

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Dr Rafał Aleksander Nawrot

**Prawnopodatkowe konsekwencje aportu praw  
ochronnych do znaku towarowego wniesionego  
do polskiej spółki**

Leszek Dutkiewicz

**Kluczowe zmiany w podatkach w 2020 roku**

Justyna Kyć

**Problematyka błędu lub podstępu jako podstawy  
uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia  
woli przez poręczyciela**

Nr 12 (17) grudzień 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Russell Bedford  
*taking you further*

[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)

# Konferencja

Warszawa, Hotel Marriott  
19-20 marca 2020

# Kadry Płace



Ewa  
Buchowiecka



Paweł  
Ziółkowski



dr Sebastian  
Koczur



Jolanta  
Karakow  
Jaśkiewicz



Michał  
Nocuń



Przemysław  
Ciszek

## W programie

- Dokumentacja pracownicza
- Lista płac 2020
- Rozliczenia czasu pracy - studium interesujących przypadków
- Najnowsze zmiany w prawie pracy - w szczególności: rewolucja w L4; zasiłek chorobowy po 90 lub 180 dniach pracy; nieprawomocny wyrok a przywrócenie do pracy
- Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych po zmianach
- Zerowy PIT - pierwsze interpretacje i doświadczenia
- Pracownicze Plany Kapitałowe - najnowsze wytyczne i interpretacje
- Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce

Cena promocyjna  
dla czytelników  
VADEMECUM\_RB

**1390 zł netto**

do 31 stycznia 2020 r.

Organizator



AKADEMIA

Partnerzy merytoryczni



C&C CHAKOWSKI & CISZEK



Ewa Buchowiecka  
KANCELARIA RADCY PRAWNEGO

Patroni medialni



KARIERA  
W FINANSACH.PL



CENA BIZNESU



Poradnik  
Pracownika



alterWEB

## Polecamy

### Prawnopodatkowe konsekwencje aportu praw ochronnych do znaku towarowego wniesionego do polskiej spółki

Dr Rafał Aleksander Nawrot

*Skutkiem wprowadzenia w ostatnich latach szeregu regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania jest wtórna alokacja praw ochronnych do znaków towarowych do Polski. W konsekwencji polska jednostka nabywa prawo do amortyzacji otrzymanych w drodze aportu tych praw. Na kanwie dokonanej analizy zostały sformułowane krytyczne wnioski pod adresem polskiego ustawodawstwa.*

**Patrz str. 6**



### Kluczowe zmiany w podatkach w 2020 roku

Leszek Dutkiewicz

*W artykule omówione zostały zmiany dotyczące: rejestru podatników – tzw. „białej listy”; mechanizmu podzielonej płatności w VAT; magazynów konsygnacyjnych/magazynów call-of stock; transakcji łańcuchowych; dokumentowania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów; kas rejestrujących; deklaracji VAT-7 i JPK\_VAT. Zmiany mają praktyczne znaczenie dla prawidłowego ustalania obowiązków podatkowych.*

**Patrz str. 49**

### Problematyka błędu lub podstępu jako podstawy uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli przez poręczyciela

Justyna Kyć

*Omawiana problematyka należy do jednej z najtrudniejszych w prawie cywilnym. Prześledzenie orzecznictwa prowadzi do wniosku, że udowodnienie istnienia błędu (lub jego szczególnej odmiany w postaci podstępu) uzasadniającego uchylenie się od skutków złożonego oświadczenia woli jest niezwykle trudne i w praktyce zdarza się stosunkowo rzadko.*

**Patrz str. 18**

### Obywatelstwo w prawie międzynarodowym i prawie Unii Europejskiej

Przemysław Lach

*Poza przepisami prawa międzynarodowego, unijnego oraz krajowego, przeprowadzona w opracowaniu analiza instytucji obywatelstwa została również oparta na orzecznictwie sądów międzynarodowych i Unii Europejskiej oraz na poglądach doktryny. W artykule przedstawiono najważniejsze akty prawne dotyczące tej instytucji oraz genezę przyjętych rozwiązań.*

**Patrz str. 39**



## Spis treści



### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Opodatkowanie dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Dr Rafał Aleksander Nawrot*

Prawnopodatkowe konsekwencje aportu praw ochronnych do znaku towarowego wniesionego do polskiej spółki ..... 6

*Justyna Kyć*

Problematyka błędu lub podstępu jako podstawy uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli przez poręczyciela ..... 18

*Prof. nadzw. dr hab. Marcin Jamroż, Anna Głowska*

Podatek u źródła ..... 24

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas*

Charakterystyka prawna urlopu na żądanie ..... 36

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Przemysław Lach*

Obywatelstwo w prawie międzynarodowym i prawie Unii Europejskiej ..... 39

### ZMIANY LEGISLACYJNE

*Leszek Dutkiewicz*

Kluczowe zmiany w podatkach w 2020 roku .... 49

*Sylwia Jaszczyk*

Macierzyństwo zastępcze i jego skutki prawne ..... 55



## Drodzy Czytelnicy

**Jest to siedemnaste wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.**

Począwszy od 1 stycznia 2020 roku podatnicy, którzy dokonają przelewu kwoty w wysokości powyżej 15 tys. zł za daną transakcję na rachunek kontrahenta inny aniżeli ten, który znajduje się na tzw. białej liście podatników VAT na dzień zlecenia tego przelewu, nie będą mogli zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu tej kwoty oraz poniosą odpowiedzialność solidarną ze swoim partnerem biznesowym za zaległości podatkowe, jeśli nie zapłaci on należnego VAT od tejże transakcji. Ministerstwo Finansów zaczęło publikować wykaz podatników VAT 1 września 2019 r., ale sankcje za naruszenie przepisów w tym względzie zaczęły obowiązywać od początku tego roku. Będzie można ich uniknąć, jeżeli płatność została wprowadzona przelewem na rachunek inny niż znajdujący się w wykazie, ale podatnik złoży o tym stosowne zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.

Wykaz dotyczy podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT i umożliwia przedsiębiorcom weryfikację kontrahentów. Znajdują się w nim m.in. informacje dotyczące: numerów rachunków rozliczeniowych w banku lub imiennych rachunków w SKOK, której firma jest członkiem; statusu podmiotu jeśli chodzi o VAT; daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT wraz z podstawą prawną tych decyzji; nazwy firmy albo imienia i nazwiska przedsiębiorcy; adresu stałego miejsca prowadzenia działalności albo adresu miejsca zamieszkania, w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności – w odniesieniu do osoby fizycznej; imion i nazwisk osób, które wchodzi w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich NIP. Wykaz jest aktualizowany w dni robocze, raz na dobę.

W siedemnastym numerze Biuletynu omawiamy problematykę dotyczącą: prawopodatkowych konsekwencji aportu praw ochronnych do znaku towarowego wniesionego do polskiej spółki; kluczowych zmian w podatkach w 2020 r.; problematyki błędu lub podstępu jako podstawy uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli przez poręczycielą; obywatelstwa w prawie międzynarodowym i prawie Unii Europejskiej; podatku u źródła; macierzyństwa zastępczego i jego skutków prawno-karnych; charakterystyki prawnej urlopu na żądanie; opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej.



*Życzę Państwu pożytecznej lektury oraz spełnienia wszelkich planów prywatnych i zawodowych w 2020 Roku!*

*Dr Andrzej Dmowski*

*Redaktor naczelny miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”*



**Sławomir Wach**

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

**Słowa kluczowe:** prawa własności intelektualnej, IP Box, kwalifikowany dochód, kwalifikowane IP, podatek dochodowy od osób fizycznych, oprogramowanie, koszty, księgi rachunkowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## OPODATKOWANIE DOCHODÓW GENEROWANYCH PRZEZ PRAWA WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ

Trzeba spełnić wiele warunków, aby skorzystać w praktyce z preferencyjnej stawki opodatkowania dochodów z komercjalizacji praw własności intelektualnej (IP Box). Przepisy dotyczące tej ulgi weszły w życie 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z 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<sup>1</sup> (dalej: „ustawa zmieniająca”). Późno, bo dopiero 15 lipca 2019 r. ukazały się, opublikowane przez Ministerstwo Finansów, wyjaśnienia podatkowe na temat stosowania tej preferencji. Niezależnie jednak od obszernych wyjaśnień resortu, związanych zwłaszcza z warunkami uznania prawa własności intelektualnej za kwalifikowane IP (ang. *qualified intellectual property*), podatnicy powinni przestrzegać przepisów zawartych w powyższej ustawie, w tym zapisów dotyczących ewidencji tego prawa w księgach rachunkowych.

### 1. Wprowadzenie

W dniu 20 grudnia 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej. Istotą prowadzonej przez podatnika jednoosobowej działalności gospodarczej jest świadczenie usług związanych z oprogramowaniem<sup>2</sup>, wśród których znajduje się

projektowanie oraz wykonanie platform informatycznych potrzebnych do przetwarzania masywnych zbiorów danych, a także przebudowa już istniejących platform. W ocenie wnioskodawcy cechą wytworzonego przez niego oprogramowania jest dzieło charakteryzujące się dużą niepowtarzalnością, przy czym oprogramowanie to podlega prawu autorskiemu w myśl ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>3</sup> (dalej: p.a.), zaś w ramach rozwoju, przebudowy i ulepsza-

<sup>1</sup> Dz.U. 2018 poz. 2193.

<sup>2</sup> Nr 62.01 według Polskiej Klasyfikacji Działalności.

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1231.



nia platform podatnik przeprowadza określone eksperymenty, badania, których celem jest dobór technologii, aby rozwiązać problemy techniczne.

W swoim wniosku o interpretację podatnik zadał cztery pytania: 1) czy dochody uzyskiwane z ww. działalności podlegają 5% stawce opodatkowania zgodnie z art. 30ca ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) 2) czy wydatki w związku z korzystaniem z infrastruktury udostępnionej w technologii chmurowy obliczeniowej i usług chmurowych są kosztami kwalifikowanymi, określonymi współczynnikiem „a” wewzorzodoobliczania wskaźnika, zamieszczonym w art. 30ca ust. 4 u.p.d.o.f.<sup>5</sup>, 3) czy wydatki na usługi telekomunikacyjne stanowią ww. koszty, a także 4) czy takimi właśnie kosztami są wydatki dotyczące utrzymania i amortyzacji samochodu używanego do świadczenia usług? W ocenie wnioskodawcy jego dochód uzyskiwany w ramach działalności gospodarczej powinien być uznany za kwalifikowany.

## 2. Istota i opodatkowanie kwalifikowanych IP

Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 30ca ust. 1 u.p.d.o.f. podatek od kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych IP wynosi 5% podstawy opodatkowania, zaś jednym z tych praw jest (ust. 2 pkt 8) autorskie prawo do programu komputerowego – podlegające ochronie prawnej (tak jak inne wymienione prawa w tym katalogu enumeratywnym) na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest RP, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest UE, którego

przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach działalności badawczo-rozwojowej.

Z kolei Ministerstwo Finansów zwróciło w swoich wyjaśnieniach szczególną uwagę na takie cechy IP Box jak to, że działalność badawczo-rozwojowa (mająca charakter systematyczny, czyli metodyczny, uporządkowany i zaplanowany) powinna być nakierowana na zwiększenie zasobów wiedzy do tworzenia nowych, zmienionych lub usprawnionych produktów, procesów lub usług (także w formie nowych technologii); wytworzenie przedmiotu ochrony oznacza wykreowanie nowego kwalifikowanego IP od podstaw (odnosi się to do najbardziej oczywistej sytuacji, w której dotychczas dane kwalifikowane IP w ogóle nie istniało i podatnik wytworzył je w ramach działalności badawczo-rozwojowej), zaś rozwinięcie lub ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza w szczególności rozbudowanie, poszerzenie zakresu funkcjonalnego albo użyteczności już istniejącego kwalifikowanego IP; podstawą przyznania ochrony prawnej dla programu komputerowego jest fakt, że stanowi on przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od przeznaczenia i sposobu wyrażania.

Wnioskodawca interpretacji poinformował w uzupełnieniu swojego wniosku, iż jego usługi spełniają powyższe przesłanki – m.in., że platformy internetowe są projektowane, wytwarzane, dogłębnie przebudowywane, rozwijane lub ulepszone; jego działania są zgodne z definicją działalności badawczo-rozwojowej ujętą w art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f., przy czym ma ona charakter systematyczny;

wytwarzanie, dogłębne przebudowanie, rozwijanie lub ulepszanie oprogramowania stanowi przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze; utworzone oprogramowanie podlega ochronie zgodnie z art. 74 p.a.<sup>6</sup>.

## 3. Ewidencja kwalifikowanych praw własności intelektualnej

W uzupełnieniu wniosku podatnik poinformował, że aktualnie nie prowadzi ewidencji odrębnej od podatkowej księgi przychodów i rozchodów, będzie ona prowadzona w sposób wymagany w art. 30cb ust. 1 u.p.d.o.f. Należy w związku z tym przypomnieć, że w myśl tego przepisu podatnicy są m.in. obowiązani do wyodrębnienia każdego kwalifikowanego IP w księgach rachunkowych; prowadzenia ich w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane IP; wyodrębnienia kosztów podanych w art. 30ca ust. 4, przypadających na każde kwalifikowane IP, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu; dokonywania zapisów w tych księgach w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

W konkluzji omawianej tu interpretacji Dyrektor KAS stwierdził zatem, że z uwagi na niespełnienie jednej z przesłanek uprawniających do preferencyjnej stawki opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, a mianowicie nieprowadzenie odrębnej ewidencji od początku działalności badawczo-rozwojowej związanej z kwalifikowanym IP, stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

4 Tj. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm. Wnioskodawca w tym przypadku przekazuje usługobiorcy, wg oddzielnej umowy, prawa majątkowe dotyczące wytworzonego oprogramowania, przy czym w wynagrodzeniu uwzględnione jest prawo do korzystania z własności intelektualnej objętej prawem autorskim.

5 Współczynnik „a” oznacza w tym wzorze koszty faktycznie poniesione przez podatnika na prowadzoną bezpośrednio przez niego działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym IP.

6 Tj. Dz.U. 2019 poz. 1231.



**Dr Rafał Aleksander Nawrot**

Partner Zarządzający Russell Bedford,  
doktor nauk prawnych, adwokat, doradca  
podatkowy, wykładowca akademicki.

**Słowa kluczowe:** znak towarowy,  
prawa ochronne, opodatkowanie,  
amortyzacja podatkowa, unikanie  
opodatkowania, aport, przychody,  
Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB  
Biuletyn,

## PRAWNOPODATKOWE KONSEKWENCJE APORTU PRAW OCHRONNYCH DO ZNAKU TOWAROWEGO WNIESIONEGO DO POLSKIEJ SPÓŁKI

Przedmiotem analizy w niniejszym artykule jest problematyka prawnopodatkowych konsekwencji aportu praw ochronnych do znaku towarowego do polskiej spółki. Skutkiem wprowadzenia w ostatnich latach szeregu regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania jest wtórna alokacja praw ochronnych do znaków towarowych do Polski. W konsekwencji polska jednostka nabywa prawo do amortyzacji otrzymanych w drodze aportu tych praw. Opracowanie przedstawia prawnopodatkowe konsekwencje ww. restrukturyzacji w zakresie podatków dochodowych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, ze szczególnym uwzględnieniem kwestii odpisów amortyzacyjnych. Na kanwie dokonanej analizy zostały sformułowane krytyczne wnioski pod adresem polskiego ustawodawstwa, które w niedostatecznym stopniu uwzględnia legislację innych państw, stosujących preferencje podatkowe m.in. w zakresie znaków towarowych. Legislacja ta z powodzeniem przyciąga kapitał zagraniczny, będąc przykładem skutecznej z perspektywy tych innych państw konkurencji podatkowej, funkcjonującej także na wewnętrznym rynku UE.

### 1. Wprowadzenie

Znaki towarowe stanowiące co do zasady jedną z najważniejszych wartości niematerialnych i prawnych (dalej: WNIP) w działalności gospodarczej były i nadal są wykorzystywane w celu redukcji opodatkowania dochodu. Do końca 2014 r. podstawowy mechanizm unikania opodatkowania przy wykorzystaniu znaków towarowych polegał na wniesieniu

aportem znaku towarowego do celowej spółki zagranicznej, która następnie obciążała opłatami licencyjnymi polską jednostkę wykorzystującą ten znak w prowadzonej działalności gospodarczej. Począwszy od 2015 r. powyższy mechanizm zaczął tracić na popularności z uwagi na wprowadzenie do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) i ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.



osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) tzw. regulacji CFC (ang. *controlled foreign company*). Przewidują one opodatkowanie zysków spółki zagranicznej, mających co najmniej w 33% charakter pasywny (np. uzyskiwanych z należności licencyjnych) na poziomie kontrolującego ją w ponad 50% polskiego podatnika. W konsekwencji wejścia w życie regulacji art. 24a u.p.d.o.p. oraz art. 30f u.p.d.o.f. od 1 stycznia 2015 r. rozpoczęła się wtórna alokacja części znaków towarowych do Polski. Ta alokacja została spotęgowana także innymi regulacjami polskiego materialnego prawa podatkowego, w szczególności ograniczeniem podatkowej potrącalności należności licencyjnych uiszczanych za korzystanie lub prawo do korzystania ze znaków towarowych nabytych lub wytworzonych przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, a następnie zbytych – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia (to ograniczenie przewiduje art. 16 ust. 1 pkt 73 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 45c u.p.d.o.f.).

Wniesienie znaku towarowego aportem przez podmiot zagraniczny do polskiej spółki co do zasady będzie skutkować amortyzacją tego znaku na poziomie tej polskiej jednostki. W przypadku spółki kapitałowej wartością początkową, od której będą dokonywane odpisy amortyzacyjne, będzie wartość rynkowa znaku towarowego otrzymanego w aportie przez polską jednostkę.

W konsekwencji powyższej restrukturyzacji finalnie dla podatnika korzystniejsze będzie dokonywanie odpisów amortyzacyjnych niż uiszczanie opłat

licencyjnych do spółki zagranicznej. Wartość miesięcznych odpisów amortyzacyjnych, będących pochodną wartości rynkowej (początkowej) znaku towarowego otrzymanego w drodze aportu, będzie wyraźnie wyższa od rynkowej wartości opłat licencyjnych, które mogłyby być płacone do spółki zagranicznej. Polska spółka kapitałowa dokonująca odpisów amortyzacyjnych od ww. wartości zwiększy swoje zaplecze kapitałowe, gdyż będzie dysponowała nieopodatkowanymi środkami, których wartość będzie rosła w miarę dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W przypadku transparentnych podatkowo spółek osobowych zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości praw ochronnych do znaków towarowych otrzymanych w aportie są mniej korzystne, gdyż odpisy amortyzacyjne jedynie w drodze wyjątku (a nie zasady ogólnej, jak przy spółkach kapitałowych) mogą być dokonywane od ich wartości rynkowej<sup>3</sup>. Częstym powodem restrukturyzacji mających za przedmiot prawa ochronne do znaków towarowych jest fakt, że polskie prawo podatkowe nie dopuszcza możliwości amortyzacji praw ochronnych do znaków towarowych, które nie zostały przez podatnika nabyte od innego podmiotu. Jednocześnie należy zauważyć, że szereg działań podatników, które mają charakter restrukturyzacji, może podlegać ocenie z perspektywy ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania (tj. art. 119a-119zf ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>, dalej o.p.), co jest źródłem istotnego prawnopodatkowego ryzyka. To stwierdzenie należy odnieść także do aportu praw ochronnych do znaku towarowego do polskiej jednostki. Z uwagi na częstokroć znaczącą wartość

praw ochronnych do znaków towarowych oraz fakt, że w wielu przypadkach zostały one na pewnym etapie działalności przedsiębiorstw alokowane do spółek zagranicznych, aport tych praw, jako mechanizm ich wtórnej alokacji do Polski, stanowi podstawowy mechanizm prawny zmierzający do uzyskania prawa do ich amortyzacji i redukujący ryzyko podatkowe związane z uiszczaniem należności licencyjnych do powiązanej spółki zagranicznej.

## 2. Zakres pojęcia znaku towarowego

Pojęcie znaku towarowego zostało zdefiniowane zarówno w polskim, jak i w europejskim ustawodawstwie. Zgodnie z art. 120 ust. 1 ustawy z 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej<sup>5</sup> (dalej: p.w.p.) znakiem towarowym może być każde oznaczenie umożliwiające odróżnienie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa oraz możliwe do przedstawienia w rejestrze znaków towarowych w sposób pozwalający na ustalenie jednoznaczności i dokładnego przedmiotu udzielonej ochrony. Przepis art. 120 ust. 2 p.w.p. w nieenumeratywny sposób wskazuje, że znakiem towarowym może być w szczególności wyraz, włącznie z nazwiskiem, rysunek, litera, cyfra, kolor, forma przestrzenna, w tym kształt towaru lub opakowania, a także dźwięk. Z kolei wedle regulacji art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2436 z 16 grudnia 2015 r., mającej na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do znaków towarowych<sup>6</sup> (dalej: dyrektywa 2015/2436/UE) znak towarowy może składać się z jakichkolwiek oznaczeń, w szczególności z wyrazów, łącznie z na-

2 Tj. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

3 Jedynie w przypadku, gdy ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie znaku towarowego wniesionego aportem przez współnika, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem WNIP wytworzonych przez współnika we własnym zakresie.

4 Tj. Dz.U. 2019 poz. 900.

5 Tj. Dz.U. 2017 poz. 776.

6 Dz.Urz. UE L 336/1.

zwiskami, lub rysunków, liter, cyfr, kolorów, kształtu towarów lub ich opakowań lub dźwięków, pod warunkiem, że oznaczenia takie umożliwiają:

1) odróżnianie towarów lub usług jednego przedsiębiorstwa od towarów lub usług innych przedsiębiorstw oraz

2) przedstawienie ich w rejestrze w sposób pozwalający właściwym organom i odbiorcom na ustalenie jednoznacznego i dokładnego przedmiotu ochrony udzielonej właścicielowi tego znaku towarowego.

W świetle powyższych definicji można stwierdzić, że znaki towarowe stanowią funkcjonujący w ludzkiej świadomości niematerialny nośnik określonych wyobrażeń co do produktów lub usług danego przedsiębiorstwa. Wiele definicji pojęcia znaku towarowego sformułowała także doktryna. Wedle najbardziej rozpowszechnionej definicji R. Skubisza: „znak towarowy jest odbitym w świadomości człowieka jednolitym związkiem oznaczenia i towaru, obejmującym ogół informacji i wyobrażeń o towarze wyodrębnionym za pomocą tego oznaczenia wśród towarów tego samego rodzaju. Tak rozumiany znak towarowy jest dobrem niematerialnym, ponieważ istnieje jedynie w świadomości człowieka”<sup>7</sup>. Znaki towarowe są związane przede wszystkim z produktami i usługami, a nie z samą marką przedsiębiorstwa i nazwą firmy. Pojęcie marki przedsiębiorstwa ma przede wszystkim charakter ekonomiczny – można o nim mówić w dużo szerszym zakresie niż tylko w kontekście znaków towarowych – pojęcie znaku towarowego jest zaś pojęciem ściśle prawnym. Pod marką danego przedsiębiorstwa może być wykorzystywanych wiele znaków towarowych przypisanych do poszczególnych usług lub towarów da-

nego przedsiębiorstwa. Niezależnie od faktu odrębności znaku towarowego od nazwy i marki danego przedsiębiorstwa, zdecydowana większość znaków towarowych zawiera w sobie nazwę firmy danego przedsiębiorstwa lub jej kluczowy element, co ma na celu odróżnienie produktów lub usług danego przedsiębiorstwa od podobnych lub nawet wręcz takich samych towarów lub usług konkurencyjnych podmiotów.

Definicje legalne pojęcia znaku towarowego nie precyzują jednak, od którego momentu można mówić o „znaku towarowym”. Ustalenie takiej cezurę czasowej jest istotne nie tylko w kontekście ochrony prawnej, ale także w kontekście zasadności dokonywania odpisów amortyzacyjnych, zwłaszcza że amortyzacji podlega prawo ochronne na znak towarowy, a nie sam znak, będący przedmiotem prawa własności przemysłowej (i częstokroć także intelektualnej).

Na szczególną uwagę zasługuje fakt, że zarówno przepisy prawa europejskiego, jak i regulacje p.w.p. mówią o znakach towarowych w kontekście ich ochrony prawnej, nabywanej przez rejestrację danego znaku w polskim lub europejskim urzędzie patentowym. Podmiot, któremu zostało przyznane prawo ochronne do znaku towarowego, posiada wyłączne prawo do wykorzystywania tego znaku w celach zarobkowych na terytorium objętym zakresem rejestracji tego znaku.

Wprawdzie zgłoszenie rejestracyjne danego znaku towarowego nie konstytuuje tego znaku pod względem formalnoprawnym ani nie powoduje przekształcenia dotychczas wykorzystywanego przez daną jednostkę oznaczenia produktów lub usług w znak towarowy, lecz pozwala

na niewątpliwie zasadne czerpanie przez właściciela znaku zysków z tytułu opłat licencyjnych lub dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (w przypadku nabycia praw ochronnych do znaku od innego podmiotu). Prawo do wykorzystywania w ramach prowadzonej działalności niezarejestrowanych znaków towarowych powstaje na skutek używania ich w obrocie przez dane przedsiębiorstwo<sup>8</sup>, o ile tylko dany znak nie był wcześniej wykorzystywany przez inny podmiot, zwłaszcza w razie poddania go ochronie prawnej. Niezarejestrowane znaki towarowe korzystają z ochrony prawnej na podstawie regulacji ustawy z 16 kwietnia 1999 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji<sup>9</sup> (dalej: u.z.n.k.). Ochrona prawna wynikająca z jej przepisów może mieć jednak charakter niepełny i w pewnym sensie warunkowy, co może dotyczyć zwłaszcza przypadku dokonania rejestracji takiego samego lub łudząco podobnego znaku przez inny podmiot we wcześniejszym lub zbliżonym okresie<sup>10</sup>. W przypadku wykorzystywania niezarejestrowanych znaków towarowych, w tym także ich amortyzacji na poziomie polskich jednostek, zachodzi istotne ryzyko prawne związane z potencjalnym kwestionowaniem prawa własności danego znaku przez innych uczestników rynku, a co więcej, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych nie jest możliwe (amortyzacji podlegają prawa ochronne do znaków towarowych, a nie same znaki, i to pod warunkiem nabycia ich od innego podmiotu).

### 3. Opodatkowanie aportu wniesionego do polskiej spółki kapitałowej lub osobowej

Zgodnie z dyspozycją art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. przychodem jest w szczególności wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich

7 R. Skubisz, *Funkcje znaku towarowego* [w:] *Księga pamiątkowa z okazji 80-lecia rzecznictwa patentowego w Polsce*, Warszawa 2001, s. 165 i n.

8 Por. B. Załęcka, *Jak ochronić niezarejestrowane oznaczenie*, „Rzeczpospolita” z 4 marca 2015 r., nr 52, dodatek: *Dobra Firma*.

9 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1010.

10 Należy także zauważyć, że przepisy art. 5-9 dyrektywy 2015/2436/UE przewidują procedurę odmowy rejestracji oraz unieważnienia rejestracji znaków towarowych m.in. właśnie w związku z identycznością znaku z innym znakiem, w odniesieniu do którego wcześniej zostało udzielone prawo ochronne.

braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze, jeżeli jednak ta wartość jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio<sup>11</sup>. Przytoczona regulacja co do zasady oznacza powstanie przychodu podatkowego po stronie podmiotu wnoszącego aportem znak towarowy do polskiej jednostki. Zgodnie z art. 12 ust. 1b pkt 1-3 u.p.d.o.p. ten przychód powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki, spółdzielni albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
- 3) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo
- 4) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Wniesienie aportu przez polską jednostkę skutkuje więc natychmiastowym powstaniem przychodu podatkowego, jednakże wniesienie aportu do polskiej spółki przez spółkę zagraniczną pozostanie neutralne podatkowo dla spółki wnoszącej ten aport z perspektywy pol-

skiego prawa. Przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. nie znajdzie bowiem zastosowania do spółki będącej rezydentem innego państwa, związanego z Polską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Umowy międzynarodowe ratyfikowane za uprzednią zgodą Sejmu, wyrażoną w ustawie, zajmują w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego miejsce nadrzędne względem ustaw krajowych, wyłączając ich postanowienia w razie sprzeczności z nimi (zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP). Przepisy art. 7 poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ślad za modelową konwencją OECD<sup>12</sup>, przewidują opodatkowanie zysków przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa tylko w tym państwie, chyba że to przedsiębiorstwo posiada zakład w drugim umawiającym się państwie.

Jeżeli zatem nie znajdą zastosowania przepisy szczególne, dotyczące np. zysków pasywnych lub nieruchomości, to każdy inny zysk powinien być kwalifikowany jako podlegający pod dyspozycję art. 7 danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przepis art. 7 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z państwem rezydencji podatkowej spółki wnoszącej aportem prawa ochronne do znaku towarowego do polskiej spółki będzie każdorazowo wyłączał postanowienia art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., co zapewnia neutralność podatkową tej transakcji dla spółki zagranicznej na gruncie podatku dochodowego<sup>13</sup>.

Wniesienie aportem znaku towarowego do polskiej spółki skutkuje natomiast opodatkowaniem podatkiem od czynności cywilnoprawnych w wysokości 0,5% – bez względu na to, czy ten aport wnoszony jest do spółki kapitałowej, czy do spółki osobowej. Przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k oraz pkt 2 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>14</sup> (dalej: u.p.c.c.) stanowi, że PCC podlega m.in. umowa spółki oraz jej zmiana, jeżeli powoduje ona podwyższenie podstawy opodatkowania PCC, z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3 pkt 4 u.p.c.c. Wedle zaś art. 1 ust. 3 u.p.c.c. w przypadku umowy spółki za zmianę umowy uważa się:

- 1) przy spółce osobowej – wniesienie lub podwyższenie wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki albo podwyższenie kapitału zakładowego, pożyczkę udzieloną spółce przez wspólnika, dopłaty oraz oddanie przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania,
- 2) przy spółce kapitałowej – podwyższenie kapitału zakładowego z wkładów lub ze środków spółki oraz dopłaty.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.c.c. obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem art. 3 ust. 2 u.p.c.c., powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej lub z chwilą podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną. Stosownie do postanowień art. 6 ust. 1 pkt 8 u.p.c.c. podstawę opodatkowania stanowi przy umowie spółki:

- 1) przy zawarciu umowy – wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego,

11 Przepis art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. zawiera tożsamą regulację, lecz jej praktyczne znaczenie jest dużo mniejsze, gdyż aporty wnoszone do polskich spółek przez osoby fizyczne są dużo rzadsze niż wnoszone ze spółek kapitałowych, zwłaszcza zaś zagranicznych.

12 Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, 18 December 2017, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version\\_20745419](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419) (dostęp: 10 października 2019 r.), zwana dalej „modelową konwencją OECD”.

13 W tym miejscu na uwagę zasługuje fakt, że w systemach niektórych państw (np. na Cyprze) aport będzie częstokroć traktowany dla celów podatkowych tak jak sprzedaż. To oznacza, że w momencie wniesienia aportu do polskiej spółki zostanie ustalony w spółce zagranicznej wnoszącej ten aport przychód podatkowy w wartości rynkowej przedmiotu tego wkładu niepieniężnego, z którym skorelowany będzie historyczny koszt nabycia przedmiotu tego wkładu (koszt uzyskania przychodu), tj. jego wartość rynkowa na moment otrzymania tego znaku towarowego w drodze aportu przez spółkę zagraniczną.

14 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1519.



2) przy wniesieniu lub podwyższeniu wkładów do spółki osobowej albo podwyższeniu kapitału zakładowego – wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy,

3) przy dopłatach – kwota dopłat.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.c.c. stawka podatku od czynności cywilnoprawnych od umowy spółki wynosi 0,5%. Należy jednak pamiętać, że w przypadku przekazania wartości aktywów wnoszonych do spółki kapitałowej na kapitał rezerwowy (agio) opodatkowaniu PCC podlega jedynie zwiększenie podstawowego kapitału zakładowego, a część wartości aportu przekazana na agio jest wolna od tego podatku. Ten pogląd znajduje potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Bydgoszczy z 15 lipca 2015 r.<sup>15</sup>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 15 lipca 2015 r.

Opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych podlega wyłącznie podwyższenie kapitału zakładowego, natomiast nie są opodatkowane wkłady powodujące podwyższenie kapitału zapasowego. A zatem, w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego Wnioskodawcy i objęcia przez Udziałowca nowych udziałów w podwyższonym

kapitałe zakładowym Wnioskodawcy po cenie wyższej od wartości nominalnej tych udziałów, nadwyżka wartości wkładu ponad wartość nominalną nowo utworzonych udziałów (tzw. agio) przekazana na kapitał zapasowy nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

W przypadku aportu wniesionego do spółki osobowej opodatkowaniu PCC podlega cała wartość aportu wnoszonego do tej spółki, co jest konsekwencją wyraźnie szerszej redakcji przepisu art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b u.p.c.c. w części dotyczącej podwyższenia wkładów do spółki osobowej oraz faktu, że w spółkach osobowych nie występuje kapitał zakładowy. W efekcie każdy wkład do spółki osobowej stanowi zwiększenie jej majątku w rozumieniu ww. przepisu u.p.c.c.

#### **4. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych otrzymanych w aporcie w świetle regulacji ustaw o podatkach dochodowych**

##### **4.1. Cel restrukturyzacji**

Wszelkie restrukturyzacje dokonywane przez przedsiębiorców, mające za przedmiot prawa ochronne do znaków towarowych, wynikają z tego, że polskie prawo podatkowe nie zezwala na amortyzację aktywów niematerialnych i praw-

nych (w tym znaków towarowych), które nie zostały nabyte przez daną jednostkę od innego podmiotu<sup>16</sup>. Bez znaczenia pozostaje przy tym obiektywna okoliczność poniesienia przez podatnika znaczących niekiedy nakładów w celu wytworzenia wartości danego znaku, zwłaszcza o charakterze marketingowo-reklamowym. Ta wartość, podobnie jak nadwyżka wartości dodanej znaku towarowego ponad koszt jego wytworzenia, pozostaje bowiem w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z przychodami uzyskiwanymi przez dane przedsiębiorstwo i ma charakter obiektywny. Celem wielu restrukturyzacji, których przedmiotem były znaki towarowe oraz prawa ochronne do tych znaków, było więc uzyskanie prawa do ich amortyzacji podatkowej. Jednocześnie polskie ustawodawstwo podatkowe ostatnich lat stara się przeciwdziałać tego typu działaniom podatników, dążąc przede wszystkim do ograniczenia lub wręcz wyeliminowania licencjonowania polskich jednostek przez dedykowane spółki zagraniczne, do których zostały uprzednio alokowane znaki towarowe. Równolegle wiele innych państw, w tym także należących do UE, zachęca swoją legislacją podatkową podmioty zagraniczne do alokowania na ich terytoria praw własności przemysłowej i intelektualnej. Tak czyni np. ustawodawstwo Belgii<sup>17</sup>, Cypru<sup>18</sup> i Malty<sup>19</sup>. W efekcie można stwierdzić, że prawno-

<sup>15</sup> Sygn. ITPB2/4514-52/15/DSZ.

<sup>16</sup> Należy zauważyć, że z art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. wynika możliwość amortyzowania jedynie WNIp, które zostały nabyte od innego podmiotu. Nieco problematyczna może być korelacja tego przepisu z treścią art. 16e ust. 1 u.p.d.o.p., który stanowi jedynie doprecyzowanie odnoszące się do sytuacji, gdy podatnik nie rozpoczął amortyzacji jakiegoś składnika majątku, ponieważ przewidywał, że jego okres użytkowania przekroczy 1 rok, i w konsekwencji zaliczył poniesiony wydatek bezpośrednio w koszty, a okazało się, że okres użytkowania tego składnika majątku jednak przekroczył rok. Przepis art. 16e ust. 1 u.p.d.o.p. został zredagowany w sposób mogący wprowadzać w błąd, ustawodawca bowiem w jednym ustępie odnosi się jednocześnie do środków trwałych (które w celu amortyzacji mogą być nabyte, a także wytworzone we własnym zakresie – art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p.) oraz do WNIp (które w celu amortyzacji mogą być jedynie nabyte – art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. *in principio*). Z brzmienia art. 16e ust. 1 u.p.d.o.p. nie można wywodzić, że amortyzacji podlegają także WNIp wytworzone przez podatnika we własnym zakresie. Tę argumentację należy w takim samym zakresie odnieść do regulacji art. 22e u.p.d.o.f.

<sup>17</sup> Ustawodawstwo belgijskie przewiduje zwolnienie z opodatkowania zysków spółek belgijskich uzyskiwanych z należności licencyjnych w 85% oraz opodatkowanie pozostałych 15% wedle liniowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 29% – art. 86-93 of the Law of 27 April 2007, programme law, Belgian Official State Gazette, 8 May 2007 as amended, za: International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, G. Maisto (red.), IBFD, Amsterdam 2008, s. 226 i n.; art. 4, art. 6 of the Law of 9 February 2017 introducing the Innovation Income Deduction, Belgian Official State Gazette, 20 February 2017, [http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article\\_body.pl?language=nl&caller=summary&pub\\_date=2017-02-20&numac=2017029171](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi/article_body.pl?language=nl&caller=summary&pub_date=2017-02-20&numac=2017029171) (dostęp: 18 października 2019 r.).

<sup>18</sup> Prawo cypryjskie w przypadku otrzymywania przez tamtejsze spółki należności licencyjnych przewiduje zwolnienie ich z opodatkowania w 80%, podczas gdy pozostałe ich 20% podlega opodatkowaniu wedle liniowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 12,5% – art. 9 The Act No. 110(I)2016 amending the Income Tax Law of 2002, Republic of Cyprus, official Government Gazette on 27/10/2016.

<sup>19</sup> W prawie podatkowym Malty co do zasady wszystkie przychody z należności licencyjnych będą wolne od opodatkowania – art. 12 (C) (v) of the Income Tax Act, Republic of Malta, 1 January, 1949, Act LIV 1948 as amended, <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=om&itemid=8658> (dostęp: 18 października 2019 r.).

podatkowe regulacje dotyczące praw ochronnych do znaków towarowych, w tym zasad ich amortyzacji, są w obszarze konkurencji podatkowej funkcjonującej na wewnętrznym rynku UE.

#### **4.2. Wpływ charakteru nabycia prawa ochronnego do znaku towarowego na prawo do amortyzacji**

Przez wiele lat na gruncie stanowisk interpretacyjnych organów podatkowych wątpliwości budziło uzależnienie prawa do amortyzacji danego prawa ochronnego do znaku towarowego od tego, czy to prawo zostało nabyte pierwotnie (tj. na skutek rejestracji przez daną jednostkę), czy wtórnie (tj. wskutek przerejestrowania prawa ochronnego z poprzednika prawnego, któremu to prawo ochronne przysługiwało). W prawie podatkowym amortyzacji podlega bowiem prawo ochronne na dany znak towarowy, a nie sam znak. W przypadku nabycia w drodze aportu prawa ochronnego do znaku towarowego, które zostało nabyte od podmiotu, któremu to prawo przysługiwało, zasadność jego amortyzacji jest bezsporna. Nabycie w drodze aportu znaku towarowego niepodlegającego ochronie prawnej, a więc utworu w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>20</sup> (dalej: p.a.) i dokonanie pierwszej rejestracji tego znaku towarowego we właściwym urzędzie patentowym przez podmiot, który otrzymał ten znak (utwór) w aportcie, przez wiele lat wywoływało kontrowersje po stronie fiskusa. Dominujący i ugruntowany zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie pogląd wskazywał na zasadność dokonywania odpisów amortyzacyjnych w powyższym przypadku. Przykładowo

w wyroku z 8 października 2013 r.<sup>21</sup> NSA potwierdził możliwość amortyzacji prawa ochronnego do znaku towarowego, które zostało uzyskane już po nabyciu samego znaku towarowego przez spółkę. Warto też zwrócić uwagę na poniższe wyroki.

#### **Orzecznictwo**

„Uzyskanie przez spółkę konstytutywnej decyzji Urzędu Patentowego o przyznaniu prawa ochronnego na wzór użytkowy i znak towarowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego nie oznacza, że prawa te miałyby być przez spółkę wytworzone. Fakt rejestracji nie może być uznany za wytworzenie znaku we własnym zakresie przez spółkę, gdyż następuje na podstawie decyzji organu działającego w granicach stosownych regulacji prawnych (wyrok WSA w Poznaniu z 13 grudnia 2017 r.<sup>22</sup>).

„Aby mówić o nabyciu znaku towarowego, znak ten powinien cechować prawo ochronne. Niewystarczające jest bowiem samo zgłoszenie tego znaku [...]. Znak towarowy nabyty to znak zarejestrowany, nadający się do gospodarczego wykorzystania. Prawo do znaku towarowego może być wprowadzone do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych, a następnie amortyzowane [...], gdy jest nie tylko faktycznie wykorzystywane przez oznaczenie towarów i usług znakiem towarowym, ale przede wszystkim prawnie przyjęte do używania jako prawo. [...] Przedmiotem amortyzacji podatkowej nie może być znak towarowy i korzystanie ze znaku towarowego, na który nie zostało

udzielone prawo ochronne. [...] Prawo do wspólnotowego znaku towarowego ma powstać na podstawie rejestracji wspólnotowego znaku towarowego przez Urząd Harmonizacji Rynku Wewnętrznego w Alicante. Od chwili wydania decyzji spółka nabędzie prawo z rejestracji i po spełnieniu dalszych warunków będzie mogła przystąpić do amortyzacji tego prawa jako wartości niematerialnych i prawnych” (wyrok NSA z 5 czerwca 2019 r.<sup>23</sup>).

Zasadność wyżej zaprezentowanego poglądu wynikała z tego, że w takim przypadku dochodzi do nabycia znaku towarowego otrzymanego w drodze aportu. Ustawodawstwo podatkowe do końca 2017 r. dopuszczało amortyzację praw ochronnych do znaków towarowych, które zostały nabyte, a nie nabytych praw ochronnych do tych znaków<sup>24</sup>. Od 1 stycznia 2018 r. weszły w życie zmiany w art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22b ust. 1 u.p.d.o.f. (wprowadzone na mocy postanowień art. 1 pkt 9 oraz art. 2 pkt 20 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>25</sup>, dalej: ustawa zmieniająca z 2017 r.), wedle których warunkiem sine qua non (koniecznym) amortyzacji praw określonych w p.w.p. jest ich „nabycie od innego podmiotu”. W konsekwencji to prawo ochronne do znaku towarowego powinno być nabyte wtórnie, a więc wskutek przerejestrowania z poprzednika prawnego, tj. podmiotu wnoszącego

20 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1231.

21 Sygn. akt II FSK 2812/11, Legalis.

22 Sygn. akt I SA/Po 935/17, Legalis.

23 Sygn. akt II FSK 1811/17, Legalis.

24 W tym przypadku jedynie rejestracja danego znaku towarowego we właściwym organie patentowym miała charakter pierwotny, podczas gdy jego nabycie miało charakter wtórny. Pierwotne nabycie prawa ochronnego do znaku towarowego po jego nabyciu w drodze aportu nie wpływało więc na zasadność dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

25 Dz.U. 2017 poz. 2175.

aportem takie prawo do polskiej spółki. W świetle obecnego brzmienia ww. przepisów na uwagę zasługuje także fakt, że rejestracja znaku towarowego we właściwym organie patentowym ma charakter konstytutywny, a więc polski podmiot, nabywając w drodze aportu niezarejestrowany znak towarowy (utwór), do którego zostało jednak złożone zgłoszenie rejestracyjne, nie może amortyzować prawa ochronnego na ten znak, gdyż jego rejestracja (przyznanie) będzie miała w tym przypadku charakter pierwotny.

### 4.3. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych otrzymanych w aporcie w świetle regulacji ustaw o podatkach dochodowych

Prawnopodatkowe konsekwencje aportu znaku towarowego do polskiej jednostki są uzależnione od formy prawnej spółki otrzymującej ten aport oraz od tego, czy znak towarowy będący przedmiotem aportu był amortyzowany w spółce wnoszącej aport, czy nie. W przypadku aportu znaku towarowego do polskiej spółki kapitałowej – bez względu na to, czy znak towarowy będący przedmiotem aportu był amortyzowany u wnoszącego aport, czy też nie – zastosowanie znajdują ogólne regulacje u.p.d.o.p. dotyczące amortyzacji. Zgodnie z postanowieniami art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c u.p.d.o.p., nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa określone w p.w.p. – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu,

dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. (tj. umowy leasingu).

W tym miejscu na uwagę zasługuje korelacja regulacji art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. z postanowieniami art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (ten przepis wymienia „autorskie lub pokrewne prawa majątkowe”). Zgodnie z dominującym obecnie poglądem w orzecnictwie sądów administracyjnych, prawo ze zgłoszenia znaku towarowego nie może być amortyzowane na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., gdyż nie stanowi ono utworu w rozumieniu art. 1 ust. 1 p.a. Ten pogląd został wyrażony przez NSA m.in. w wyroku z 17 lutego 2015 r.<sup>26</sup> oraz w wyroku z 24 listopada 2017 r.<sup>27</sup>.

#### Orzecnictwo

Prawo ze zgłoszenia znaku towarowego nie może być amortyzowane na podstawie art. 16b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. jako utwór w rozumieniu p.a., ponieważ sama skarżąca uznała je właśnie za znak towarowy, a więc za oznaczenie, które nadaje się do odróżniania towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa i które można przedstawić w sposób graficzny (art. 120 ust. 1 p.w.p.), a nie za utwór, czyli za przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze (art. 1 ust. 1 p.a.); przydatność gospodarczą dla skarżącej miał zatem znak towarowy, a nie utwór (wyrok NSA z 24 listopada 2017 r.).

Powyższy pogląd w jednakowym stopniu należy odnieść do bliźniaczych regulacji art. 22b ust. 1 pkt 4 i 6 u.p.d.o.f. Nie należy go jednak utożsamiać z niemożnością amortyzacji niezarejestrowanych znaków towarowych jako utworów w rozumieniu art. 1 ust. 1 p.a., tym bardziej, że organy podatkowe potwierdza-

ją niekiedy możliwość uznania niezarejestrowanych znaków towarowych za utwory objęte prawem autorskim (np. interpretacje indywidualne: Dyrektora IS w Warszawie z 22 października 2012 r., sygn. IPPB3/423-518/12-2/PK1, Legalis; Dyrektora IS w Katowicach z 22 listopada 2012 r., sygn. IBPBI/1/415-1022/12/AB, Legalis, oraz z 10 lutego 2015 r., sygn. IBPBI/2/423-1377/14/MS, Legalis; Dyrektora IS w Bydgoszczy z 27 grudnia 2016 r., sygn. 0461-ITPB1.4511.803.2016.1/PSZ, Legalis).

Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Bydgoszczy z 27 grudnia 2016 r.

Nabyte w drodze darowizny utwory (utwór) w postaci niezarejestrowanych jeszcze w EUIPO/Urzędzie Patentowym RP znaków towarowych Unii Europejskiej/znaków towarowych (znaku towarowego Unii Europejskiej/znaku towarowego), jako przedstawionych w formie graficznej, składających się w szczególności z wyrazów, rysunków, liter, które umożliwią odróżnianie towarów lub usług przedsiębiorstwa od towarów lub usług innych przedsiębiorstw, będą stanowiły wartości niematerialne i prawne w rozumieniu art. 22b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Wskazuje się w doktrynie, że „znaki towarowe, zwłaszcza graficzne czy słowno-graficzne, niezależnie od tego, że stają się przedmiotem praw wyłącznych w wyniku rejestracji w Urzędzie Patentowym, niejednokrotnie też wykazują cechy utworów i korzystają z ochrony opartej o przepisy prawa autorskiego” [...]. Zatem opracowanie słowno-graficzne niezarejestrowanych jeszcze znaków towarowych Unii Europejskiej/znaków towarowych (znaku towarowego Unii Europejskiej/znaku towarowego) może

26 Sygn. akt II FSK 1422/14, Legalis.

27 Sygn. akt II FSK 3036/15, Legalis.



stanowiąc autorskie prawo majątkowe i podlegać kwalifikacji na gruncie u.p.d.o.f. jako wartość niematerialna i prawna podlegająca amortyzacji.

Ponadto w obiegu prawnym pozostają orzeczenia sądów administracyjnych wprost wskazujące na dopuszczalność amortyzacji niezarejestrowanego znaku towarowego jako utworu.

#### Orzecznictwo

Niezarejestrowany znak towarowy, którego warstwa graficzna stanowi utwór w rozumieniu p.a., stanowić będzie wartość niematerialną i prawną zaliczoną do katalogu określonego w art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. – tj. autorskie prawo majątkowe, o którym mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (wyrok WSA w Warszawie z 10 lutego 2017 r.<sup>28</sup>).

Należy podkreślić, że to podatnik, wprowadzając daną WNiP do ewidencji środków trwałych oraz WNiP, dokonuje jej kwalifikacji jako przedmiotu prawa autorskiego albo jako przedmiotu prawa własności przemysłowej. U podstaw wielu orzeczeń sądów administracyjnych leży dokonanie przez podatnika błędnej kwalifikacji prawa ze zgłoszenia znaku towarowego jako przedmiotu prawa autorskiego, mimo że przed dokonaniem takiego zgłoszenia podatnik mógł zakwalifikować niezarejestrowany znak towarowy jako utwór w rozumieniu art. 1 ust. 1 p.a. i rozpocząć jego amortyzację. Zdaniem autora, możliwość rozpoczęcia amortyzacji niezarejestrowanego znaku towarowego, jako utworu w rozumieniu art. 1 ust. 1 p.a., należy uznać za poprawną. Wówczas nie można jeszcze mówić o znaku towarowym *sensu stricto*, ale właśnie o utworze. To stwierdzenie należy w szczególności odnieść do znaków graficznych i słowno-graficznych, jed-

nakże znaki słowne także mogą spełniać, zdaniem autora, definicję utworu wskazaną w art. 1 ust. 1 p.a.<sup>29</sup>. Co więcej, przepis art. 1 ust. 2 pkt 1 p.a. *expressis verbis* wskazuje, że utwór może być wyrażony słowem. Żaden przepis u.p.d.o.p. ani u.p.d.o.f. nie stoi na przeszkodzie, aby uznać, że dana WNiP może być amortyzowana na podstawie dwóch różnych punktów art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22b ust. 1 u.p.d.o.f.). Podatnik może zatem rozpocząć amortyzację niezarejestrowanego znaku towarowego jako przedmiotu praw autorskich – utworu (art. 16b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. albo art. 22b ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) albo dopiero po uzyskaniu prawa ochronnego na ten znak, a więc już jako przedmiotu prawa własności przemysłowej w rozumieniu art. 120 ust. 1 i 2 p.w.p. (art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. albo art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.).

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że stawka amortyzacji przedmiotu praw autorskich oraz prawa ochronnego na znak towarowy jest identyczna, więc podatnik nie musiałby po uzyskaniu rejestracji prawa ochronnego na znak towarowy dokonywać korekty stosowanej stawki amortyzacji, według której dotychczas amortyzował niezarejestrowany znak towarowy (utwór). Przeprowadzenie takiej korekty w trakcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych budzi zresztą istotne wątpliwości, gdyż żaden przepis u.p.d.o.p. ani u.p.d.o.f. takiej możliwości nie przewiduje.

Zauważyć także należy, że przedmiot prawa ochronnego do znaku towarowego może jednocześnie korzystać z ochrony na podstawie regulacji p.a. W praktyce częstokroć przyszłe znaki towarowe są najpierw logotypami, do

których podatnikom (przedsiębiorcom) przysługują prawa autorskie. Dopiero na późniejszym etapie ich działalności dokonują oni zgłoszeń rejestracyjnych, czego konsekwencją jest uzyskanie praw ochronnych do znaków towarowych. Uzyskanie prawa ochronnego do znaku towarowego nie powoduje utraty ochrony wynikającej z regulacji p.a., choć oczywiście ze względów funkcjonalnych ochrona prawna wynikająca z p.w.p. wydaje się w praktyce silniejsza.

Wkład niepieniężny do spółki stanowi z perspektywy tej spółki formę nabycia danego składnika aktywów od innego podmiotu. Co więcej, jest to nabycie odpłatne, gdyż spółka otrzymująca aport wydaje wnoszącemu ten wkład niepieniężny własne udziały (akcje) w wartości odpowiadającej wartości aportu, przy czym część wnoszonej aportem wartości może być alokowana w spółce otrzymującej aport na kapitał rezerwowy (agio). Prawo do amortyzacji dotyczyć będzie zarówno części wartości aportu przekazanej na podstawowy kapitał zakładowy, jak i tej alokowanej na agio. Zgodnie z brzmieniem art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązek amortyzacji powstanie, gdy wartość początkowa znaku towarowego wnoszonego aportem będzie przekraczać 10 000 zł. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. za wartość początkową środków trwałych oraz WNiP, z uwzględnieniem art. 16g ust. 2-14 u.p.d.o.p., uważa się – w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki albo spółdzielni – ustaloną przez podatnika, z zastrzeżeniem art. 16g ust. 1 pkt 4c u.p.d.o.p., na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz WNiP, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Z uwagi na brak regulacji normatywnych dotyczących zasad ustalania wartości

28 Sygn. akt III SA/Wa 3593/15, Legalis.

29 Przepis art. 1 ust. 1 p.a. stanowi, że przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

otrzymanych aportem środków trwałych lub WNiP, tę wartość ustala podatnik na dzień wniesienia wkładu niepieniężnego. Ma on przy tym daleko idącą swobodę w ustalaniu tej wartości, ponieważ jej ogólnym ograniczeniem będzie wartość rynkowa tych środków trwałych lub WNiP<sup>30</sup>. W konsekwencji spółka otrzymująca aport będzie zobowiązana do określenia wartości rynkowej znaku towarowego otrzymanego aportem dla celów jego amortyzacji, co zostanie dokonane w formie wyceny tego znaku towarowego przez niezależnego rzeczoznawcę. Z uwagi na brak w polskim prawie przepisów nakazujących dokonanie takiej wyceny i regulujących zasady sporządzania wycen przez biegłych rzeczoznawców, w praktyce niezwykle trudne jest zakwestionowanie wartości wynikającej z takiej wyceny, o ile jest dokonana w sposób rzetelny. Wycena biegłego rzeczoznawcy pozwalająca na rzetelne określenie wartości rynkowej znaku towarowego wniesionego aportem stanowi w takim przypadku fundamentalny element restrukturyzacji zmierzającej do uzyskania prawa do jego amortyzacji po stronie polskiej jednostki.

W przypadku aportu znaku towarowego wniesionego przez zagraniczną spółkę kapitałową do polskiej spółki osobowej, której wspólnikami są spółki kapitałowe, zasady amortyzacji są korzystniejsze niż w przypadku takiego aportu do spółki osobowej, której wspólnikami są osoby fizyczne. Jest to konsekwencją faktu, że wówczas zastosowanie znajdą regulacje u.p.d.o.p. (spółka osobowa jest rozliczana na poziomie jej wspólników, którzy w tej sytuacji są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych). Zgodnie z postanowieniami art. 16g ust. 1 pkt 4a u.p.d.o.p. w tym przypadku za war-

tość początkową środków trwałych oraz WNiP, z uwzględnieniem art. 16g ust. 2-14 u.p.d.o.p., uważa się w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- 1) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany (zasada kontynuacji amortyzacji)<sup>31</sup>,
- 2) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
- 3) wartość określoną zgodnie z art. 14 u.p.d.o.p. – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem WNiP wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie.

W przypadku wniesienia aportem znaku towarowego do polskiej spółki osobowej, której wspólnikami są osoby fizyczne, znajdą zastosowanie regulacje u.p.d.o.f. (spółka osobowa jako transparentna podatkowo jest rozliczana na poziomie wspólników), tj. przede wszystkim przepisy art. 22b ust. 1 pkt 4 lub pkt 6 u.p.d.o.f. (odpowiednio art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 u.p.d.o.p.) oraz art. 22g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. (art. 16g ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.). W ich świetle w przypadku wniesienia aportem znaku towarowego, który nie był amortyzowany u wnoszącego aport, do polskiej spółki osobowej, której wspólnikami są osoby fizyczne, co do zasady wartość początkowa tego zna-

ku powinna być ustalona w wysokości wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie znaku, i to pod warunkiem, że te wydatki nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie. Najczęściej spółki zagraniczne, które posiadają prawo ochronne do określonych znaków towarowych, otrzymały je aportem lub w drodze darowizny, a zatem nie mogą rozpoznać żadnych lub prawie żadnych wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie tych znaków. W analizowanym przypadku wartość początkową znaku towarowego dla celów amortyzacji należy ustalić w wysokości wartości rynkowej jedynie wówczas, gdy ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie tego znaku wniesionego aportem przez wspólnika, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem WNiP wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie. W świetle powyższej analizy bez wątpienia najkorzystniejszą podatkowo metodą „powrotu” znaku towarowego do Polski jest jego aport do spółki kapitałowej, która rozpozna ten znak dla celów jego amortyzacji według wartości rynkowej.

#### **4.4. Prawnopodatkowe ograniczenia możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych nabytych w drodze aportu**

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 64 u.p.d.o.p. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej WNiP wniesionych do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość

30 Zob. J. Grywińska, *Aport środków trwałych*, „Doradca Podatnika” 2007, nr 7.

31 Zasada kontynuacji amortyzacji po stronie polskiej spółki, która otrzymała aportem WNiP od spółki zagranicznej, znajduje potwierdzenie w licznych interpretacjach indywidualnych. Przykładowo Dyrektor IS w Łodzi w interpretacji z 24 marca 2015 r. (sygn. IPTPB3/423-423/14-5/GG, Legalis) potwierdził stanowisko wnioskodawcy, że prawidłowe było ustalenie wartości początkowej znaku towarowego nabytego przez spółkę komandytową w formie wkładu niepieniężnego w wysokości wartości początkowej, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne w spółce zagranicznej

uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*). W konsekwencji, jeżeli wniesienie aportem prawa ochronnego do znaku towarowego do polskiej spółki kapitałowej lub osobowej, której współnikami są osoby prawne, wiązałoby się z uzyskaniem przez spółkę otrzymującą ten aport informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*), to odpisy amortyzacyjne od tego prawa ochronnego nie stanowiłyby kosztów uzyskania przychodów dla tej spółki kapitałowej lub dla osób prawnych, będących współnikami spółki osobowej. *A contrario*, jeżeli wniesienie aportem prawa ochronnego do znaku towarowego do polskiej spółki kapitałowej lub osobowej, której współnikami są osoby prawne, nie wiązałoby się z uzyskaniem przez spółkę otrzymującą ten aport informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*), to odpisy amortyzacyjne od tego prawa ochronnego mogłyby być uznane za koszty uzyskania przychodów.

Kolejnym prawnopodatkowym ograniczeniem możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od praw ochronnych do znaków towarowych nabytych w formie aportu są postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 45c u.p.d.o.f. Zgodnie z nimi za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej WNIp, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p. (lub art. 22b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.f.), jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone, a następnie zbyte – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia. Powyższa regulacja ustanawia zatem odgórne ograniczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przy-

chodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej WNIp, które podatnik nabył lub wytworzył we własnym zakresie, a następnie zbył do innej jednostki gospodarczej. W takim przypadku bez znaczenia jest to, czy podmiot, do którego ww. prawa lub wartości zostały zbyte, dokonał bezpośredniego aportu tych praw lub wartości do polskiej spółki, czy też tego aportu dokonał inny podmiot. Brak tożsamości podmiotowej w tym zakresie nie ma znaczenia dla zastosowania regulacji art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 45c u.p.d.o.f. Warunkiem zastosowania wskazanych przepisów jest bowiem jednocześnie spełnienie trzech kryteriów, tj.:

- 1) podatnik nabył lub wytworzył we własnym zakresie określone prawa lub WNIp, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p. lub art. 22b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.f.,
- 2) podatnik dokonał zbycia tych praw lub WNIp do innej jednostki gospodarczej,
- 3) podatnik ponownie nabył ww. prawa lub WNIp, rozpoczynając ich amortyzację podatkową.

W przypadku kumulatywnego spełnienia wszystkich powyższych przesłanek podatnik będzie mógł zaliczyć odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej wskazanych WNIp tylko do wysokości przychodu uzyskanego z ich odpłatnego zbycia. Jeżeli zatem zbycie tych praw lub wartości nastąpiło w sposób nieodpłatny, podatnik będzie pozbawiony możliwości zaliczenia odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wskazanych WNIp do kosztów uzyskania przychodów.

Analiza praktyki restrukturyzacji przedsiębiorstw, gdy przedmiotem tych działań są prawa ochronne do znaków

warowych, pozwala jednoznacznie stwierdzić, że kumulatywne spełnienie powyższych przesłanek jest przypadkiem dość rzadkim. Najczęściej bowiem nie będzie zachodzić tożsamość podmiotowa pomiędzy podmiotem, który wytworzył we własnym zakresie lub nabył określone prawa lub WNIp i który dokonał w dalszej kolejności ich zbycia (odpłatnego bądź nieodpłatnego) do innej jednostki gospodarczej, a podmiotem, który otrzymał te prawa lub wartości w drodze aportu od jednostki zagranicznej i który rozpoczął ich amortyzację. W takim przypadku ograniczenia podatkowej potrącalności odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej ww. praw lub WNIp, wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 45c u.p.d.o.f., nie znajdą zastosowania.

#### 4. Podsumowanie

Znaki towarowe stanowią często najważniejszy składnik aktywów niematerialnych i prawnych przedsiębiorstw, niejednokrotnie przesądzający o ich pozycji konkurencyjnej w danym segmencie rynku. Wartość praw ochronnych do tych znaków ma charakter obiektywny, jest mierzalna i pozostaje w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z uzyskiwanymi przychodami. Niezależnie od powyższych faktów znaki towarowe wielokrotnie były wykorzystywane w strukturach międzynarodowego unikania opodatkowania, w których niekiedy ich obiektywna wartość ulegała pewnemu wypaczeniu. Po wprowadzeniu 1 stycznia 2015 r. regulacji dotyczących opodatkowania kontrolowanych spółek zagranicznych, tj. art. 24a u.p.d.o.p. oraz bliźniaczej regulacji art. 30f u.p.d.o.f., doszło wprawdzie do redukcji międzynarodowego unikania opodatkowania dochodów na podstawie mechanizmu należności licencyjnych<sup>32</sup>, jednak paradoksalnie skutki fiskalne tej zmiany są odmienne od zakładanych, tj. następuje



dalsza redukcja opodatkowania korporacyjnego spółek kapitałowych otrzymujących w drodze aportu prawa ochronne do znaków towarowych. Efektem takiego aportu będzie nabycie prawa do amortyzacji praw ochronnych do znaku towarowego przez tę spółkę od ich wartości rynkowej. Ten mechanizm stanowi najkorzystniejszą podatkowo metodę powrotu znaku towarowego do Polski. W takim przypadku roczna wartość odpisów amortyzacyjnych niemal zawsze będzie znacząco przekraczać roczną wartość należności licencyjnych, które były uprzednio płacone do spółki zagranicznej tytułem wykorzystywania znaku towarowego. Co więcej, sam aport praw ochronnych do znaku towarowego ze spółki zagranicznej do polskiej jednostki będzie w zasadzie neutralny podatkowo, gdyż przepis art. 7 właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zabrania ustawodawcy krajowemu opodatkować spółkę zagraniczną wnoszącą aport. Jedynym obciążeniem podatkowym w przypadku tak dokonanego aportu będzie PCC w wysokości 0,5% od wartości praw wnoszonych aportem w części, w jakiej zostaną one przekazane na podstawowy kapitał zakładowy spółki otrzymującej aport.

Na problematykę znaków towarowych można spojrzeć także z szerszej, prawnomiędzynarodowej perspektywy, tj. stanowienia prawa podatkowego w Polsce i innych państwach, zwłaszcza krajach członkowskich UE. Wiele spośród

nich z powodzeniem przyciąga na swoje terytoria kapitał zagraniczny dzięki stosowaniu preferencji podatkowych m.in. w odniesieniu do opodatkowania dochodów uzyskiwanych z praw własności intelektualnej i przemysłowej. Dochody pasywne stanowią najczęstszy przedmiot preferencyjnego opodatkowania korporacyjnego funkcjonującego w wielu państwach UE (np. w Belgii, Irlandii, na Malcie, Cyprze). Istotne sukcesy tych krajów, mierzone ilością kapitału zagranicznego alokowanego na ich terytoria, odnoszone dzięki takim preferencjom podatkowym skłaniają do postawienia pytania o słuszność dotychczasowego kierunku legislacji podatkowej państwa polskiego. Wątpliwe jest to, czy ten kierunek jest równie efektywny jak w innych krajach, które zachęcają swoją legislacją podatkową podatników z innych państw do alokowania na ich terytoria centrów zarządzania prawami własności intelektualnej i przemysłowej. Wprawdzie w ostatnich latach można zaobserwować pewne zmiany w polskim ustawodawstwie podatkowym, ukierunkowane na zwiększenie atrakcyjności Polski z perspektywy najbardziej innowacyjnych przedsiębiorstw<sup>32</sup>, jednakże te rozwiązania są adresowane do wąskiego kręgu podatników. Rozszerzenie preferencyjnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych z należności licencyjnych na wszystkich podatników, bez względu na przedmiot ich działalności gospodarczej, mogłoby doprowadzić do zwiększenia napływu

kapitału zagranicznego do Polski dzięki alokacji centrów zarządzania własnością intelektualną transgranicznych przedsiębiorstw oraz wpłynąć na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw, zwłaszcza funkcjonujących w branży wysokich technologii, dotyczące wyboru najbardziej optymalnej (nie tylko podatkowo) jurysdykcji. Oczywiście warunkiem *sine qua non* efektywności tego typu rozwiązań musiałyby być stosowne gwarancje legislacyjne odnoszące się do stabilności tych rozwiązań. Wziąwszy pod uwagę efektywny poziom opodatkowania zysków z należności licencyjnych w innych państwach UE, podatek dochodowy w wysokości 5% wydaje się dostatecznie atrakcyjny, aby spełniał swoją funkcję<sup>34</sup>. Warte rozważenia byłyby też preferencje podatkowe dotyczące amortyzacji przynajmniej niektórych WNiP, zwłaszcza praw ochronnych do znaków towarowych oraz patentów. Najczęstszym rozwiązaniem stosowanym w tym zakresie przez inne państwa jest jednorazowa amortyzacja, sprowadzająca się do jednorazowego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów określonych WNiP. Opcjonalnym rozwiązaniem mogłaby być w tym zakresie przyspieszona amortyzacja preferencyjnie traktowanych praw własności intelektualnej i prawnej. Tempo tej amortyzacji mogłoby być uzależnione od stopnia innowacyjności towarów lub usług sprzedawanych pod danym znakiem towarowym lub zawierających rozwiązanie objęte ochroną patentową.

32 Historycznie rzecz ujmując, najbardziej rozpowszechniony mechanizm międzynarodowego unikania opodatkowania dochodu polegał na transferze prawa ochronnego do znaku towarowego lub majątkowych praw do utworu (w postaci niezarejestrowanego znaku towarowego) do zależnej jednostki zagranicznej inkorporowanej w państwie stosującym preferencyjne opodatkowanie w odniesieniu do dochodów biernych oraz licencjonowaniu polskiej spółki przez tę zagraniczną jednostkę.

33 Przykładem takiego rozwiązania może być wprowadzona 1 stycznia 2019 r. tzw. ulga IP Box, zawarta w postanowieniach art. 24d u.p.d.o.p. oraz art. 30ca u.p.d.o.f. Po spełnieniu przez podatnika szeregu warunków przewiduje ona opodatkowanie zysków z określonych chronionych praw własności intelektualnej podatkiem dochodowym 5%.

34 Opodatkowanie korporacyjne na Węgrzech wynosi 9%, efektywne opodatkowanie zysków z należności licencyjnych (i to przy założeniu braku kosztów uzyskania przychodów) na Cyprze wynosi 2,5% (opodatkowaniu podlega jedynie 20% zysków z należności licencyjnych według stawki 12,5%), a w Belgii – 4,35% (opodatkowaniu podlega 15% zysków z należności licencyjnych przy zastosowaniu stawki 29%). Na Malcie zyski z należności licencyjnych są całkowicie zwolnione z opodatkowania.

## Podstawa prawna:

- art. 3, 5-9 dyrektywy 2015/2436/UE,
- art. 119a-119zf o.p.,
- art. 17 ust. 1 pkt 9, art. 22b ust. 1, art. 22g ust. 1 pkt 4, art. 23 ust. 1 pkt 45c, art. 30f u.p.d.o.f.,
- art. 12 ust. 1 pkt 7 i ust. 1b pkt 1-3, art. 14, art. 16 ust. 1 pkt 64 i 64a, art. 16b ust. 1, art. 16c, art. 16d ust. 1, art. 16g, art. 17a pkt 1, art. 24a u.p.d.o.p.,
- art. 1 ust. 3, art. 3 ust. 1 pkt 1, 2 i ust. 2, art. 6 ust. 1 pkt 8, art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.c.c.,
- art. 1 ust. 1 p.a.,
- art. 120 ust. 1 i 2 p.w.p.,
- art. 1 pkt 9 oraz art. 2 pkt 20 ustawy zmieniającej z 2017 r.

**Summary**

Rafał Aleksander Nawrot

**Legal and tax consequences of the contribution of protection rights to a trademark brought to a Polish company**

This article analyzes the issue of the tax consequences of the contribution of protection rights to a trademark to a Polish company. The effect of introducing a number of anti-tax avoidance regulations in recent years is the secondary allocation of protection rights to trademarks to Poland. As a consequence, the Polish entity acquires the right to depreciate those protection rights received in kind. This article presents the tax consequences of the abovementioned restructuring in the area of income taxes and tax on civil law transactions, with particular consideration of the issue of tax depreciation. On the basis of the analysis, critical conclusions have been formulated regarding Polish legislation, which insufficiently takes into account the legislation of other countries applying tax preferences, especially in the field of trademarks. This legislation successfully attracts foreign capital, being an example of tax competition effective from the perspective of these other countries, also functioning in the EU internal market.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Holdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18745-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2019-artur-holda>.



### Justyna Kyć

Menedżer, radca prawny w Departamencie Prawnym. Od 2017 r. związana z Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w obsłudze klientów korporacyjnych, w szczególności w zakresie sporządzania i negocjacji umów handlowych oraz świadczenia bieżącego doradztwa prawnego. Jej doświadczenie obejmuje obsługę klientów z wielu branż, w tym również podmiotów z sektora publicznego. Posiada też bogate doświadczenie w prowadzeniu sporów i reprezentacji klientów przed sądami powszechnymi oraz administracyjnymi. W Kancelarii Russell Bedford zajmuje się przede wszystkim sprawami z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz kompleksową obsługą transakcji M&A. Jest absolwentką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Międzywydziałowych Studiów Europejskich w College of Europe/Collège d'Europe w Brugii (Natolin Campus). Ukończyła także studia podyplomowe z zakresu zamówień publicznych, prowadzone przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. Od 2018 r. słuchaczka Centrum Prawa Francuskiego i Europejskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego we współpracy z Université de Poitiers. Od 2015 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Katowicach.

**Słowa kluczowe:** prawo, poręczenie, błąd, podstęp, oświadczenie woli, poręczyciel, skutki prawne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PROBLEMATYKA BŁĘDU LUB PODSTĘPU JAKO PODSTAWY UCHYLENIA SIĘ OD SKUTKÓW PRAWNYCH OŚWIADCZENIA WOLI PRZEZ PORĘCZycIELA

Problematyka wad oświadczeń woli jako podstawy uchylenia się od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli należy do jednej z najtrudniejszych w prawie cywilnym. Z pozoru zrozumiałe przepisy często budzą wątpliwości interpretacyjne. Prześledzenie orzecznictwa prowadzi do wniosku, że udowodnienie istnienia błędu (lub jego szczególnej odmiany w postaci podstępu) uzasadniającego uchylenie się od skutków złożonego oświadczenia woli jest niezwykle trudne i w praktyce zdarza się stosunkowo rzadko. Szczególnie chętnie na błąd i podstęp powołują się poręczyciele umów pożyczek lub kredytów, w tym również osoby charakteryzujące się, wydawać by się mogło odpowiednim wykształceniem i doświadczeniem życiowym dla rozpoznania, czy błąd, na który się powołują ma doniosłość prawną, czy też. Przedmiotem niniejszego artykułu jest zidentyfikowanie najczęściej popełnianych w tym zakresie omyłek oraz wskazanie, jakie błędy są w istocie prawnie relewantne i umożliwiają uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia woli przez poręczyciela.

### 1. Przestanki prawnej istotności błędu

Pierwszy problem praktyczny, pojawiający się przy okazji zamiaru zastosowania instytucji w postaci uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli, to brak definicji błędu w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny<sup>1</sup> (dalej: k.c.). Celem wyjaśnienia, co dokładnie należy rozumieć przez wadę oświadczenia woli w postaci błędu, należy

odwołać się do potocznego rozumienia tego słowa. Co ciekawe, w doktrynie przeważa przekonanie, że definicja błędu w k.c. byłaby zbędna oraz że panuje zgoda co do tego, iż słowem tym należy posługiwać się w potocznym znaczeniu<sup>2</sup>.

Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN przez „błąd” należy rozumieć „fałszywe mniemanie o czymś”. W doktrynie prawnej po-

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145 z późn. zm.

2 Tak: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Glosa do wyroku SN z 15 października 1997 r.*, sygn. akt III CKN 214/97, opublikowano: OSP 1998/6/112.



wszechnie przyjmuje się, że „błąd” oznacza mylne wyobrażenie o otaczającej rzeczywistości lub o treści składanego oświadczenia woli (pomyłka)<sup>3</sup>. Owo „fałszywe mniemanie” czy też „mylne wyobrażenie” musi jednak spełniać pewne przesłanki, wymienione *expressis verbis* w art. 84 k.c., a mianowicie: 1) dotyczy treści czynności prawnej, 2) błąd jest istotny, tj. uzasadniający przypuszczenie, że gdyby składający oświadczenie woli nie działał pod wpływem błędu i oceniał sprawę rozsądnie, nie złożyłby oświadczenia tej treści, a nadto, gdy chodzi o oświadczenia składane drugiej stronie czynności odpłatnej, 3) druga strona błęd wywołała (choćby bez swej winy), o błędzie wiedziała lub mogła go z łatwością zauważyć<sup>4</sup>.

Już pierwsza z wymienionych przesłanek nastrocza trudności interpretacyjnych, bowiem nasuwa się pytanie, co należy rozumieć przez mylne wyobrażenie co do treści czynności prawnej? Wydawać by się mogło, że z pomocą przychodzi tu judykatura, która odpowiada na powyższe pytanie przykładowo w następujący sposób: „[...] błąd jest to wada oświadczenia woli, polegająca na tym, że składający je działa pod wpływem niezgodnego z prawdą wyobrażenia o rzeczywistości lub jej elemencie albo pod wpływem braku takiego wyobrażenia. [...] Przesłanki prawnej doniosłości błędu precyzuje doktryna i orzecznictwo, w których wskazuje się, że musi nastąpić błąd postrzegania. Odróżnia się go od błędu przewidywania i wnioskowania, należącego do sfery motywacyjnej i składa-

jącego się na pobudkę, pod wpływem której wyrażone zostało oświadczenie woli, uznane następnie przez oświadczającego za dotknięte błędem, gdy okazało się, że nie osiągnie zamierzonego i przewidywanego celu”<sup>5</sup>.

W nieco starszym orzecznictwie podobnie wyraził się Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, który stwierdził wprost, że „Błąd co do pobudki nie dotyczy treści czynności prawnej i nie podlega w związku z tym ochronie na podstawie art. 84 k.c.”<sup>6</sup>. Nie bez znaczenia jest to okoliczność, że w przypadku drugiego cytowanego wyroku to sąd administracyjny wypowiadał się w przedmiocie problematyki cywilnoprawnej. Powszechnie bowiem wiadomo, że k.c. zerwał z podziałem na błąd co do treści oświadczenia woli i błąd w pobudce. Na nieużyteczność tego podziału, którym posługiwał się kodeks zobowiązań<sup>7</sup>, wskazywano jeszcze przed wejściem w życie k.c.<sup>8</sup>. Pociągał on za sobą konieczność rozważania zagadnienia na płaszczyźnie psychologicznej, co z kolei powodowało problemy faktyczne, gdyż granice między obu postaciami błędu okazywały się niezwykle płynne<sup>9</sup>. Z tego też względu k.c. wprowadził podział na błąd co do treści czynności prawnej oraz błąd nie dotyczący treści czynności prawnej, odmawiając temu ostatniemu prawnego znaczenia. Celem tego zabiegu było między innymi właśnie oderwanie się od rozważań psychologicznych, w szczególności zaś badania fazy procesu psychicznego, w którym błąd wystąpił<sup>10</sup>.

W doktrynie podkreśla się, że zakres błędu co do treści czynności prawnej jest szerszy od błędu co do treści oświadczenia woli. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że samo wystąpienie błędu w sferze motywacyjnej nie może automatycznie przesądzić o zakwalifikowaniu go jako pozbawionego doniosłości prawnej<sup>11</sup>.

W tym miejscu trzeba powtórzyć za Sądem Najwyższym, że „przeprowadzenie ostrej granicy między błędem co do treści czynności prawnej a błędem co do pobudki jest niemożliwe, gdyż granice obu błędów zacierają się i w wielu sytuacjach występują w większym lub mniejszym stopniu oba te elementy. (...) „Gdyby jednak motywacja włączona została do treści czynności prawnej, błąd w pobudce urasta do błędu istotnego co do treści czynności prawnej”<sup>12</sup>.

Kolejną przesłanką prawnej doniosłości błędu jest jego istotność. Błąd istotny został już zdefiniowany przez samego ustawodawcę w § 2 art. 84 k.c. jako błąd uzasadniający przypuszczenie, że gdyby składający oświadczenie woli nie działał pod wpływem błędu i oceniał sprawę rozsądnie, nie złożyłby oświadczenia tej treści. Jako przykład subsumpcji tego przepisu do stanu faktycznego wskazać można wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie, w którym to Sąd stwierdził, że „(...) istotność błędu musi być obiektywna, co oznacza, że żaden rozsądny człowiek (nie zaś powódka) znający prawdziwy stan rzeczy nie złożyłby oświadczenia danej treści. Nie sposób jego [Sądu] zdaniem uznać, że

3 Por. przykładowo A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1986, s. 312, 316; Z. Radwański, *Prawo cywilne - część ogólna*, Warszawa 1997, s. 225; B. Lewaszkiewicz-Petrykowska [w:] *System prawa cywilnego*, t. I Część ogólna (wyd. 2), Warszawa 1985, s. 669.

4 Tak: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Glosa do wyroku SN z 15 października 1997 r.*, *op. cit.*

5 Tak: wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 2 marca 2015 r., sygn. akt I ACa 585/14, LEX nr 1661122.

6 Tak: wyrok NSA z 12 lipca 2007 r., sygn. akt I OSK 1434/06, LEX nr 447369.

7 Rozporządzenie Prezydenta RP z 27 października 1933 r. - Kodeks zobowiązań, Dz.U. 1933 nr 82 poz. 598.

8 Tak: A. Kozaczka, *Błąd jako wada oświadczenia woli: od błędu w pobudce do błędu usprawiedliwionego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, *Rozprawy i Studia*, t. XXIII, Kraków 1961 r., s. 172.

9 Tak: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Glosa do wyroku SN z 15 października 1997 r.*, *op. cit.*

10 *Ibidem*.

11 *Ibidem*.

12 Tak: uchwała Sądu Najwyższego z 31 sierpnia 1989 r., sygn. akt III PZP 37/89 (OSNCP 1990/9 poz. 108).

żaden rozsądny człowiek nie złożyłby oświadczenia o udzieleniu poręczenia tylko z tego powodu, że będzie odpowiadał całym majątkiem, albowiem jest to istota instytucji poręczenia”<sup>13</sup>.

O wiele bardziej problematyczna jest ostatnia przesłanka prawnej istotności błędu, wymieniona w art. 84 § 1 zd. 2 k.c., sprowadzająca się do tego, że błąd został wywołany przez osobę, której zostało złożone oświadczenie woli, chociażby bez jej winy, albo gdy wiedziała ona o błędzie lub mogła z łatwością błąd zauważyć (w przypadku czynności prawnych odpłatnych). Zagadnienie to jest szczególnie istotne w kontekście umowy poręczenia.

W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 876 § 1 k.c. przez umowę poręczenia poręczyciel zobowiązuje się względem wierzyciela wykonać zobowiązanie na wypadek, gdyby dłużnik zobowiązania nie wykonał. W myśl art. 881 k.c. w braku odmiennego zastrzeżenia poręczyciel jest odpowiedzialny jak współdłużnik solidarny. Umowa poręczenia jest zatem zawierana wyłącznie między poręczycielem i wierzycielem, a dłużnik jest w stosunku do stron umowy poręczenia osobą trzecią. W cytowanym powyżej wyroku Sąd Apelacyjny w Warszawie wskazał, że „poręczenie należy do kauzalnych czynności prawnych. Pod pojęciem kauzy (causa) należy rozumieć przyczynę dokonania czynności prawnej. W przypadku czynności prawnej polegającej na poręczeniu, przyczyną tą będzie zabezpieczenie istniejącego zobowiązania (art. 876 § 1 k.c.) lub mającego powstać w przyszłości długu (art. 878 § 1 k.c.). Żaden przepis prawa nie wprowadza zaś wymogu, aby poręczenie było częścią czynności prawnej stanowiącej kauzę albo cho-

ciaż zostało wspomniane w dokumencie, który tę czynność reguluje. Zresztą przedmiotem poręczenia może być także zobowiązanie wynikające z umowy ustnej lub nawet powstałe na mocy przepisów prawa”<sup>14</sup>.

## 2. Poręczenie – czynność prawna odpłatna czy nieodpłatna?

Sporną kwestią jest to, czy poręczenie należy kwalifikować jako czynność prawną odpłatną, czy też nieodpłatną. Dodatkowe obostrzenie przewidziane w art. 84 § 1 zd. 2 k.c., o którym mowa wyżej, dotyczy bowiem tylko czynności prawnych odpłatnych. Podstawowym kryterium pozwalającym na odróżnienie czynności prawnej odpłatnej od czynności prawnej nieodpłatnej jest kryterium uzyskania korzyści przez obie strony stosunku prawnego. Nie ulega wątpliwości, że dana czynność prawna jest nieodpłatna, jeżeli korzyść uzyskuje tylko jedna ze stron stosunku prawnego (sztandarowym przykładem jest tu umowa darowizny). Pomijając okoliczność, że poręczenie może być udzielone za wynagrodzeniem, należy skupić się na przypadku poręczenia udzielonego bez jakiegokolwiek wynagrodzenia, a zatem – wydawać by się mogło – nieodpłatnie. Na problem ten należy jednak spojrzeć z szerszej perspektywy. Po pierwsze, polski ustawodawca wychodzi z założenia, że w razie konfliktu interesów uprawnionego i osoby, która otrzymała bezpłatne przysporzenie, interes tej ostatniej powinien ustąpić<sup>15</sup>. Po drugie, umowa poręczenia pełni w obrocie gospodarczym funkcję gwarancyjną, tj. gwarantuje wierzycielowi spełnienie świadczenia dłużnika. Mamy tu zatem do czynienia z konfliktem interesów w postaci indywidualnego interesu poręczyciela, który często spełnia swoje świadczenie tytułem darmym

i finalnie ponosi konsekwencje majątkowe niespełnienia świadczenia przez dłużnika głównego. Z drugiej strony, interesowi poręczyciela przeciwstawia się interes wierzyciela, a ujmując rzecz szerzej – pewności obrotu gospodarczego.

Gdyby bowiem przyjąć, na potrzeby art. 84 k.c., że poręczenie jest czynnością prawną nieodpłatną, to uchylenie się od skutków prawnych umowy poręczenia byłoby dla poręczyciela niewspółmiernie łatwiejsze. Wydaje się, że to z tego względu polska judykatura przyjęła tę karkołomną teorię, nie wdając się w głębsze dywagacje na temat charakteru umowy poręczenia.

Genezy tej teorii należy upatrywać w szeroko komentowanej uchwale 7 sędziów Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r.<sup>16</sup>. Znamienne jest, że pytania przedstawione przez Sąd Najwyższy do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów SN dotyczyły m.in. nieodpłatnego charakteru poręczenia i brzmiały następująco:

„1. Czy powołanie się poręczyciela na podstęp dłużnika może uzasadniać uchylenie się od skutków prawnych umowy poręczenia?

2. W razie odpowiedzi pozytywnej – czy nieodpłatność udzielonego poręczenia rodzi skutki nieodpłatności czynności prawnej, o której mowa w art. 86 § 2 *in fine* k.c.?”.

Niestety, odpowiedź na tak sformułowane pytania była nader lakoniczna i brzmiała następująco: „Poręczyciel nie może uchylić się od skutków prawnych swego oświadczenia woli z powodu błędu wywołanego podstępnie przez dłużnika co do jego wypłacalności w dacie poręczenia”. Sąd Najwyż-

13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 3 marca 2015 r., sygn. akt VI ACa 665/14.

14 *Ibidem*.

15 Tak: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Glosa do wyroku SN z 15 października 1997 r., op. cit.*

16 Tak: uchwała 7 sędziów Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r., sygn. akt III CZP 85/96 (OSNC 1996, z. 12, poz. 153).

szy udzielił zatem odpowiedzi tylko na pierwsze pytanie, uznając w sposób dorozumiany, że poręczenie nie ma charakteru czynności prawnej nieodpłatnej w rozumieniu art. 86 § 2 *in fine* k.c. (a zatem *per analogiam* również art. 84 § 1 *in fine* k.c.). Nawet w uzasadnieniu cytowanej uchwały próżno szukać choćby próby zdefiniowania charakteru prawnego poręczenia w kontekście jego odpłatności. Uchwała w sprawie o sygn. III CZP 85/96 była jednak szeroko komentowana w doktrynie i kwestia odpłatności (lub jej braku) poręczenia doczekała się rozwinięcia ze strony glosatorów. Co ciekawe, judykatura nadal unika odpowiedzi na to pytanie, choć od chwili zapadnięcia uchwały utrwaliła się linia orzecznicza, zgodnie z którą poręczyciel nie może powoływać się względem wierzyciela na błąd (lub podstęp) wywołany przez dłużnika co do jego wypłacalności w dacie poręczenia. Tak stwierdził m.in. Sąd Najwyższy, orzekając w wyroku z 18 lutego 2005 r.<sup>17</sup>, że „Poręczyciel nie może uchylić się od skutków prawnych swego oświadczenia woli z powodu błędu wywołanego podstępnie przez dłużnika co do jego wypłacalności w dacie poręczenia. Odpowiedzialność poręczyciela ma charakter zobiektywizowany i jest oparta na zasadzie ryzyka. Poręczyciel gwarantuje mianowicie kredytodawcy – własnym majątkiem – wypłacalność kredytobiorcy”. W wyroku tym SN nie tylko odwołał się wprost do cytowanej uchwały składu siedmiu sędziów z 30 września 1996 r., ale też podkreślił gwarancyjny charakter umowy poręczenia.

Nieco inaczej kwestię tę ujęła prof. B. Lewaszkiewicz-Petrykowska w swojej glosie do uchwały Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r., dowodząc, że po-

ręczenie jest na tyle specyficzną czynnością prawną, że nie mieści się ani w kategorii czynności prawnych odpłatnych ani nieodpłatnych. Ze stanowiskiem tym należy się zgodzić, nie sposób jednak zgodzić się z dalej idącą tezą, że w przypadku, gdy poręczyciel spełni świadczenie dłużnika, to z mocy art. 518 § 1 pkt 1 k.c. wstąpi w prawa zaspokojonego wierzyciela i nabeędzie w ten sposób wierzytelność (określony aktyw majątkowy) w stosunku do dłużnika<sup>18</sup>.

Nabycia wierzytelności względem dłużnika nie można bowiem rozpatrywać bez szerszego kontekstu, a więc z pominięciem okoliczności, że aby wejść w prawa zaspokojonego wierzyciela, poręczyciel musi najpierw sam spełnić świadczenie dłużnika, a zatem w najlepszym wypadku poręczyciel nic nie straci. Ewentualne roszczenie względem dłużnika o zaległe odsetki również nie może stanowić ekwiwalentu wynagrodzenia, bowiem gdyby poręczyciel mógł dysponować kapitałem, który stracił spełniając świadczenie względem wierzyciela, również mógłby osiągnąć z tego tytułu wymierne zyski. W tym kontekście bardziej przekonujące jest uzasadnienie zaproponowane przez innego glosatora uchwały Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r., adw. dr. Rafała Kasprzyka, który uwypuklił gwarancyjną funkcję poręczenia, wskazując jednocześnie na zobiektywizowaną odpowiedzialność poręczyciela na zasadzie ryzyka<sup>19</sup>.

### 3. Wada oświadczenia woli w postaci podstępu

Należy również zwrócić uwagę na problem wady oświadczenia woli w postaci podstępu. Zagadnienie podstępu zostało poruszone m.in. w wyroku Sądu

Apelacyjnego w Warszawie z 12 lutego 2013 r.<sup>20</sup> w następujący sposób: „k.c. nie zawiera definicji podstępu, o którym mowa w art. 86, dlatego należy kierować się potocznym znaczeniem tego pojęcia. Powszechnie przyjmuje się, że działanie podstępne polega na świadomym wywołaniu u drugiej osoby mylnego wyobrażenia o rzeczywistym stanie rzeczy po to, aby skłonić ją do dokonania określonej czynności prawnej. Działanie podstępne jest zawsze naganne z punktu widzenia ocen etycznych, gdyż zakłóca w niedopuszczalny sposób proces decyzyjny innej osoby, doprowadzając tę osobę na podstawie zasugerowanych jej fałszywych przesłanek rozumowania do dokonania określonej czynności prawnej”. W cytowanym wyroku Sąd Apelacyjny w Warszawie zwrócił też uwagę na istotną kwestię, która odróżnia przesłanki prawnej doniosłości wady oświadczenia woli w postaci podstępu od błędu, a mianowicie okoliczność, iż podstęp nie musi dotyczyć treści czynności prawnej. Konkretnie, Sąd Apelacyjny w Warszawie wskazał, że błąd wywołany podstępem może dotyczyć również sfery motywacyjnej, która stanowiła przyczynę złożenia oświadczenia woli<sup>21</sup>. Tak też twierdzi Sąd Najwyższy: „Do uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu wywołanego podstępnie wystarcza, aby błąd dotyczył sfery motywacyjnej, stanowiącej przyczynę złożenia oświadczenia woli (art. 86 k.c.)”<sup>22</sup>. Ponadto błąd wywołany podstępem nie musi być istotny, co wynika wprost z przepisu art. 86 § 1 k.c.

### 4. Podsumowanie

Należy wskazać, że analiza występujących w praktyce prób powołania się

17 Tak: wyrok Sądu Najwyższego z 18 lutego 2005 r., sygn. akt V CK 474/04.

18 Tak: B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Glosa do wyroku SN z 15 października 1997 r., op. cit.*

19 Tak: R. Kasprzyk, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r.* sygn. akt III CZP 85/96. [Dot. umowy poręczenia; odpowiedzialności poręczyciela w przypadku podstępnego wprowadzenia go w błąd przez dłużnika]. „Palestra” 1997 nr 5/6, s. 255-266;

20 Tak: wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 12 lutego 2013 r., sygn. akt I ACa 846/12, LEX nr 1286662.

21 *Ibidem*.

22 Tak: wyrok Sądu Najwyższego z 10 września 1997 r., sygn. akt I PKN 251/97, LEX nr 32881.

przez poręczyciela na wadę oświadczenia woli w postaci błędu lub podstępny prowadzi do wniosku, iż potoczne rozumienie pojęcia błędu czy podstępu różni się znacznie od wykładni tych pojęć dokonywanych na gruncie art. 84, 86 i 88 k.c. Trzeba przy tym mieć na uwadze wciąż doniosłą rolę, jaką pełni instytucja poręczenia w obrocie gospodarczym, a w szczególności podstawową funkcję tego stosunku prawnego, jaką jest funkcja zabezpieczająca spełnienia świadczenia. Uczestnicy obrotu gospodarczego często mają skłonność do przypisywania błędu czy też podstępu w sposób podmiotowo lub przedmiotowo niewłaściwy. Najczęściej występującą nieprawidłowością jest powoływanie się na podstęp (a zatem podstępne wprowadzenie w błąd) dłużnika w stosunku poręczyciel – wierzyciel. Równie często poręczyciele powołują się na błąd co do wypłacalności dłużnika, w nadziei na uchylenie się od skutków prawnych umowy poręczenia. Nie sposób przy tym stwierdzić, czy tak częste omyłki w tym zakresie są skutkiem niejasności wynikających z obowiązujących przepisów, czy też desperacką próbą uniknięcia odpowiedzialności za cudzy dług. W tym miejscu należy powtórzyć za Sądem

Apelacyjnym w Szczecinie, że „Nie stanowi błędu co do treści czynności prawnej mylna ocena zarówno aktualnych, jak i przyszłych okoliczności, nieobjętych treścią dokonanej czynności (np. zdolności płatniczych dłużnika, prognozowanego wzrostu wartości nabywanego przedmiotu itp.)”<sup>23</sup>.

Dla odpowiedzialności poręczyciela rozstrzygający jest bowiem każdorazowo stan z chwili wymagalności długu wynikającego z poręczenia. Błąd poręczyciela nie może obejmować przypuszczalnego stanu rzeczy mogącego zaistnieć (lub nie) w przyszłości. Wnioskowanie o wypłacalności dłużnika w przyszłości może osiągnąć tylko przybliżony obraz z uwagi na nieprzewidywalność w przyszłości stanu majątkowego jakiegokolwiek dłużnika. W przeciwnym razie kumulacja ryzyka następowałaby po stronie wierzyciela, a ochrona poręczyciela sięgałaby tak daleko, że poręczenie w ogóle straciłoby swój sens<sup>24</sup>.

Jako doskonałą syntezę wszystkich wyżej poczynionych rozważań warto przytoczyć wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie<sup>25</sup>, który wskazał, że „Po pierwsze, musi wystąpić błąd co do treści czyn-

ności prawnej, po drugie, musi to być błąd istotny. Nie ma też błędu, jeżeli oświadczający znał otaczającą go rzeczywistość i rozumiał okoliczności np. zawieranej umowy, ale wyciągnął z nich niewłaściwe wnioski i podjął niesłuszną czy też niekorzystną dla siebie decyzję. Błąd bowiem polega na nieprawidłowości widzenia, a nie na nieumiejętności przewidywania i wnioskowania”. Następnie Sąd Apelacyjny w Krakowie powołał się na wyrok Sądu Najwyższego, zgodnie z którym „Niespełnienie oczekiwań strony umowy odnośnie do sposobu jej wykonania przez drugą stronę i związane z tym twierdzenie, że nie doszło do właściwego wykonania umowy w żadnym razie nie stanowi podstawy do przyjęcia, że umowa została zawarta w warunkach błędu co do treści czynności prawnej. Błąd oznacza mylne wyobrażenie o istniejącym stanie rzeczy lub mylne wyobrażenie o treści złożonego oświadczenia woli, nie odnosi się do sfery motywacyjnej; nadto błąd dotyczyć musi stanu istniejącego w momencie zawierania umowy, nie zaś okoliczności, które nastąpiły w toku wykonywania umowy, doprowadzając stronę do przekonania, że decyzja o jej zawarciu była błędna”<sup>26</sup>.

23 Tak: wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 7 maja 2015 r., sygn. akt I ACa 703/14.

24 Tak: R. Kasprzyk, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 30 września 1996 r.*, sygn. akt III CZP 85/96. Uchwała została opublikowana w OSN 1996, z. 12, poz. 153, niniejsza glosa zaś: „Palestra” 1997/5-6, s. 255.

25 Tak: wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 18 maja 2018 r., sygn. akt I ACa 1386/17, opubl. baza prawna LEX Nr 2533679.

26 Zob. wyrok SN z 6 maja 1997 r., sygn. akt I CKN 91/97, opubl. baza prawna LEX Nr 79941, por. także B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Komentarz do art. 84 k.c.* [w:] System Informacji Prawniczej Lex.

### Summary

Justyna Kyć

#### **The issue of error or deception as grounds for the guarantor to evade the legal consequences of the declaration of will**

The question of defects of declarations of will is one of the most difficult in civil law. Proving the existence of an error (or a deception) justifying the evasion of a declaration of will is extremely difficult and in practice happens relatively rarely. Guarantors of loan or credit agreements are particularly inclined to invoke error and deception, even though it is often problematic to recognise whether or not the error they invoke is of legal significance. The purpose of this article is to identify the most common mistakes made in this regard and to indicate what errors are in fact legally relevant and make it possible for the guarantor to evade the legal effects of the declaration of will.



# Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019

Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

**Publikacja, która uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2019 r.**



Dzięki tej książce dowiedzą się Państwo m.in.:

- jak sporządzić i przekazać sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej,
- jak wypełnić obowiązki dokumentacyjne zakresie cen transferowych oraz schematów podatkowych,
- jakie są nowe zasady rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodów osobowych,
- w jakich sytuacjach możemy skorzystać z ulgi IP Box oraz ulgi na badania i rozwój,
- jakie są zasady zwolnień z podatku u źródła i jak stosować umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- co od 1.1.2020 r. zmieni się w zakresie ulgi na złe długi (zarówno w VAT jak i CIT),
- jak obliczyć zaliczkę na podatek dochodowy od wynagrodzenia pracownika po obniżeniu stawki PIT od 1.10.2019 r.
- jak prawidłowo sporządzić JPK przekazywane organom podatkowym na żądanie.



### Prof. dr hab. Marcin Jamróży

Profesor nadzwyczajny w Instytucie Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Podatków, doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, kierownik Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych, kierownik Podyplomowych Studiów Cen Transferowych i Zarządzania Podatkami, ponadto inicjator Debat Podatkowych w SGH. Doradca podatkowy i radca prawny, m.in. członek Zarządu Polskiego Oddziału IFA, członek Rady Naukowej przy Krajowej Izbie Doradców Podatkowych oraz byłby członek m.in. Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego i Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. W latach 2006-2018 partner w międzynarodowej grupie doradczej. Autor ok. 150 recenzowanych publikacji.

### Anna Głowska

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Podyplomowych Studiów Międzynarodowych Strategii Podatkowych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Radca prawny w dziale doradztwa podatkowego w Rödl & Partner. Autorka i współautorka licznych publikacji o tematyce podatkowej, np. wznawianej wielokrotnie książki „Dokumentacja podatkowa cen transferowych”.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnicy, podatek u źródła, nierezydenci, certyfikat rezydencji, przychody, dochody, świadczenie usług, odsetki, dywidendy, zysk, obowiązek podatkowy, usługi ubezpieczeniowe, usługi agencyjne, zwolnienia ustawowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PODATEK U ŹRÓDŁA

Opodatkowanie u źródła wiąże się z uzyskiwaniem przychodów (dochodów) przez nierezydentów, czyli osoby podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Polski siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągną na terytorium RP (art. 3 ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>, dalej u.p.d.o.p.). Podatnicy niemający siedziby ani zarządu w Polsce podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wynikającemu z przyjęcia zasady źródła, która wiąże się z opodatkowaniem dochodu powstałego na terytorium Polski, bez względu na miejsce, w którym podatnik ma siedzibę lub zarząd.

### 1. Ograniczony obowiązek podatkowy

Wystarczające jest zatem spełnienie jednego z dwóch wyżej wskazanych warunków. Jeżeli więc podatnik formalnie zarejestrowany jest za granicą, a w rzeczywistości posiada zarząd w Polsce, to i tak podlega w Polsce opodatkowaniu od całości swoich dochodów (nieograniczony obowiązek podatkowy), niezależnie od tego, w jakim kraju zostały one uzyskane. Warunek posiadania zarządu należy odczytywać nie tylko w znaczeniu formalnym (tj. siedziby organu zarządzającego), lecz także

w znaczeniu sprawowania na terytorium Polski zespołu czynności, które funkcjonalnie składają się na całokształt procesu zarządzania jego działalnością i majątkiem<sup>2</sup>.

### Przykład

Alfa sp. z o.o. założyła na Cyprze stuprocentową spółkę córkę Beta, będącą zgodnie z prawem cypryjskim podatnikiem podatku dochodowego. Do zarządu Beta jedyny wspólnik (Alfa) powołał Jana Nowaka i Zygmunta Kowalskiego – obywateli polskich, mieszkają-

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

<sup>2</sup> Szerzej na ten temat zob. ostrzeżenie Ministerstwa Finansów z 12 czerwca 2017 r. przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu (nr 003/17).

cych na stałe w Polsce, którzy są jednocześnie pracownikami Alfa na pełnym etacie. Członkowie zarządu podejmują decyzje dotyczące działalności spółki Beta w Polsce, uzgadniając je z zarządem spółki matki Alfa. Ich wizyty w siedzibie Beta na Cyprze są sporadyczne i mają charakter formalny, polegający na podjęciu uchwały lub podpisaniu umowy, których treść została ustalona/wynegocjowana w Polsce. Większość dokumentów związanych z działalnością Beta jest podpisywana przez pełnomocników ustanowionych na Cyprze. Choć spółka Beta formalnie zarejestrowana jest za granicą, istnieją uzasadnione podstawy do stwierdzenia, że w rzeczywistości posiada ona zarząd w Polsce i jest polskim rezydentem podatkowym.

W razie kolizji na tle podwójnej rezydencji osób prawnych rozstrzyga reguła kolizyjna zawarta w konkretnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. W większości polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania kryterium rozstrzygającym jest miejsce faktycznego (rzeczywistego) zarządu.

## 2. Dochody (przychody) osiąmane na terytorium Polski

Za dochody (przychody) osiąmane na terytorium Polski przez nierezydentów uważa się – zgodnie z art. 3 ust. 3 u.p.d.o.p. – w szczególności (katalog otwarty) dochody (przychody) z:

- 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Polski, w tym poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład;
- 2) położonej na terytorium Polski nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości;

mości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;

3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Polski w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Polski lub prawa do takich nieruchomości. Wartość aktywów ustala się zasadniczo na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu (art. 3 ust. 4 u.p.d.o.p.);

5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia. Za te

dochody (przychody) uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. (niektóre rodzaje świadczeń niematerialnych, patrz pkt 3) i art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. (dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych), jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w pkt. 1-4 powyżej (art. 3 ust. 5 u.p.d.o.p.);

6) niezrealizowanych zysków (rozdział 5a u.p.d.o.p.).

## Przykład

Alfa sp. z o.o. z siedzibą w Polsce planuje sprzedaż swoich towarów na rynku niemieckim. Spółka zawarła ze spółką Beta GmbH z siedzibą w Niemczech, podlegającą w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, umowę na świadczenie usług doradczych i marketingowych związanych z wejściem Alfa na rynek niemiecki. Usługi doradcze i marketingowe są świadczone przez Beta na terytorium Niemiec. Beta GmbH osiąga dochód (przychód) z tytułu świadczenia ww. usług na terytorium Polski, mimo że usługi świadczone są wyłącznie za granicą. Wystarczającą przesłanką jest wypłacanie wynagrodzenia przez polskiego rezydenta podatkowego (Alfa).

## 3. Opodatkowanie u źródła według stawki krajowej

### 3.1. Przegląd przychodów (dochodów) opodatkowanych u źródła

W tabeli przedstawione są dochody (przychody) osiąmane przez nierezydentów na terytorium Polski, opodatkowane tzw. podatkiem u źródła<sup>3</sup>.

3 W przypadku dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, odbiorcą należności może być również rezydent polski.

Tabela. Dochody (przychody) osiągane przez nierezydentów na terytorium Polski, opodatkowane podatkiem u źródła

Dochody (przychody)	Stawka podatku	Podstawa prawna
Z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej ( <i>know-how</i> )	20%	art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.
Z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Polski	20%	art. 21 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.
Z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze	20%	art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.
Z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych	10%	art. 21 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.
Z uzyskanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera	10%	art. 21 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.
Z przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski. Są to przychody z udziału w zyskach osób prawnych, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym: a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych, b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości, c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki komandytowo-akcyjnej <sup>4</sup> , które następuje w inny sposób niż określony w lit. b, d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce komandytowo-akcyjnej, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b, e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej, f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki komandytowo-akcyjnej, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki, g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych, h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa, i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d u.p.d.o.p. (dotyczy wymiany udziałów), j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym, że przychód określa się na dzień przekształcenia, k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę komandytowo-akcyjną, l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce komandytowo-akcyjnej, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna), m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym: – przychody osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki, – przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej, – przychody spółki dzielonej.	19%	art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p.

4 Poza spółkami komandytowo-akcyjnymi chodzi również o spółki niemające osobowości prawnej, mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z prawem podatkowym tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w nim opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.



Powyższe zasady opodatkowania, w tym w szczególności stawki podatku, stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska (art. 21 ust. 2, art. 22a u.p.d.o.p.).

Brak takiej umowy z państwem rezydencji podatnika powoduje konieczność poboru podatku u źródła według stawki krajowej (zobacz tabela). Również nieprzedstawienie płatnikowi przez nierezydenta certyfikatu rezydencji powoduje obowiązek opodatkowania według stawki krajowej.

### Przykład

Alfa sp. z o.o. zawarła ze spółką Beta z siedzibą w Brazylii umowę na świadczenie usług marketinowych w związku z planowaną inwestycją spółki Alfa w Brazylii. Beta jest w Brazylii podatnikiem podatku dochodowego. Polska nie ma zawartej z Brazylią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wypłacając wynagrodzenie na rzecz Beta za usługi marketingowe, Alfa powinna pobrać podatek u źródła w wysokości 20% (stawka krajowa).

## 3.2. Świadczenie usług

Świadczenie usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. (patrz pkt 3.1) można podzielić na dwie grupy:

1) świadczenia wyraźnie nazwane (tj. doradcze, księgowe, badania rynku, prawne, reklamowe, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń),

2) świadczenia mające podobny charakter do ww. świadczeń nazwanych, tj. posiadające cechy charakterystyczne dla tych świadczeń, ale niebędące nimi.

Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.

jest objęte jego zakresem, decydujące jest to, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost w nim wymienionych przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych<sup>5</sup>. W celu zaklasyfikowania określonych świadczeń do świadczeń podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., należy każdorazowo dokonać analizy treści umowy będącej ich podstawą oraz zakresu faktycznie wykonywanych czynności. Jeżeli dana umowa obejmuje usługi/świadczenia, które nie są wprost wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., należy ustalić, czy mają one charakter równorzędny z nimi pod względem prawnym.

### 3.2.1. Świadczenia o podobnym charakterze – usługi ubezpieczeniowe

Przykładem świadczeń niewymienionych wprost w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., które w ocenie organów podatkowych podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła, są usługi ubezpieczeniowe<sup>6</sup>. Argumentując swoje stanowisko, organy podatkowe przywołują treść art. 805 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>7</sup> (dalej: k.c.), w myśl którego przez umowę ubezpieczenia ubezpieczyciel zobowiązuje się, w zakresie działalności swojego przedsiębiorstwa, spełnić określone świadczenie w razie zajścia przewidzianego w umowie wypadku, a ubezpieczający zobowiązuje się zapłacić składkę.

Zdaniem organów podatkowych powyższe wskazuje na to, że usługa ubezpieczenia jest tożsama z usługą gwarancji, gdyż ubezpieczyciel niejako gwarantuje, iż w przypadku przewidzianym w umowie ubezpieczenia spełni określone świadczenie. Należy zauważyć, że w art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., którego treść jest zbliżona do treści art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., obok usług gwarancji wprost wymieniono

usługi ubezpieczenia. Skoro zatem ustawodawca w art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. wskazał usługi ubezpieczenia, to należy sądzić, że traktuje on te usługi jako odrębne i niepodobne do usług gwarancji. Naszym zdaniem, kierując się podejściem racjonalnego ustawodawcy, a także wykładnią językową i systemową, należy uznać, że art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. nie obejmuje usług ubezpieczeń. Gdyby bowiem ustawodawca chciał objąć te usługi podatkiem u źródła, wymieniłby je w tym przepisie, tak jak to uczynił w art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

### 3.2.2. Świadczenia o podobnym charakterze – usługi agencyjne

Problemy interpretacyjne sprawiają także usługi pośrednictwa handlowego. W szczególności zasadniczym celem usługi pośrednictwa handlowego jest doprowadzenie do zawarcia kontraktu – w przeciwieństwie do usług doradczych czy badania rynku, których istota to pozyskanie przez zlecającego określonych informacji mających zastosowanie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Przy tym charakterystycznym dla umów pośrednictwa sposobem wynagradzania jest prowizja<sup>8</sup>.

Umowy zawierane z pośrednikami mogą obejmować także inne usługi, do których świadczenia zobowiązuje się pośrednik, np. badania rynku, które nie są wyodrębnione na fakturze. Zależnie od przedmiotu umowy i charakteru faktycznie wykonywanych czynności może powstać wątpliwość, jak zakwalifikować usługi agenta (pośrednika). Z podatkowego punktu widzenia takie czynności, jak pomoc w kształtowaniu treści umów, pomoc przy ich redagowaniu czy zaznajamianie potencjalnych kontrahentów z profilem działalności zleceniodawcy, mogą zostać potraktowane jako usługi doradcze czy reklamowe.

5 Np. wyrok NSA z 5 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 2369/15, Legalis.

6 Np. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 4 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.286.2019.2.MBD, Legalis; 6 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB-2-3.4010.205.2019.2.MK, Legalis; 19 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.315.2019.1.JKT, Legalis; 15 czerwca 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.164.2018.1.PW, Legalis; 5 września 2017 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.132.2017.1.AJ, Legalis.

7 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.

8 Por. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Warszawie z 29 września 2016 r., sygn. IPPB1/4511-849/16-2/EC, Legalis.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 2 sierpnia 2019 r.<sup>9</sup> Dyrektor KIS uznał, że wynagrodzenie z tytułu usługi pośrednictwa, jako obejmującej całość procesu zakupowego, podlega podatkowi u źródła, gdyż jest to usługa podobna do usług doradczych, reklamowych, zarządzania i kontroli oraz badania rynku<sup>10</sup>.

### 3.2.3. Świadczenia o podobnym charakterze – organizacja targów

Podobnie jak w przypadku usług pośrednictwa, również usługi organizacji targów mogą zostać uznane za mieszczące się w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., jeżeli faktura obejmuje jedną kwotę, a zakres czynności usługodawcy obejmuje kompleks usług, np.: zaprojektowanie, wykonanie i organizację stoiska targowego, jego montaż oraz demontaż, wynajem powierzchni wystawowej, wpis do katalogu wystawców, wydruk ulotek informacyjnych, folderów reklamowych, wizytówek, obsługę audiowizualną stoiska (np. interaktywna strona internetowa dla stoiska), wynajem hostess, obsługę techniczną stoiska (tzw. media, np. opłaty za wodę, prąd, Wi-Fi), parking, obsługę cateringową, obsługę fotograficzną stoiska itp.

Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 19 czerwca 2018 r.<sup>11</sup> Dyrektor KIS uznał, że tego typu kompleksowa usługa organizacji targów podlega podatkowi u źródła jako usługa marketingowa<sup>12</sup>.

## 4. Zwolnienia ustawowe z opodatkowania u źródła

### 4.1. Dywidendy

Na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zwalnia się od podatku dochody (przychody) z dywidend oraz niektórych innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Oprócz dywidend zwolnienie dotyczy przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o któ-

rych mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j u.p.d.o.p., a zatem:

1) nadwyżki bilansowej w spółdzielniach oraz otrzymanych przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochodów tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,

2) równowartości zysku osoby prawnej oraz spółki komandytowo-akcyjnej, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartości nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartości kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,

3) wartości niepodzielonych zysków w spółce oraz wartości zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym, że przychód określa się na dzień przekształcenia.

Powyższe przypadki nie dotyczą dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej. Warunkiem zastosowania zwolnienia jest łączne spełnienie następujących przesłanek:

1) wypłacającym dywidendę (oraz wyżej wskazane inne przychody) jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;

2) otrzymującym dywidendę (oraz wyżej wskazane inne przychody) jest:

a) spółka podlegająca w Polsce lub w innym państwie członkowskim UE lub

EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,

b) położony na terytorium państwa członkowskiego UE lub EOG albo w Szwajcarii zagraniczny zakład ww. spółki;

3) spółka otrzymująca dywidendę (oraz wyżej wskazane inne przychody) posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% (25% w przypadku rezydenta Szwajcarii) udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę;

4) posiadanie przez spółkę otrzymującą dywidendę udziałów/akcji w spółce ją wypłacającej trwa nieprzerwanie przez okres 2 lat, przy czym ten warunek może zostać spełniony również po dniu otrzymania dywidendy, posiadanie udziałów/akcji powinno wynikać zasadniczo z tytułu własności;

5) spółka otrzymująca dywidendę nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (na podstawie art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p. konieczne jest pisemne oświadczenie w tym zakresie);

6) spółka otrzymująca dywidendę przedstawi certyfikat rezydencji – w przypadku dywidend wypłacanych odbiorcom mającym siedzibę w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG – lub zaświadczenie o istnieniu jej zagranicznego zakładu (art. 26 ust. 1c u.p.d.o.p.);

7) istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b u.p.d.o.p.).

9 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.186.2019.2.JF, Legalis.

10 Por. także interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z: 12 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.258.2019.2.AR, Legalis; z 9 września 2019 r., sygn. 0111-KDIB2-3.4010.198.2019.2.MK, Legalis.

11 Sygn. 0111-KDIB2-3.4010.94.2018.1.HK, Legalis.

12 Zob. także interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 1 września 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.143.2017.1.BG, Legalis.

**Przykład**

Alfa sp. z o.o. ma dwóch wspólników – spółkę Beta GmbH z siedzibą w Niemczech oraz spółkę Sigma z siedzibą w Rosji. Wspólnicy są w krajach swojej rezydencji podatnikami podatku dochodowego (certyfikaty rezydencji zostały przedłożone), niekorzystającymi ze zwolnienia z opodatkowania od całości swoich dochodów. Wspólnicy posiadają po 50% udziałów w kapitale zakładowym spółki Alfa przez okres ponad 2 lat. Dywidenda wypłacana na rzecz wspólnika Beta może co do zasady korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem u źródła. Dywidenda wypłacana na rzecz wspólnika Sigma nie może korzystać ze zwolnienia, ponieważ Sigma nie jest rezydentem państwa należącego do EOG.

Stosownie do art. 22c u.p.d.o.p. korzyści w postaci zwolnienia dywidendy nie zostaną przyznane, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia było:

- 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem przepisów dotyczących zwolnienia,
- 2) głównym celem czy jednym z głównych celów dokonania transakcji (wielu transakcji) lub innej czynności było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego, a sposób działania był sztuczny.

Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (pozapodatkowych). Ocena, czy dane uzgodnienie stanowi nadużycie, powinna uwzględniać obiektywną analizę wszystkich okoliczności danego przypadku. Podatnik powinien w szczególności wykazać, że określony sposób działania wybrał przede wszystkim z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (gospodarczych), innych niż osiągnięcie korzyści podatkowej.

**Przykład**

Alfa sp. z o.o. zatrzymuje zyski (decyzją zgromadzenia wspólników), odnosząc je na kapitał zapasowy. Jedynym udziałowcem jest spółka kapitałowa będąca rezydentem USA. W 201X r. planowana jest wypłata całości zakumulowanych zysków. Na początku tego roku następuje przeniesienie udziałów pod tytułem darmym na powiązaną spółkę kapitałową z siedzibą w Holandii. W zakresie, w jakim przeniesienie udziałów nie ma uzasadnienia ekonomicznego, dywidenda nie zostanie zwolniona z podatku dochodowego (pobieranego przez Alfa u źródła).

Przy weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Konsekwencją niedotrzymania warunku posiadania bezpośrednio udziałów (akcji) w wysokości co najmniej 10% nieprzerwanie przez okres 2 lat jest obowiązek zapłaty przez podatnika podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, w wysokości 19% przychodu do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podatnik utracił prawo do zwolnienia. Odsetki są naliczane od następnego dnia po dniu, w którym podatnik skorzystał ze zwolnienia (art. 22 ust. 4b u.p.d.o.p.). Podatnik jest obowiązany złożyć deklarację CIT-6AR („Deklaracja o wysokości podatku dochodowego od dochodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych”) do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku (art. 26a u.p.d.o.p.).

**4.2. Odsetki lub należności licencyjne**

Na podstawie art. 21 ust. 3 i n. u.p.d.o.p. odsetki lub należności licencyjne są zwolnione z opodatkowania, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- 1) wypłacającym odsetki/należności licencyjne jest:

a) spółka będąca podatnikiem podatku

dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski (z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej),

b) położony na terytorium Polski zagraniczny zakład spółki podlegającej w państwie członkowskim UE opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania, jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład odsetki/należności licencyjne podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce;

2) uzyskującym przychody z tytułu odsetek/należności licencyjnych jest spółka podlegająca w innym niż Polska państwie należącym do EOG nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu;

3) spółka otrzymująca odsetki/należności licencyjne posiada bezpośrednio nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki je wypłacającej, a to posiadanie wynika z tytułu własności, albo też spółka wypłacająca odsetki/należności licencyjne posiada bezpośrednio nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki je otrzymującej, a to posiadanie wynika z tytułu własności. Warunek ten będzie spełniony także wówczas, gdy zarówno w kapitale spółki otrzymującej odsetki/należności licencyjne, jak i w kapitale spółki je wypłacającej inna spółka podlegająca w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, posiada bezpośrednio przez okres co najmniej 2 lat nie mniej niż 25% udziałów/akcji. W tym zakresie konieczne jest pisemne oświadczenie (art. 21 ust. 3a i art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p.);

4) rzeczywistym właścicielem odsetek/należności licencyjnych jest:

a) spółka je uzyskująca, podlegająca w innym niż Polska państwie należącym

do EOG nieograniczonemu obowiązki podatkowemu,

b) zagraniczny zakład tej spółki, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania odsetek/należności licencyjnych podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim UE, w którym ten zagraniczny zakład jest położony (konieczne jest pisemne oświadczenie; art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p.);

5) spółka otrzymująca należności nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (konieczne pisemne oświadczenie; art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p.);

6) spółka otrzymująca należności przedstawi certyfikat rezydencji lub zaświadczenie o istnieniu jej zagranicznego zakładu (art. 26 ust. 1c u.p.d.o.p.);

7) istnieje podstawa prawna wynikająca z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany (art. 22b u.p.d.o.p.).

Należy mieć na uwadze, że także w odniesieniu do zwolnienia z opodatkowania odsetek i należności licencyjnych obowiązuje tzw. mała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, zawarta w art. 22c u.p.d.o.p. (patrz odpowiednio pkt 4.1). Zgodnie z art. 21 ust. 8 u.p.d.o.p. przepisy dotyczące zwolnienia stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 5 do u.p.d.o.p., w tym również do spółek będących podatnikami CIT z siedzibą w Szwajcarii.

Przy weryfikacji warunków zastosowania zwolnienia płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności.

### Przykład

Alfa sp. z o.o. wypłaca odsetki na rzecz:

1) spółki kapitałowej będącej rezydentem w Austrii, w której kapitale Alfa posiada bezpośrednio udział w wysokości 25% nieprzerwanie od 2 lat,

2) oddziału (zakładu) belgijskiej spółki kapitałowej położonego w Austrii – spółka belgijska posiada bezpośredni udział w kapitale Alfa w wysokości 25% nieprzerwanie od 2 lat. Odpowiednie certyfikaty rezydencji i zaświadczenie o istnieniu zakładu w Austrii zostały przedłożone. W pierwszym przypadku Alfa – mająca udziały w spółce posiadającej siedzibę na terenie UE w wysokości 25% nieprzerwanie od 2 lat – jest co do zasady uprawniona do zastosowania zwolnienia z opodatkowania. W przypadku zakładu położonego na terenie UE utworzonego przez spółkę rezydenta innego państwa członkowskiego UE, która posiada bezpośrednio udziały w Alfa w wysokości 25% nieprzerwanie od 2 lat, również może znaleźć zastosowanie zwolnienie.

W razie niedotrzymania warunku posiadania bezpośrednio co najmniej 25% udziałów (akcji) nieprzerwanie przez 2 lata spółka otrzymująca odsetki/należności licencyjne jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu płatności podatku (art. 21 ust. 5 u.p.d.o.p.).

### 5. Opodatkowanie u źródła na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

#### 5.1. Dywidendy

Wypłatę dywidendy należy rozumieć szeroko. Zasadniczo wypłatę stanowi

wykonanie zobowiązania wobec akcjonariusza lub udziałowca z tytułu dywidendy w jakikolwiek sposób przewidziany w umowie lub przyjęty zwyczajowo, również w formie świadczenia w naturze. Zastosowanie zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania sprawia, że prawo państwa źródła (tu: Polski) do opodatkowania dochodów nierezydenta, uzyskiwanych na terytorium Polski, podlega ograniczeniu do określonej procentowo kwoty – 5% lub 15% (według konwencji modelowej OECD, dalej: KM OECD), w zależności od wielkości posiadanych udziałów w kapitale spółki i formy prawnej beneficjenta. Jeżeli beneficjentem jest osoba fizyczna, względnie spółka osobowa, to podatek nie może przekraczać 15% kwoty dywidendy brutto. Jedynie w przypadku, gdy dywidendy uzyskuje spółka kapitałowa posiadająca znaczące udziały (według KM OECD co najmniej 25%), w większości umów zawartych przez Polskę przewiduje się obniżenie stawki podatku do 5% kwoty dywidendy brutto.

W poszczególnych umowach mogą zostać zastrzeżone inne progi udziału uprawniające do zastosowania preferencyjnej 5% stawki, często na poziomie co najmniej 10% kapitału spółki. Poszczególne umowy wprowadzają również przykładowo jedną maksymalną stawkę podatku u źródła (np. umowa z Węgrami – 10%; Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Budapeszcie 23 września 1992 r., dalej ZPOO Węgry) bądź zwolnienie (np. umowa ze Szwajcarią; Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Bernie<sup>13</sup>, dalej ZPOK Szwajcaria). Umowy bilateralne wyłączają zastosowanie obniżonej stawki podatku u źródła, jeżeli odbiorcą dywidendy nie jest osoba

13 Dz.U. 1993 nr 22 poz. 92.



uprawniona do dywidend (ang. *beneficial owner*). Pojęcie osoby uprawnionej jest związane ze zjawiskiem *treaty shopping* (nabywania korzyści umownych), np. w sytuacji, gdy osoba niebędąca rezydentem państwa strony umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zakłada w tym państwie nietransparentną spółkę w celu uzyskania korzyści wynikającej z tej umowy bilateralnej<sup>14</sup>.

### Przykład

Jednym ze wspólników spółki Alfa sp. z o.o. jest spółka Beta GmbH z siedzibą w Niemczech (odpowiednik polskiej spółki z o.o.). Spółka Beta posiada 5% udziałów w kapitale zakładowym spółki Alfa. Alfa wypłaca wspólnikowi Beta dywidendę. Zgodnie z umową z 14 maja 2003 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami<sup>15</sup>, w Polsce zostanie zastosowana stawka podatku u źródła: 1) 5% kwoty dywidendy brutto, jeżeli osobą uprawnioną jest spółka (inna niż spółka osobowa), której bezpośredni udział w kapitale spółki wypłacającej dywidendy wynosi co najmniej 10%, 2) 15% kwoty dywidendy brutto we wszystkich pozostałych przypadkach. Od wypłacanej dywidendy dla Beta zostanie pobrany podatek u źródła według stawki 15% (zamiast krajowej stawki 19%).

Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji uzyskanym od podatnika (na temat certyfikatu rezydencji patrz pkt 5.2). Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż stawka krajowa, płatnik jest

obowiązany do dochowania należytej staranności.

## 5.2. Odsetki lub należności licencyjne

### 5.2.1. Definicja odsetek

Na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na KM OECD odsetki to dochód z wszelkiego rodzaju wierzytelności, zarówno zabezpieczonych, jak i niezabezpieczonych hipoteką, lub związany z prawem udziału w zyskach dłużnika, a w szczególności dochody z rządowych papierów wartościowych oraz dochody z obligacji lub skryptów dłużnych, włącznie z premiami i nagrodami związanymi z takimi papierami, obligacjami lub skryptami dłużnymi. Opłat karnych z tytułu opóźnionej zapłaty nie uważa się za odsetki<sup>16</sup>. Określenie „wszelkiego rodzaju wierzytelności” obejmuje depozyty pieniężne i wartości w formie pieniężnej, jak również państwowe papiery wartościowe, obligacje i skrypty dłużne. Odsetki od wierzytelności hipotecznych uważa się za kategorię dochodu z majątku ruchomego<sup>17</sup>. Wyjątkowo odsetki od obligacji lub skryptów dłużnych, dających prawo uczestniczenia w zyskach dłużnika, uważa się za dywidendy, jeżeli pożyczkodawca dzieli faktycznie ryzyko ponoszone przez spółkę zaciągającą pożyczkę<sup>18</sup>.

W komentarzu do KM OECD wymieniono następujące czynniki mogące wskazywać, że pożyczkodawca bierze na siebie część ryzyka związanego z działalnością pożyczkobiorcy:

1) wysokość pożyczki w znacznym stopniu przewyższa wartość innych wkładów na kapitał spółki (lub pożyczka została

zaciągnięta w celu uzupełnienia znaczącej części kapitału, który został utracony) i znacząco nie pokrywa się z wartością zbywalnych aktywów,

2) pożyczkobiorca ma prawo do udziału w zyskach spółki,

3) spłata pożyczki jest podporządkowana względem wierzytelności innych pożyczkodawców bądź względem wypłat dywidendy,

4) wysokość lub spłata odsetek jest uzależniona od zysków spółki,

5) umowa pożyczki nie definiuje konkretnej daty spłaty pożyczki<sup>19</sup>.

Odsetki od pożyczek, które spełniają powyższe kryteria, mogą być w państwie źródła uznane za wypłatę dywidendy (zgodnie z umową bilateralną lub prawem wewnętrznym obowiązującym w państwie źródła). Nie można wykluczyć kolizji, gdy państwo rezydencji podmiotu otrzymującego „odsetki” zakwalifikuje je jako odsetki. Zysk lub strata z tytułu sprzedaży papierów wartościowych nie są objęte postanowieniem dotyczącym odsetek<sup>20</sup>. Zgodnie z art. 10 ust. 3 KM OECD opłaty karne z tytułu opóźnionej zapłaty nie są traktowane jako odsetki. W poszczególnych umowach zawartych przez Polskę przewidziano *explicite* inne wyłączenia, np. zgodnie z umową z Kanadą<sup>21</sup> określenie „odsetki” nie obejmuje dochodu, o którym mowa w art. 8 (transport morski i lotniczy) lub art. 10 (dywidendy).

### 5.2.2. Definicja należności licencyjnych

Określenie „należności licencyjne” oznacza wszelkiego rodzaju należności

14 Szerzej zob. M. Jamróży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, s. 170 i n.

15 Umowa z 14 maja 2003 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku (Dz.U. 2005 Nr 12 poz. 90).

16 Zob. art. 11 ust. 3 KM OECD.

17 Zob. Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, wersja skrócona, 15 lipca 2014 r., przeł. K. Bany, Warszawa 2016, komentarz do art. 11 ust. 3 KM OECD, nr 18.

18 Tamże, komentarz do art. 11 ust. 3 KM OECD, nr 18 i n.

19 Tamże, komentarz do art. 10 ust. 3 KM OECD, nr 25.

20 Tak co do zasady tamże, komentarz do art. 11 ust. 3 KM OECD, nr 20 i 20.1.

21 Konwencja z 14 maja 2012 r. między Rzeczypospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem (Dz.U. 2013 poz. 1371).

płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, planu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego lub za korzystanie z doświadczenia zawodowego w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (art. 12 ust. 2 KM OECD).

Polska zastrzegła sobie prawo włączenia do definicji należności licencyjnych dochodu uzyskiwanego z użytkowania lub prawo do użytkowania urządzeń przemysłowych, handlowych lub naukowych oraz kontenerów. Stąd w większości zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w definicji należności licencyjnych pojawia się tego rodzaju przychód (dochód). Jeżeli jednak zapłata jest dokonana w zamian za przeniesienie pełnego prawa własności, to taka wypłata nie jest uważana za wynagrodzenie „za użytkowanie lub za prawo użytkowania” mienia, a tym samym nie może być uznana za należność licencyjną<sup>22</sup>.

Jeżeli w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wymieniono należności z tytułu licencji do korzystania z praw do programów komputerowych, to opłaty za korzystanie z praw autorskich do programu komputerowego nie stanowią należności licencyjnych w rozumieniu tej umowy<sup>23</sup>. Należności z tytułu korzystania z praw autorskich do programu komputerowego nie powinny zatem być utożsamiane z należnościami licencyjnymi z tytułu korzystania z praw autorskich do dzieła literackiego, chyba że konkretna umowa dwustronna wskazuje je w definicji należności licencyjnych<sup>24</sup>. Programy komputerowe nie zostały bowiem przez

polskiego ustawodawcę zaliczone do kategorii utworów literackich, a jedynie są traktowane jak utwory literackie pod względem ochrony praw autorskich do nich przysługujących. Nie mogą też być one utożsamiane z dziełem naukowym bądź artystycznym, ponieważ traktowane są jako odrębny rodzaj utworu. Bardziej złożone problemy interpretacyjne wiążą się z identyfikacją licencji użytkownika końcowego (typu *end-user*). Co do zasady opłaty użytkownika końcowego nie powinny być traktowane jako należności za użytkowanie praw autorskich i tym samym należności licencyjne.

### 5.2.3. Stawka podatku u źródła

Pobór podatku od przychodów z odsetek według stawki 20% zwykle nie następuje z uwagi na przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z art. 11 ust. 1 i 2 KM OECD wynika, że odsetki zasadniczo podlegają (pełnemu) opodatkowaniu w państwie rezydencji pożyczkodawcy. Jednak państwo źródła, czyli państwo, w którym odsetki powstają (tu: Polska) może również opodatkować odsetki zgodnie ze swoim wewnętrznym ustawodawstwem, ale jeżeli faktyczny właściciel odsetek jest rezydentem drugiego państwa, to podatek nie może przekroczyć 10% kwoty brutto tych odsetek. W wielu umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę ta stawka obniżona jest do wysokości 5%. W wielu z nich przewidziano też częściowo brak poboru podatku u źródła, np. w odniesieniu do odsetek powstałych w jednym państwie i osiąganych przez rząd drugiego państwa, w tym jego jednostki terytorialne, bank centralny lub każdą instytucję finansową kontrolowaną przez ten rząd, bądź odsetek osiąganych z pożyczek gwarantowanych przez ten rząd.

Na gruncie KM OECD zasady opodatkowania należności licencyjnych przedsta-

wiają się inaczej niż w przypadku odsetek. Należności licencyjne powstające w umawiającym się państwie i wypłacane osobie uprawnionej, mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w drugim umawiającym się państwie, podlegają opodatkowaniu tylko w tym drugim państwie (art. 12 ust. 1 KM OECD), czyli bez potrącania podatku u źródła. Jednak Polska zastrzegła sobie prawo do opodatkowania opłat licencyjnych u źródła, stąd zawarte przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują taką możliwość. Przykładowo umowa z Niemcami zawiera regulację, zgodnie z którą w państwie źródła (tu: Polska) może zostać zastosowana stawka 5% kwoty brutto należności licencyjnych, jeżeli osoba uprawniona do należności licencyjnych jest rezydentem Niemiec.

### 5.3. Przychody związane z działalnością zakładu

Zasady opodatkowania dywidend, odsetek lub należności licencyjnych ulegają modyfikacji, jeżeli nierezydent posiada zakład w państwie siedziby spółki zależnej (tzw. zastrzeżenie zakładu). Należności nierezydenta mogą być opodatkowane w pełnej wysokości w państwie źródła (tu: w Polsce) tylko w sytuacji, gdy udziały (akcje) lub prawa, z których tytułu są wypłacane te należności, należy przypisać do zakładu oraz są związane z działalnością tego zakładu. Na podstawie art. 10 ust. 4, art. 11 ust. 4 lub art. 12 ust. 3 KM OECD stosuje się postanowienia art. 7 (zyski przedsiębiorstw), jeżeli osoba uprawniona do należności, mająca siedzibę w umawiającym się państwie, wykonuje w drugim umawiającym się państwie, w którym znajduje się siedziba spółki wypłacającej dywidendy, odsetki lub należności licencyjne, działalność gospodarczą poprzez zakład w nim położony i gdy udział lub prawo, z którego tytułu wypłaca się dywidendy,

22 Zob. Modelowa konwencja..., *op.cit.*, komentarz do art. 12 ust. 2 KM OECD, nr 8.2.

23 Np. wyrok NSA z 13 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2677/13, Legalis oraz z 11 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 1550/09, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 613/11, Legalis.

24 Zob. tamże, komentarz do art. 12 ust. 2 KM OECD, nr 13.1.

odsetki lub należności licencyjne, faktycznie wiąże się z działalnością takiego zakładu.

Kluczowe jest więc ustalenie, czy zachodzi „faktyczny związek udziałów/prawa” z działalnością zakładu. W komentarzu OECD stwierdza się, że dywidendy podlegają opodatkowaniu jako część zysku zakładu, jeżeli są one wypłacane z tytułu udziałów stanowiących część majątku zakładu lub jeśli są w inny sposób faktycznie powiązane (ang. *effectively connected*) z zakładem<sup>25</sup>.

Takie należności należy opodatkować zgodnie z postanowieniami dotyczącymi odpowiednio dywidend, odsetek lub należności licencyjnych (zob. pkt. 5.1 i 5.2), jeżeli nie pozostają w związku funkcjonalnym z działalnością wykonywaną przez zakład. Określenie przesłanek przyjęcia „faktycznego związku udziałów z działalnością zakładu”, istotnego z perspektywy kwalifikacji dochodów na gruncie umowy bilateralnej o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie doczekało się wciąż stanowiska polskich organów podatkowych ani sądów administracyjnych<sup>26</sup>.

### Przykład

Alfa GmbH z siedzibą w Austrii, posiadająca zakład podatkowy w Polsce, wynajęła niepowiązanej Beta sp. z o.o. z siedzibą w Polsce specjalistyczną maszynę. Maszyna jest środkiem trwałym polskiego zakładu Alfa, który wykorzystuje ją do realizacji kontraktów w Polsce. Należności licencyjne płacone przez Beta stanowią część zysków zakładu Alfa w Polsce. Beta nie pobiera przy ich wypłacie podatku u źródła.

Osoby, które dokonują wypłat należności na rzecz nierezydentów prowadzących działalność poprzez położony na

terytorium Polski zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji oraz uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te są związane z działalnością tego zakładu. Oświadczenie powinno zawierać dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład, a w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika (art. 26 ust. 1d-1e u.p.d.o.p.). Zobowiązanie, z którego tytułu są wypłacane np. odsetki, może powstać w związku z działalnością zakładu, a zapłata odsetek jest pokrywana przez zakład. Wówczas uważa się, że odsetki powstają w państwie, w którym położony jest zakład.

### Przykład

Gama GmbH z siedzibą w Austrii posiada w Polsce oddział (zakład). Niepowiązana z nią Alfa GmbH z siedzibą w Niemczech udzieliła Gama GmbH pożyczki. Pożyczka jest wykorzystywana na potrzeby polskiego zakładu Gama, koszty odsetek są ponoszone przez ten oddział. W takiej sytuacji uzasadnione jest przyjęcie, że odsetki od pożyczki powstają w Polsce, a w momencie wypłaty (kapitalizacji) odsetek powinien zostać pobrany w Polsce podatek u źródła. Wysokość podatku zależy m.in. od posiadania przed wypłatą (kapitalizacją) certyfikatu rezydencji Alfa GmbH.

Należy zwrócić uwagę, że w sytuacji zbrazowanej powyższym przykładem organy podatkowe uznawały już brak obowiązku poboru podatku przez zakład, ponieważ oddział nie jest rezydentem. Obowiązki płatnika musiałyby wypełnić zagraniczna jednostka macierzysta (w art. 3 ust. 3 pkt 5 u.p.d.o.p. jest mowa o należnościach wypłacanych przez

rezydentów). Podobne uregulowania obowiązują w przypadku należności licencyjnych.

W przypadku gdy siedziba spółki wypłacającej dywidendy nie znajduje się w państwie położenia zakładu, przy określaniu sposobu ich opodatkowania należy posłować się tymi samymi kryteriami jak wyżej, przy czym nie znajduje zastosowania art. 10 ust. 4 KM OECD (dywidendy), lecz art. 21 ust. 1 KM OECD (inne dochody). Dochody osoby mającej siedzibę w umawiającym się państwie, bez względu na to, gdzie są osiąmane, a nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów KM OECD, podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji. W odniesieniu do „innych dochodów” obowiązuje również zastrzeżenie zakładu (art. 21 ust. 2 KM OECD), tzn. w przypadku istnienia związku osiągniętych dochodów z działalnością zakładu nieograniczone prawo ich opodatkowania przysługuje państwu położenia zakładu.

### 5.4. Świadczenie usług

Na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska, wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług określonych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. jest co do zasady kwalifikowane jako zyski przedsiębiorstw (art. 7 umów opartych na KM OECD) opodatkowane w kraju rezydencji podatkowej usługodawcy. Warunkiem niepobrania podatku u źródła zgodnie z taką umową jest udokumentowanie siedziby podatnika dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji uzyskanym od podatnika. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż stawka krajowa, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Także w przypadku tego rodzaju usług świadczonych przez zakład podatkowy (np. oddział) nierezydenta w Polsce, polski usługobiorca nie musi pobierać

<sup>25</sup> Zob. tamże, komentarz do art. 10 ust. 4 KM OECD, Nr 31-32.

<sup>26</sup> Szerzej A. Cloer, M. Jamroży, *Kontrowersje wokół opodatkowania dywidend otrzymywanych przez spółkę osobową*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6, s. 11-15.

podatku u źródła. Należy przy tym spełnić warunki, takie jak udokumentowanie miejsca siedziby podatnika nierezydenta uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji czy uzyskanie pisemnego oświadczenia, że należności za usługi związane są z działalnością tego zakładu (art. 26 ust. 1d oraz 1e u.p.d.o.p.). (...).

Płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi podlegającemu w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz urzędowi skarbowemu właściwemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku. Jest to formularz IFT-2/IFT-2R – „Informacja o wysokości przychodu (dochodu)

uzyskanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski”. Informację tę płatnik przekazuje do końca 3. miesiąca roku następującego po roku podatkowym albo w razie zaprzestania działalności przed upływem tego terminu do dnia zaprzestania działalności.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2019” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18745-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2019-artur-holda>.



### Ceny transferowe wybrane aspekty praktyczne

Leszek Dutkiewicz, Rafał Dąbrowski, Michał Zdanowski, Damian Kuszewski



#### ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

- Ceny transferowe na przełomie 2019 i 2020 roku
- Czym są ceny transferowe?
- Podmioty powiązane na gruncie polskich przepisów podatkowych
- Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowych cen transferowych
- Lokalna dokumentacja cen transferowych
- Metody kalkulacji cen
- Analiza porównawcza
- Dokumentacja grupowa (Master File)
- Obowiązki sprawozdawcze podmiotów powiązanych

**Cena: 69 zł**

**Zamów na**

**[www.rbakademia.pl/ksiegarnia](http://www.rbakademia.pl/ksiegarnia)**

### Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów zbiorowych, rokowań układów zbiorowych, pakietów socjalnych. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym współautorem dwóch komentarzy do Kodeksu pracy.

### Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetyce. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

### Gabriel Vilkas

Autor jest prawnikiem w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudniania w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

**Słowa kluczowe:** prawo pracy, urlop na żądanie, pracodawca, pracownik, udzielenie urlopu, praca, Kodeks pracy, orzecznictwo SN, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## CHARAKTERYSTYKA PRAWNA URLOPU NA ŻĄDANIE

W niniejszym opracowaniu została zaprezentowana problematyka związana z charakterem prawnym obowiązku pracodawcy, dotyczącym udzielenia pracownikowi urlopu na żądanie. Problem ten jest istotny nie tylko z punktu widzenia nauki prawa pracy, ale także orzecznictwa sądów powszechnych. Ma on również aspekt praktyczny w odniesieniu do pracodawcy i pracownika w takim znaczeniu, że nieplanowana i niespodziewana nieobecność pracownika w pracy może spowodować znaczną dezorganizację zakładu pracy, a nieudzielenie zgody na urlop skomplikować sytuację osobistą pracownika.

### 1. Wprowadzenie

W dniu 1 stycznia 2003 r. weszła w życie instytucja tzw. urlopu na żądanie. Mianowicie w ustawie z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>1</sup> (dalej jako: k.p.) pojawił się nowy art. 167<sup>2</sup>. Zgodnie z treścią tego przepisu pracodawca jest obowiązany udzielić na żądanie pracownika i w terminie przez niego wskazanym nie więcej niż 4 dni urlopu w każdym roku kalendarzowym. Takie żądanie pracownik zgłasza najpóźniej w dniu rozpoczęcia urlopu. Uzasadnieniem urlopu na żądanie było umożliwienie pracownikowi skorzystania z urlopu wypoczynkowego w sytuacji dla niego wcześniej nieprzewidzianej, a powodującej niemożność stawienia się w pracy. Do takich okoliczności należą zdarzenia nagłe i akcydentalne, np. niespodziewana konieczność

pójścia do urzędu w godzinach pracy bądź przykładowo w przypadku studentów potrzeba udania się na uczelnię.

### 2. Urlop wypoczynkowy a urlop na żądanie

Nie budzi wątpliwości ani w orzecznictwie Sądu Najwyższego, ani w doktrynie, że urlop na żądanie jest częścią urlopu wypoczynkowego. Urlop na żądanie to jednak instytucja nadzwyczajna (bo spowodowana szczególnymi okolicznościami i nieprzewidziana w porozumieniach czy planie, jednak nie wyjątkowa, tj. będąca odstępstwem od obowiązującego prawa, przyjętego zwyczaju, przepisów). Posiada odrębne od urlopu wypoczynkowego cechy charakterystyczne. Urlop na żądanie zgłasza się przeważnie w dniu jego rozpoczęcia, a za-

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040.

tem jego cel jest inny niż regeneracyjno-rekreacyjny. Urlop ten jest wyjątkiem od zasady wynikającej z art. 163 § 1 k.p., zgodnie z którą to pracodawca decyduje o terminie wykorzystania urlopów wypoczynkowych przez pracowników.

Urlop na żądanie ma szczególny charakter, jest przyznany ustawowo przywilejem pracownika, by ten, w przypadkach nieprzewidzianych, nagłych, związanych z zaistnieniem różnorodnych sytuacji życiowych, mógł nie przyjść do pracy. Jest przywilejem, który zawęża pole wolnej woli pracodawcy, ponieważ ogranicza możliwość racjonalnego tworzenia procesu pracy. Z racji tak krótkiego jego wymiaru nie będzie on nigdy realnym zagrożeniem dla urlopu wypoczynkowego. Będzie jednak pomniejszać jego wymiar i, w ślad za tym, wymiar dni przeznaczonych na regenerację i wypoczynek.

Zasadniczą kwestią podlegającą ustaleniu jest to czy żądanie pracownika ma kumulatywnie zachodzące znamiona: akcydentalności i nagłości, tzn. czy przyczyny, które spowodowały zgłoszenie takiego żądania, są nagłe i wcześniej nieprzewidywalne. W związku z tym nie każde roszczenie udzielenia urlopu na żądanie będzie można zakwalifikować jako zasadne z punktu widzenia art. 167<sup>2</sup> k.p., a to z tej przyczyny, że żądanie to nie będzie zgłaszane w tych szczególnych okolicznościach warunkujących jego udzielenie.

### 3. Moment zgłoszenia żądania

Przepis art. 167<sup>2</sup> zd. 1 k.p. wskazuje jednoznacznie, że to pracodawca jest obowiązany udzielić na żądanie pracownika przysługującego mu urlopu. Użyte tu sformułowanie wyraźnie sugeruje, że to pracownik powinien zgłosić swoje żądanie w tym zakresie, na podstawie

którego pracodawca powinien z kolei urlopu udzielić. Pracownik ma prawo złożyć oświadczenie o zamiarze skorzystania z urlopu na żądanie w dowolnej formie. Jak się wydaje, powinien jednak wskazać, że chodzi o urlop na żądanie. W innym bowiem przypadku po stronie pracodawcy nie wystąpi obowiązek bezwarunkowego udzielenia urlopu. W zd. 2 cytowanego powyżej przepisu ustawodawca wskazał ponadto, że pracownik zgłasza żądanie udzielenia urlopu najpóźniej w dniu rozpoczęcia urlopu. Warto zauważyć, że przepis ten nie odwołuje się do doby pracowniczej, lecz do „dnia rozpoczęcia urlopu”. W związku jednak z faktem, że urlop udzielany jest na dni pracy pracownika w wymiarze godzinowym, odpowiadającym dobowemu wymiarowi czasu pracy, hipotetycznie pracownik ma możliwość zgłosić swoje żądanie w ciągu „dniówki roboczej”.

Zdaniem SN zaprezentowanym w wyroku z 15 listopada 2006 r.<sup>2</sup> wniosek o udzielenie urlopu na żądanie powinien być zgłoszony najpóźniej w dniu jego rozpoczęcia, rozumianego jako chwila przewidywanego rozpoczęcia pracy przez pracownika według obowiązującego go rozkładu czasu pracy. Regulamin pracy albo przyjęta u pracodawcy praktyka zakładowa (zwyczaj) mogą przewidywać późniejsze zgłoszenie wniosku o udzielenie urlopu na żądanie.

Dodatkowo w uzasadnieniu tego orzeczenia wskazano wprost, że sformułowanie „najpóźniej w dniu rozpoczęcia urlopu” należy rozumieć raczej jako synonim chwili, w której pracownik powinien przystąpić do wykonywania w danym dniu pracy, a nie jako synonim końca doby kalendarzowej. W świetle powyższej interpretacji zgłoszenie przez pracownika woli skorzystania z urlopu na żądanie pod koniec dniówki roboczej czy też po godzinach

pracy wynikających z jego rozkładu czasu pracy może zostać uznane za nieuzasadnione, co w efekcie spowoduje, że żądany dzień pracy zostanie potraktowany jako nieobecność nieusprawiedliwiona.

### 4. Obowiązek pracodawcy udzielenia urlopu w orzecznictwie SN

W wyroku<sup>3</sup> SN z 26 stycznia 2005 r. wyrażono pogląd, że: „w zakresie objętym regulacją art. 167<sup>2</sup> k.p. zgoda pracodawcy na wykorzystanie urlopu nie jest wymagana, a pracownik nie musi uzasadniać swego żądania jakimikolwiek przyczynami. Celem przepisu jest umożliwienie pracownikowi załatwienia spraw osobistych w terminie dla niego dogodnym bez konieczności informowania o nich pracodawcy (...). Skoro na podstawie art. 167 § 1 k.p. pracodawca może odwołać pracownika z urlopu z powodu wystąpienia nieprzewidzianych okoliczności, może także w razie zaistnienia takich okoliczności sprzeciwić się wykorzystaniu urlopu w trybie art. 167<sup>2</sup> k.p. i zażądać obecności pracownika w pracy”.

W wyroku<sup>4</sup> z 7 lutego 2008 r. SN stanął na stanowisku, że „wniosek o udzielenie urlopu na żądanie powinien być zgłoszony najpóźniej w dniu rozpoczęcia urlopu, jednak do chwili przewidywanego rozpoczęcia pracy przez pracownika według obowiązującego go rozkładu czasu pracy. Stanowisko to uwzględnia funkcję organizatorską prawa pracy, polegającą na zapewnieniu poprzez normy prawne prawidłowego procesu organizacji pracy. (...) Złożenie wniosku urlopowego później nie obliuguje pracodawcy do udzielenia urlopu, a co za tym idzie, nieobecność pracownika w pracy może mieć w takiej sytuacji charakter nieusprawiedliwiony”.

Z kolei w wyroku<sup>5</sup> z 16 września 2008 r. SN orzekł, że pracownik nie może rozpocząć

2 Sygn. akt I PK 128/06.

3 Sygn. akt II PK 197/04.

4 Sygn. akt II PK 162/07.

5 Sygn. akt II PK 26/08.

urlopu „na żądanie” dopóty, dopóki pracodawca nie wyrazi na to zgody, czyli nie udzieli mu takiego urlopu. Wyraźne sprecyzowanie takich reguł korzystania z urlopu na żądanie uprawnia do stwierdzenia, że mogą zdarzyć się sytuacje, w których pracodawca może odmówić uwzględnienia żądania pracownika, ponieważ wymóg ustawowy udzielenia urlopu przez pracodawcę byłby zbędny, gdyby czynność pracodawcy w każdym przypadku miała sprowadzać się wyłącznie do akceptacji wniosku pracownika. „Obowiązek udzielenia urlopu na żądanie nie jest więc bezwzględny, a pracodawca może odmówić żądaniu pracownika ze względu na szczególne okoliczności, które powodują, że jego zasługujący na ochronę wyjątkowy interes wymaga obecności pracownika w pracy. Wniosek o udzielenie urlopu jest bowiem tylko żądaniem w rozumieniu art. 167<sup>2</sup> k.p., zaś możliwość skorzystania z tego uprawnienia zależy od udzielenia urlopu przez pracodawcę.

(...) Choć pracownik nie ma obowiązku wskazywania przyczyn, dla których żąda w konkretnym dniu (dniach) udzielenia urlopu na podstawie art. 167<sup>2</sup> k.p., to istnienie szczególnych okoliczności związanych ze stanem zdrowia czy innymi wypadkami losowymi, wymuszających nieobecność pracownika w miejscu pracy, mogłoby przeciwstawić się interesowi pracodawcy, nawet usprawiedliwiającej mu odmowę udzielenia zgody na wykonywanie urlopu”.

6 Sygn. akt II PK 123/09.

W wyroku<sup>6</sup> z 28 października 2009 r., dokonując wykładni art. 167<sup>2</sup> k.p., SN uznał, że obowiązek pracodawcy udzielenia urlopu na żądanie pracownika nie jest bezwzględny, ponieważ pracodawca może odmówić takiemu żądaniu, ze względu na szczególne okoliczności występujące po stronie pracodawcy. Doszedł także do przekonania, że urlop na żądanie ma identyczny charakter co urlop wypoczynkowy, poza wyjątkami przewidzianymi w ustawie. Zatem pracodawca może nie wyrazić zgody na urlop na żądanie, tak jak może to uczynić w odniesieniu do urlopu wypoczynkowego.

### 5. Urlop jako prawo podmiotowe pracownika

Urlop na żądanie jest dla pracownika, uprawnione też będzie stwierdzenie, iż pracodawca najchętniej w ogóle nie udzielałby takiego urlopu oraz że tylko rozsądny i mądry pracodawca dostrzega korzyści płynące z urlopu. Jeżeli opowiemy się za tezą, że pracodawca ma decydujące zdanie w odniesieniu do terminu urlopu na żądanie, to taki stan będzie zawsze prowadził do nadużyć po stronie pracodawcy. Wraz z kolejnymi przypadkami będzie bowiem malał poziom jego tolerancji. Należy dokonać takiej wykładni art. 167<sup>2</sup> k.p., która nie dopuści do powstania nadużyć przez pracodawców, polegających na obiektywnie nieuzasadnionej odmowie udzielenia urlopu. Nadużycia mogą też występować po stronie

pracowników, gdy pracownik, licząc się z możliwością odmowy udzielenia urlopu na żądanie, będzie od razu (na samym początku) rezygnował z tego wątpliwego dla niego przywileju i zdecyduje się na obejście (a może i złamanie prawa) w taki sposób, że „kupi” lub w inny sposób uzyska zwolnienie lekarskie, które da mu pewność, że danego dnia nie będzie musiał stawiać się w pracy. Wykładnia art. 167<sup>2</sup> k.p. zawsze powinna w pierwszej kolejności uwzględniać słuszny interes pracownika, ponieważ tylko wówczas będzie miał on pewność, że w sytuacji nagłej i wyjątkowej urlop zostanie mu udzielony.

### 6. Podsumowanie

Urlop na żądanie został wprowadzony do k.p. po to, by ułatwić pracownikowi możliwość usprawiedliwionego nieprzysięcia w danym dniu do pracy bez wcześniejszego uzgadniania tego z pracodawcą, wówczas, gdy znajdzie się on w sytuacji dla niego nadzwyczajnej, nagłej, której wcześniej nie mógł przewidzieć. Obowiązek pracodawcy udzielenia wtedy urlopu na żądanie jest obowiązkiem bezwzględnym. Jedynym wymogiem jest kumulatywne występowanie akcydentalności i nagłości okoliczności, które powodują wystąpienie przez pracownika z wnioskiem o urlop na żądanie. Żadne, nawet szczególne okoliczności leżące po stronie pracodawcy, nie mogą powodować odmowy udzielenia tego urlopu, ponieważ nie powinny być one w ogóle w takiej sytuacji badane i brane pod uwagę.

#### Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

#### Legal characteristics leave on demand

This study will present issues related to the legal nature of the employer's obligation to grant an employee leave on demand. This problem is important not only from the point of view of labor law learning, but also the case law of common courts. It also has a practical aspect in relation to the employer and employee in the sense that the unplanned and unexpected absence of an employee at work can cause a significant disorganization of the workplace, and not consenting to leave complicates the personal situation of the employee.





## OBYWATELSTWO W PRAWIE MIĘDZYNARODOWYM I PRAWIE UNII EUROPEJSKIEJ

Obywatelstwo jest zagadnieniem interdyscyplinarnym, które wchodzi w zakres zarówno prawa międzynarodowego, prawa Unii Europejskiej, jak i prawa krajowego. Nie ma możliwości właściwego przedstawienia instytucji obywatelstwa polskiego bez nakreślenia rozwiązań przyjętych właśnie w prawie międzynarodowym, w tym także unijnym. Cechą charakterystyczną dla omawianej instytucji jest fakt, że na każdym szczeblu rozważań można wskazać jej odrębną od pozostałych definicję, przy czym nie będą się one wzajemnie wykluczały. Poziom ponadnarodowy został uregulowany głównie w prawodawstwie Rady Europy oraz Unii Europejskiej, natomiast poziom krajowy – w uregulowaniach konstytucyjnych oraz ustawowych. Poza przepisami prawa międzynarodowego, unijnego oraz krajowego, przeprowadzona w opracowaniu analiza instytucji obywatelstwa została również oparta na orzecznictwie sądów międzynarodowych i Unii Europejskiej oraz na poglądach doktryny.

### 1. Wprowadzenie

W piśmiennictwie można zazwyczaj spotkać odrębnie omówione zagadnienie obywatelstwa w prawie międzynarodowym, unijnym i krajowym. Niniejsza praca zawiera m.in. definicję obywatelstwa charakterystyczną dla szeroko rozumianego prawa międzynarodowego oraz definicję obywatelstwa europejskiego. Ponadto omówiona została geneza rozwiązań przyjętych na gruncie prawa międzynarodowego i Unii Europejskiej, a także przedstawione zostały najważniejsze akty prawne dotyczące

instytucji obywatelstwa z omawianego zakresu. Przywołane w pracy materiały źródłowe w postaci literatury przedmiotu z zakresu prawa, jak również opracowania monograficzne, orzecznictwo, stanowiska doktryny oraz pozostałe materiały nie wyczerpują w pełni zagadnienia obywatelstwa, jednak zdają się być miarodajne dla ukazania złożonej struktury instytucji obywatelstwa.

Podstawą dla rozważań jest, podpisana 6 listopada 1997 r. w Strasburgu, Europejska konwencja o obywatelstwie oraz Traktat o Funk-

#### Przemysław Lach

Aplikant radcowski w kancelarii Russell Bedford. Wpisany na listę aplikantów Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. W 2016 r. ukończył studia prawnicze na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie. Specjalizuje się w prawie gospodarczym, przede wszystkim w zakresie prawa spółek handlowych.

#### Słowa kluczowe:

obywatelstwo, obywatele, prawo międzynarodowe, Unia Europejska, prawo Unii Europejskiej, Europejska konwencja o obywatelstwie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

cjonowaniu Unii Europejskiej z 25 marca 1957 r.<sup>1</sup>, uzupełniane głównie przez podręczniki akademickie, jak wspomniano literaturę przedmiotu oraz inne akty prawa międzynarodowego i Unii Europejskiej. Tak dobrane materiały pozwalają na dogłębną, a zarazem szeroką analizę instytucji obywatelstwa.

## 2. Obywatelstwo w prawie międzynarodowym

Obywatelstwo jest nie tylko instytucją prawną, ale także społeczną. Jest ono podstawą uczestnictwa w życiu politycznym oraz społecznym państwa. To właśnie dzięki szczególnym funkcjom, jakie pełni w obszarze prawa oraz w społeczeństwie, nazywane jest niekiedy „prawem do posiadania praw”<sup>2</sup>. Ze względu na szeroki zakres, w jakim można analizować instytucję obywatelstwa, przedmiotem poniższych rozważań będzie obywatelstwo jako instytucja prawna. I tutaj należy rozróżnić trzy główne płaszczyzny – obywatelstwo w prawie krajowym, międzynarodowym oraz Unii Europejskiej.

Prawo międzynarodowe, unijne, jak i krajowe nie wypracowało legalnej definicji obywatelstwa, ale jego istota daje możliwość formułowania wielu definicji doktrynalnych<sup>3</sup>. Wyjątkiem mogą być takie kraje jak Federacja Rosyjska, Ukraina, Łotwa, Kazachstan oraz Laos, gdzie w ich

ustawodawstwie funkcjonuje legalna definicja obywatelstwa<sup>4</sup>. Na gruncie prawa międzynarodowego częściej można spotkać definicje zaproponowane przez sądy międzynarodowe oraz przedstawicieli doktryny, aniżeli w aktach normatywnych<sup>5</sup>. W ślad za doktryną można przyjąć, że obywatelstwo jest węzłem prawnym, który łączy jednostkę z państwem, przy czym węzeł ten ma charakter względny<sup>6</sup>. Oznacza to, że węzeł ten może zostać rozwiązany, ponieważ niektóre z prawodawstw krajowych, w tym rozwiązania przyjęte przez Polskę, przewidują utratę obywatelstwa. Związek ten jest oparty na obowiązku wierności i lojalności jednostki wobec państwa, a drugiej strony na obowiązku zwierzchnictwa osobowego państwa (jurysdykcji) nad własnymi obywatelami, niezależnie od tego, gdzie się znajdują<sup>7</sup>.

Nie ulega więc wątpliwości, że obywatelstwo w głównej mierze służy prawu wewnętrznemu<sup>8</sup>. Swoje umocowanie znajduje w prawie konstytucyjnym oraz administracyjnym. Dla prawa międzynarodowego oraz Unii Europejskiej obywatelstwo jest podstawą praw i obowiązków jednostki wobec państwa, których konsekwencje znajdują odzwierciedlenie w stosunkach międzynarodowych<sup>9</sup>. Głównym zadaniem regulacji prawno-międzynarodowej jest wskazanie ogólnych zasad dotyczących obywatelstwa,

harmonizacja przepisów prawa wewnętrznego państw w zakresie nabywania i utraty obywatelstwa, a także w zakresie obywatelstwa wielokrotnego<sup>10</sup>. Instytucja obywatelstwa jest nierozdzielnie związana z państwem, ponieważ powstaje, ale także upada wraz z nim.

Wydanie aktu prawnego regulującego status jednostki w państwie nie jest uzależnione od powstania instytucji obywatelstwa<sup>11</sup>, nie ma też znaczenia, w ilu aktach znajdzie umocowanie. Kraje same regulują status obywatela, w tym decydują, komu to obywatelstwo przysługuje, a komu nie, ponieważ należy to do wyłącznych kompetencji państwa. Zasada ta znajduje odzwierciedlenie w orzecnictwie międzynarodowym oraz w umowach międzynarodowych.

Źródła powyższej zasady należy upatrywać w sprawie dekretów o obywatelstwie, wydanych w Tunezji i Maroku na początku lat 20. XX w. Spór toczył się między Francją i Wielką Brytanią, a dotyczył dekretów określających warunki nabycia obywatelstwa tunezyjskiego oraz marokańskiego. Sprzeciw wobec wymienionych aktów wniosła Wielka Brytania, która nie zgadzała się z ich treścią. Ambasador Wielkiej Brytanii zwrócił się do Ligi Narodów o międzynarodowy arbitraż w tej sprawie, który został powierzony Stałemu Trybunałowi Sprawiedliwości

1 Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 25 marca 1957 r. (Dz.U. 2004 Nr 90 poz. 864 /2/), dalej jako TFUE.

2 J. Połatyńska, *Sukcesja państw a obywatelstwo osób fizycznych*, Łódź 2013, s. 199.

3 P. Ura, *Obywatelstwo w świetle prawa administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego 2014, nr 84, s. 200.

4 *Prawo administracyjne materialne*, red. naukowa Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, M. Stahl, Warszawa 2014, s. 43.

5 J. Połatyńska, *Sukcesja...*, op. cit., s. 53.

6 *Prawo...*, red. naukowa Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, M. Stahl, op. cit., s. 44.

7 W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2011, s. 242.

8 J. Połatyńska, *Sukcesja...*, op. cit., s. 78.

9 „Konsekwencje te polegają m.in. na obowiązku przyjmowania własnych obywateli opuszczających lub wydalonych z cudzego terytorium, na pełnieniu w ramach zwierzchnictwa osobowego jurysdykcji na terytorium innym niż własne, na możliwości wezwania obywatela w określonych okolicznościach do powrotu z zagranicy do kraju ojczystego. (...) na możliwości pełnienia opieki dyplomatycznej i konsularnej”, J. Sandorski, *Opieka dyplomatyczna a międzynarodowa ochrona praw człowieka*, Poznań 2006, s. 112.

10 P. Ura, *Obywatelstwo...*, op. cit., s. 181.

11 „Państwo kuwejskie zostało proklamowane w 1920 r., a ustawa o obywatelstwie kuwejskim została uchwalona w 1959 r. (odwoływała się zresztą do kryterium zamieszkania na terytorium tego państwa przed 1920 r.); Izrael został utworzony w 1948 r., a ustawę o obywatelstwie przyjęto 1 kwietnia 1952 r.; NRD powstała w 1949 r., a ustawę o obywatelstwie uchwalono 20 lutego 1967 r.”, W. Czaplinski, A. Wyrozumska, *Prawo międzynarodowe publiczne. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2014, s. 239.

Międzynarodowej<sup>12</sup>. Jego zadaniem było udzielenie odpowiedzi na pytanie<sup>13</sup>, którego istotą był termin „wyłącznej jurysdykcji”<sup>14</sup>. Dzięki tej sprawie w praktyce międzynarodowej przyjęło się, że państwa same decydują o obywatelstwie jednostek, a inne kraje nie mogą tego kwestionować, o ile regulacja ta nie jest sprzeczna z prawem międzynarodowym. O regulacji sprzecznej z prawem międzynarodowym można mówić m.in. wtedy, jeśli obywatelstwo zostało nadane z naruszeniem zasady efektywności, tzn. gdy nadano obywatelstwo osobie, która nie jest związana z tym państwem rzeczywiście i bezpośrednio.

Fundamentem instytucji obywatelstwa w prawie międzynarodowym jest przyjęta 10 grudnia 1948 r. Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, która poprzez art. 15 wprowadziła prawo do obywatelstwa jako prawo człowieka. Jej największą wadą jest niewiążący charakter oraz fakt, że w związku z powyższym prawem nie nakłada na państwa strony jakichkolwiek obowiązków z nim związanych<sup>15</sup>. Jednakże jej postanowienia są powszechnie akceptowane przez państwa strony. Pierwsze prawne umocowanie instytucji obywatelstwa w prawie mi-

ędzynarodowym znajduje się w Konwencji Haskiej<sup>16</sup>. Reguluje ona zagadnienia dotyczące kolizji ustaw o obywatelstwie. Nie jest to akt prawny o charakterze kompleksowym, ponieważ nie określa w pełni instytucji obywatelstwa. Konwencja podzielona została na rozdziały: I – Zasady ogólne, II – O pozwoleniu na opuszczenie kraju rodzinnego, III – O obywatelstwie kobiety zamężnej, IV – O obywatelstwie dzieci, V – O przysposobieniu oraz rozdział VI – Rozporządzenie ogólne i końcowe. Do kluczowych postanowień należała regulacja art. 1, który wskazywał, że „Każde Państwo władne jest określić w swym ustawodawstwie, kto jest jego obywatelem. Ustawodawstwo to winno być przyjęte przez inne Państwa, byleby było zgodne z umowami międzynarodowymi, zwyczajem międzynarodowym i zasadami prawnymi ogólnie uznanymi w przedmiocie obywatelstwa”. Konwencja Haska odegrała bardzo ważną rolę, ponieważ jako pierwsza wprowadziła szereg spisanych zasad dotyczących instytucji obywatelstwa obowiązujących na arenie międzynarodowej. O ile większość z nich z biegiem czasu straciła na aktualności, o tyle część jest nadal stosowana, chociażby przywołany art. 1.

Do lat 90. XX w. umowy międzynarodowe (dwustronne oraz wielostronne) regulowały tylko część problematyki związanej z obywatelstwem<sup>17</sup>. Skupiały się głównie wokół problemu obywatelstwa wielokrotnego oraz obywatelstwa kobiet. Ich najważniejszym celem było zapobieganie powstawaniu zjawiska bezpaństwowości. Pierwszą kompleksową umową międzynarodową, regulującą instytucję obywatelstwa była Europejska konwencja o obywatelstwie, która została wypracowana w ramach Rady Europy<sup>18</sup>. Zawiera ona postanowienia o charakterze formalnoprawnym, tzn. dotyczącym kwestii nabywania, zachowania, utraty, odzyskania oraz poświadczenia obywatelstwa. Kwestie związane z prawami oraz obowiązkami obywatelskimi nadal pozostają w gestii prawa wewnętrznego państw, przy czym uprawnienia państwa nie są nieograniczone<sup>19</sup>.

Europejska konwencja o obywatelstwie, która została wypracowana w ramach Rady Europy ma jednak charakter regionalny. W swoich postanowieniach nawiązuje m.in. do Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka<sup>20</sup>, Konwencji o redukcji przypadków bezpaństwowości z 30 sierpnia 1961 r. oraz Amerykańskiej Konwencji

12 Opinia doradcza STSM, 7 lutego 1923 r., PCIJ, Serie B, 1923, Nr 4. Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej (ang. *Permanent Court of International Justice* – STSM), pierwszy sąd międzynarodowy o powszechnym zasięgu, rozpoczął działalność 30 stycznia 1922 r. Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości (ang. *International Court of Justice*, dalej MTS), ustanowiony na konferencji w San Francisco 26 czerwca 1945 r., zastąpił STSM. Z kolei Europejski Trybunał Sprawiedliwości (ETS) został ustanowiony 23 lipca 1952 r., na mocy Traktatu Lizbońskiego z 13 grudnia 2007 r. od 1 grudnia 2009 r. całość systemu sądowego Unii otrzymała nazwę Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (ang. *Court of Justice of the European Union*, dalej: TSUE).

13 „Czy spór pomiędzy Francją i Wielką Brytanią dotyczący dekrétów o obywatelstwie wydanych w Tunezji i Maroku 8 listopada 1921 r. i ich stosowanie wobec obywateli brytyjskich jest czy nie jest, z punktu widzenia prawa międzynarodowego, wyłącznie kwestią wewnętrzną jurysdykcji (artykuł 15 § 8 Paktu LN)”, *Prawo międzynarodowe publiczne. Wybór orzecznictwa*, (red.) P. Daranowski, J. Połatyńska, Warszawa 2011, s. 13.

14 „Z jednego punktu widzenia można powiedzieć, że jurysdykcja państwa jest wyłączna w granicach określonych przez prawo międzynarodowe – używając tego wyrażenia w szerokim znaczeniu, należy powiedzieć o prawie obejmującym zarówno prawo zwyczajowe, jak i ogólnie i szczególnie prawo traktatowe. [...] Zwrot »wyłącznie w obrębie wewnętrznej jurysdykcji« odnosi się natomiast do pewnych materii, które jakkolwiek mogą stanowić przedmiot zainteresowania więcej niż jednego państwa, nie są normowane prawem międzynarodowym. W przypadku takich materii każde państwo jest wyłącznym sędzią w sprawie. (...) Zatem, w obecnym stanie rozwoju prawa międzynarodowego, zagadnienia obywatelstwa są, w opinii Trybunału, w zasadzie, objęte sferą zastrzeżoną”. *Ibidem*, s. 13-14.

15 J. Połatyńska, *Sukcesja...*, op. cit., s. 82-83.

16 Konwencja w sprawie pewnych zagadnień dotyczących kolizji ustaw o obywatelstwie oraz protokół dotyczący przypadku bezpaństwowości, podpisane w Ha-dze 12 kwietnia 1930 r. (ratyfikowane zgodnie z ustawą z 5 czerwca 1934 r.), dalej jako Konwencja Haska.

17 A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011, s. 133.

18 „Przypomnieć należy, iż w przeszłości podjęta została tylko jedna kompleksowa próba uregulowania kwestii obywatelstwa w formie Konwencji Haskiej. Jest jednak nadal uważana za kodyfikację prawa zwyczajowego w tej dziedzinie”, W. Czapliński, *Problematyka obywatelstwa w aktualnych pracach Rady Europy*, „Studia Europejskie 1998”, nr 2, s. 49.

19 J. Połatyńska, *Prawo do obywatelstwa jako prawo człowieka*, Łódź 2010, s. 2.

20 Uchwalonej przez Zgromadzenie Ogólne ONZ 10 grudnia 1948 r.



Praw Człowieka z 22 listopada 1969 r.<sup>21</sup>. Ustanowiła zasady i przepisy dotyczące obywatelstwa, a także przepisy normujące wykonywanie obowiązku wojskowego wielopaństwowców. W myśl art. 2 lit. a „obywatelstwo” oznacza więź prawną między jednostką a państwem, z zastrzeżeniem pochodzenia etnicznego. Ze wskazanej definicji nie wynikają określone prawa i obowiązki<sup>22</sup>.

Rozdział II Europejskiej konwencji o obywatelstwie zawiera szereg zasad, w tym:

- obywatelstwo rozumiane jako wyłączną domenę państwa do nadawania obywatelstwa, potwierdzoną również w orzecznictwie sądów międzynarodowych (STSM, MTS, ETS)<sup>23</sup>. Prawodawca zastrzegł jednak, że inne państwa muszą uszanować regulację krajową, o ile nie wykracza poza umowy międzynarodowe, zwyczajowe prawo międzynarodowe oraz ogólne zasady prawa przyjęte w przedmiocie obywatelstwa (art. 3);
- bezwzględne prawo każdej jednostki do obywatelstwa (art. 4 lit. a)<sup>24</sup>;
- unikanie bezpaństwowości (art. 4 lit. b);
- zakaz arbitralnego pozbawiania obywa-

telstwa (art. 4 lit. c);

– poszanowanie obywatelstwa małżonków (art. 4 lit. d);

– niedyskryminację ze względu na płeć, religię, rasę, kolor skóry, pochodzenie narodowe<sup>25</sup> lub etniczne (art. 5)<sup>26</sup>.

Europejska konwencja o obywatelstwie poprzez art. 4 lit. a, b oraz art. 5 ogranicza prawo wewnętrzne państw, bowiem przy regulacji instytucji obywatelstwa nakłada na państwa strony obowiązek związany z zapewnieniem jednostkom prawa do obywatelstwa, z którego wynika m.in. obowiązek unikania zjawiska bezpaństwowości oraz zakaz dyskryminacji<sup>27</sup>. Artykuł 4 lit. d wprowadził zasadę równości obywatelstw małżonków. Podstawą dla tego artykułu była Konwencja o obywatelstwie kobiet zamężnych z 20 lutego 1957 r.<sup>28</sup>. Wiele systemów prawnych, w tym początkowo w Rzeczypospolitej Polskiej przyjęło, że wszelkie zmiany w obywatelstwie małżonka znajdowały odzwierciedlenie w obywatelstwie żony. Wynikiem tej nierówności była wyżej wspomniana konwencja, która w art. 1 stanowiła, że „Każde Umawiające się Państwo zgadza się, że ani zawarcie,

ani rozwiązanie związku małżeńskiego pomiędzy jego obywatelem a cudzoziemcem, ani też zmiana obywatelstwa przez małżonka w czasie trwania związku małżeńskiego nie wpłyną automatycznie na obywatelstwo żony”. Dodatkowo art. 3 tejże Konwencji otwierał kobietom-żonom możliwość uproszczonej procedury naturalizacyjnej. W rozdziale III uregulowano charakter formalnoprawny instytucji obywatelstwa. Znajdują się w nim przepisy dotyczące sposobów nabycia, utraty oraz odzyskania obywatelstwa, które mają charakter ogólny.

W prawie międzynarodowym przyjęto, że nabycie obywatelstwa następuje automatycznie. Jednostka, aby nabyć obywatelstwo musi spełnić warunki określone przez ustawodawstwo, jednakże poza instytucją naturalizacji nie jest obowiązana do złożenia jakiejkolwiek deklaracji.

Wyróżnić możemy pierwotny oraz wtórny charakter nabycia obywatelstwa<sup>29</sup>. Różnią się one etapem, na jakim znajduje się państwo. Pierwszy z nich oznacza, że państwo określa katalog osób, które w momencie powstania państwa nabyły obywatelstwo<sup>30</sup>. Do tego katalogu należą najczęściej osoby, które zamieszkiwały

21 J. Połatyńska, *Prawo do obywatelstwa jako prawo człowieka...*, op. cit. s. 7.

22 M. Zdanowicz, *Wielokrotne obywatelstwo w prawie międzynarodowym i krajowym*, Warszawa 2001, s. 17.

23 „W orzeczeniu w sprawie dekrétów o obywatelstwie w Tunisie i Maroku STSM, rozpatrując kompetencje Francji do regulacji rzeczowej kwestii w państwach pozostających pod jej protektorem, potwierdził, iż o tym, kto jest obywatelem danego państwa, decydują przepisy jego prawa wewnętrznego. Podobnie uznał MTS w orzeczeniu w sprawie Nottebohm. Podobne stanowisko zajął Trybunał Sprawiedliwości UE w sprawach C-369/90 Micheletti and Others, C-192/99 The Queen and Secretary of State for the Home Department, ex parte: Manjit Kaur oraz C-135/08 Janko Rottman przeciwko Freistaat Bayern”. A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Prawo...*, op. cit., s. 135.

24 „Jak dotąd, żaden wiążący akt międzynarodowoprawny nie proklamował jednoznacznie zasady, zgodnie z którą każda jednostka miałaby prawo do posiadania obywatelstwa. Obywatelstwo było atrybutem władzy państwowej, a nie prawem człowieka. Wyjątkowy charakter mają przepisy art. 15 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka (...) oraz art. 20 Amerykańskiej Konwencji Praw Człowieka (...). Artykuł 7 Konwencji Praw Dziecka (...) powtarzając tym samym art. 24 ust. 3 MPPOiP”, W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, op. cit., s. 246.

25 „Jako przykład (...) wymieńmy ustawodawstwo estońskie i łotewskie z lat 1990-1995 czy ustawę chorwacką z 25 czerwca 1991 r. Wszystkie one ograniczały możliwość nabycia obywatelstwa nowego państwa przez osoby innej narodowości, nawet jeżeli posiadały one obywatelstwo poprzednika i stałe miejsce zamieszkania na terytorium przejętym przez nowego suwerena. Regulacje te prowadziły w istocie do dyskryminacji osób pochodzenia rosyjskiego lub serbskiego”, W. Czapliński, *Problematyka...*, op. cit., s. 53.

26 „W komentarzu Europejskiego Komitetu Współpracy prawnej do projektu konwencji podkreślano, że konieczność wprowadzenia przepisu zakazującego dyskryminacji związana była przede wszystkim z faktem, że artykuł 14 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka nie ma zastosowania do prawa do obywatelstwa, a jedynie do tych praw, które wynikają z konwencji”, *Ibidem*, s. 52.

27 J. Połatyńska, *Prawo...*, op. cit., s. 6-7.

28 Konwencja o obywatelstwie kobiet zamężnych, otwarta do podpisu w Nowym Jorku 20 lutego 1957 r., Dz.U. 1959 nr 56 poz. 334.

29 W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, op. cit., s. 240.

30 „Praktyka międzynarodowa (...) wiąże jednoznacznie obywatelstwo z powstaniem państw, uznając pewien krąg osób za obywateli nowych państw z dniem powstania państwa, a zatem z mocą wsteczną w stosunku do wydanych z opóźnieniem ustaw o obywatelstwie”, W. Czapliński, *Problematyka...*, op. cit., s. 50.



terytorium tego kraju w momencie jego powstania. Nabycie wtórne oznacza, że jednostka nabyła obywatelstwo już w czasie istnienia państwa. Do najbardziej powszechnych sposobów wtórnego nabycia obywatelstwa należą nabycie z mocy prawa, na podstawie aktu administracyjnego oraz przez reintegrację, czyli odzyskanie obywatelstwa<sup>31</sup>. Ciekawą systematyzację powstawania więzi obywatelstwa zaproponował M. Pilich, który wyróżnił pierwotne oraz następcze nabycie obywatelstwa, a także bez względu na wolę jednostki oraz dobrowolne nabycie obywatelstwa<sup>32</sup>.

Nabycie obywatelstwa z mocy prawa można podzielić na zasadę prawa krwi (*ius sanguinis*) i zasadę prawa ziemi (*ius soli*). Prawo krwi charakteryzuje się tym, że dziecko zrodzone z obywatela danego państwa nabywa w momencie urodzenia obywatelstwo państwa obywatelstwa rodzica. Natomiast prawo ziemi oznacza, że dziecko zrodzone na terytorium danego państwa nabywa to obywatelstwo z chwilą urodzenia.

Genezę prawa ziemi można upatrywać w średniowiecznej zasadzie przywiązania jednostki do ziemi<sup>33</sup>. Pierwsze z praw przeważa w Europie, drugie w Ameryce Północnej i Południowej<sup>34</sup>. Bardzo często

państwa, np. Polska, Francja, Włochy, Japonia<sup>35</sup> dopuszczają możliwość stosowania tych dwóch form nabycia obywatelstwa równocześnie, przy czym zazwyczaj dominuje zasada prawa krwi. Nabycie obywatelstwa na podstawie aktu administracyjnego, tzw. naturalizacja, rozumiane jest jako nadanie obywatelstwa przez właściwy organ<sup>36</sup>. Zazwyczaj nabycie obywatelstwa poprzez naturalizację obarczone jest spełnieniem szeregu przesłanek<sup>37</sup>. Jedynym ograniczeniem naturalizacji jest to, że nie można nadać obywatelstwa jednostce wbrew jej woli<sup>38</sup>.

Artykuł 6 Europejskiej konwencji o obywatelstwie wskazuje na tradycyjne sposoby nabycia obywatelstwa, w tym: prawo krwi (*ius sanguinis*); prawo ziemi (*ius soli*); możliwość naturalizacji zwykłej i uproszczonej. Artykuł 6 ust. 3, w którym wymienia się naturalizację zwykłą jako sposób nabycia obywatelstwa, związany jest z tzw. obywatelstwem efektywnym. W myśl postanowień tego artykułu, naturalizacja przysługuje osobom legalnie i stale zamieszkującym na terytorium państwa strony, przy czym warunki naturalizacji nie mogą obejmować okresu zamieszkania przekraczającego 10 lat przed złożeniem wniosku. Wynika z tego, że możliwość naturalizacji zakazuje nadania obywatelstwa osobie, która nie jest

związana z państwem w sposób efektywny. Natomiast w art. 6 ust. 4 przewiduje się możliwość uproszczonej naturalizacji, która przysługuje współmałżonkom, dzieciom własnym i adoptowanym, osobom urodzonym na terytorium państwa strony, które mają legalne i stałe miejsce zamieszkania oraz bezpaństwowcom (apatrydom) i uchodźcom.

O sposobach utraty obywatelstwa decyduje prawo wewnętrzne państwa. Jednakże utrata obywatelstwa nie może nastąpić z mocy prawa (*ex lege*) lub z inicjatywy państwa strony (art. 7), za wyjątkiem:

- dobrowolnego nabycia obcego obywatelstwa, które następuje na wniosek zainteresowanej jednostki. Państwa strony mogą także uwarunkować możliwość zrzeczenia się obywatelstwa od stałego zamieszkania za granicą (możliwość rozciągnięcia utraty na dzieci);
- nabycia obywatelstwa z naruszeniem prawa, w tym w wyniku oszustwa, fałszywej informacji lub zatajenia istotnych informacji mających znaczenie w sprawie obywatelstwa (możliwość rozciągnięcia utraty na dzieci);
- podjęcia służby wojskowej w obcym wojsku;
- działań zagrażającym interesom państw stron<sup>39</sup>;

31 „Mniejsze znaczenie mają współcześnie inne formy wtórnego nabycia obywatelstwa, tj. poprzez służbę wojskową w siłach zbrojnych danego państwa (możliwość ułatwienia nabycia obywatelstwa francuskiego związana jest ze służbą w Legii Cudzoziemskiej; podobnie w czasie konfliktu indochińskiego, wojny koreańskiej, a następnie wietnamskiej – możliwe było uzyskanie obywatelstwa australijskiego wraz z wyrażeniem zgody na podjęcie służby w armii uczestniczącej w wojnie), poprzez wstąpienie do służby państwowej, a w przypadku kobiet – poprzez nabycie obywatelstwa męża w wyniku zawarcia związku małżeńskiego. Ta ostatnia możliwość była stopniowo eliminowana z ustawodawstw poszczególnych państw jako sprzeczna z zasadą równouprawnienia kobiet i mężczyzn”, W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 241.

32 M. Pilich, *Zasada obywatelstwa w prawie prywatnym międzynarodowym. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 2015, s. 119.

33 *Ibidem*, s. 120.

34 W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 241.

35 J. Pieńkoś, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Zakamycze 2004, s. 187.

36 „Naturalizacja (...) w szerokim tego słowa znaczeniu obejmuje wszystkie przypadki następczego włączenia osoby do wspólnoty państwowej – w jakimkolwiek trybie, natomiast w znaczeniu bardziej ścisłym oznacza tylko i wyłącznie nabycie przez osobę fizyczną obywatelstwa na swój wniosek (...). W naszym [polskim] piśmiennictwie i judykaturze daje się zaobserwować ogólna tendencja do utożsamiania z naturalizacją *sensu stricto* wyłącznie instytucji nadania obywatelstwa (...).”, M. Pilich, *Zasada...*, *op. cit.*, s. 122.

37 „Wymogi (zazwyczaj posiadania miejsca zamieszkania na terytorium danego państwa przez okres kilku lat, zdania egzaminu ze znajomości zasad konstytucji oraz języka, niekiedy również wymóg złożenia przysięgi na wierność państwu) określone są przez ustawodawstwo wewnętrzne”, W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 241.

38 *Ibidem*.

39 „Komentarz do projektu konwencji stwierdza (...), że pozbawienie obywatelstwa z przesłanek politycznych będzie zawsze miało charakter arbitralny i tym samym będzie nielegalne z punktu widzenia zobowiązań wynikających z konwencji. Natomiast art. 7.1.d konwencji wydaje się taką sytuację dopuszczać, pozostawiając państwom możliwość pozbawienia obywatelstwa osób prowadzących działalność sprzeczną z interesami państwa. Tak szeroka formuła może prowadzić do nadużyć”, W. Czapliński, *Problematyka...*, *op. cit.*, s. 54-55.

- braku efektywności obywatelstwa (możliwość rozciągnięcia utraty na dzieci);
- stwierdzenia, że przesłanki, które były podstawą nadania obywatelstwa dziecku nie są już spełniane;
- przysposobienia dziecka.

Państwa strony nie mogą pozbawić obywatelstwa osób, którym groziłaby bezpaństwowość. Wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, w której jednostka nabyła obywatelstwo państwa strony w wyniku oszustwa, fałszywej informacji lub zatajenia istotnych informacji mających znaczenie w sprawie tego obywatelstwa. W rozdziale IV uregulowano podstawowe wymogi proceduralne związane z nabyciem, zachowaniem, utratą, odzyskaniem oraz poświadczeniem obywatelstwa. Należą do nich: załatwianie wniosków w rozsądnym terminie (art. 10), charakter pisemny decyzji z uzasadnieniem (art. 11), prawo do środka odwoławczego od decyzji – odwołanie w trybie administracyjnym lub sądowym (art. 12), postanowienia dotyczące opłat, które z założenia mają być rozsądne i niestanowiące przeszkody dla wnioskodawcy (art. 13). W rozdziale V uregulowano z kolei kwestię wielokrotnego obywatelstwa<sup>40</sup>. Prawo międzynarodowe nie zabrania posiadania więcej niż jednego obywatelstwa ani nieposiadania żadnego obywatelstwa, ale dąży do unikania zjawiska bezpaństwowości. Uważa się jednak, że posiadanie podwójnego

obywatelstwa jest niekorzystne dla jednostki oraz niepożądane, ponieważ może prowadzić do konfliktów w zakresie praw i obowiązków jednostki<sup>41</sup>. Zazwyczaj przyczyną podwójnego obywatelstwa są czynności prawne prawa prywatnego rodzinnego<sup>42</sup>. Poprzedniczką rozdziału V Europejskiej konwencji o obywatelstwie była Konwencja o eliminowaniu podwójnego obywatelstwa<sup>43</sup>, która w swoich założeniach była mniej liberalna niż Europejska konwencja o obywatelstwie.

W myśl Europejskiej konwencji o obywatelstwie, państwa strony zobowiązane są do zezwolenia na zachowanie podwójnego obywatelstwa dzieci, które nabyły je automatycznie w chwili urodzenia oraz na posiadanie podwójnego obywatelstwa wynikającego z zawarcia związku małżeńskiego (art. 14). Zgodnie z zasadą, która stanowi, że obywatelstwo jest wyłączną domeną państw, Europejska konwencja o obywatelstwie wskazuje, że to państwa strony władne są w uregulowaniu wewnętrznym innych przypadków wielokrotnego obywatelstwa (art. 15), natomiast nie mogą uzależnić nabycia lub zachowania obywatelstwa od zrzeczenia lub utraty obywatelstwa obcego pod warunkiem, że zrzeczenie lub utrata byłoby niemożliwe lub ich żądanie byłoby nierozsądne (art. 16).

Ponadto Europejska konwencja o obywatelstwie wprowadziła trzy zasady doty-

czące wielopaństwowców, a mianowicie:

- obywatele państw stron posiadający wielokrotne obywatelstwa powinni być traktowani na równi z osobami posiadającymi wyłącznie obywatelstwo państwa strony (art. 17 ust. 1);

- Europejska konwencja o obywatelstwie nie narusza przepisów prawa międzynarodowego, które dotyczą opieki dyplomatycznej i konsularnej (art. 17 ust. 2 lit. a);

- Europejska konwencja o obywatelstwie nie narusza przepisów prawa międzynarodowego prywatnego (art. 17 ust. 2 lit. b).

Praktyka międzynarodowa wykształciła dwa sposoby rozstrzygania konfliktów związanych z posiadaniem wielokrotnego obywatelstwa. Pierwszy z nich, przyjęty także w Rzeczypospolitej Polskiej stanowi o tym, że państwo traktuje bipatrydę jako własnego obywatela bez względu na drugie obywatelstwo – jest to tzw. zasada wyłączności obywatelstwa<sup>44</sup>. Zasada ta nie eliminuje jednak zjawiska wielokrotnego obywatelstwa<sup>45</sup>. Z zasadą wyłączności obywatelstwa związana jest jedna z najstarszych norm prawa międzynarodowego z zakresu obywatelstwa<sup>46</sup>. Mowa o art. 4 Konwencji Haskiej, który wskazuje, że „Państwo nie może wykonywać opieki dyplomatycznej na rzecz jednego ze swych obywateli w stosunku

40 „Ustawodawstwo państw europejskich wydaje się ostatnio ewoluować w kierunku akceptacji w szerszym zakresie zjawiska wielopaństwowości. Trend ten dominuje w prawie Belgii, Danii, Francji, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Włoch, Szwajcarii i Turcji, a w ostatnim okresie również w Niemczech, które uprzednio zdecydowanie wykluczały taką możliwość. Istnieje jednak również grupa państw, które dość konsekwentnie starają się realizować zasadę unikania przypadków wielopaństwowości. Należą do nich zwłaszcza Rosja, Szwecja i Hiszpania”, W. Czapliński, A. Wyrozumska, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 245.

41 P. Ura, *Obywatelstwo...*, *op. cit.*, s. 190.

42 W. Czapliński, *Problematyka...*, *op. cit.*, s. 55.

43 „(...) przewidywała w artykule 1, że nabycie obywatelstwa jednej ze stron umowy powinno prowadzić automatycznie do utraty obywatelstwa innej strony. Jednocześnie wprowadzono możliwość opcji w postaci zrzeczenia się jednego z posiadanych obywatelstw i zachowania drugiego, przy czym jako kryterium wprowadzono miejsce zamieszkania (artykuł 2). Rozwiązania konwencji współgrają z przepisami konwencji haskiej z 12 kwietnia 1930 r. Dodajmy jeszcze, iż artykuł 8 konwencji Ligi Arabskiej w sprawie obywatelstwa z 1954 r. przewiduje możliwość opcji w przypadku posiadania podwójnego obywatelstwa – jeżeli nie zostanie dokonany wybór pozytywny, uznaje się, iż osoba zainteresowana opowiedziała się za tym obywatelstwem, które nabyła później”, *Ibidem*, s. 55-56.

44 „Interesującym może być fakt, iż Europejski Trybunał Sprawiedliwości rozpatrując sprawę dotyczącą zastosowania swobód wspólnotowych w odniesieniu do dwupaństwowca posiadającego jednocześnie obywatelstwo państwa członkowskiego i nieczłonkowskiego stanął na stanowisku, iż z punktu widzenia Wspólnoty Europejskiej znaczenie ma fakt, iż dana osoba posiada paszport państwa członkowskiego, nawet jeżeli drugie z posiadanych obywatelstw jest efektywne”, W. Czapliński, *Problematyka...*, *op. cit.*, s. 56-57.

45 P. Ura, *Obywatelstwo...*, *op. cit.*, s. 191.

46 *Ibidem*, s. 193.

do państwa, którego tenże jest również obywatelem”. Pewnym odstępstwem od tego artykułu była praktyka Trybunału Amerykańsko-Irańskiego w Hadze<sup>47</sup>.

Drugi sposób wskazuje na zasadę efektywności obywatelstwa. Znalazła ona swoje umocowanie w sprawie *Nottebohm*<sup>48</sup>, w której MTS przedstawił kompleksowe pojęcie obywatelstwa efektywnego. Należy je rozumieć następująco: „obywatelstwo jest węzłem prawnym, u podstaw którego leży fakt przywiązania, efektywności bytu i uczuć, połączony z wzajemnością praw i obowiązków. Jest ono prawnym wyrazem faktu wskazującego na to, że jednostka, której je nadano bądź skutkiem ustawy, bądź aktem władzy, jest faktycznie ściślej związana z ludnością państwa, które jej obywatelstwo nadaje, niż z ludnością innego państwa. Nadane przez państwo obywatelstwo daje temuż państwu tytuł do wykonywania ochrony nad nią w stosunku do innego państwa tylko wtedy, gdy przekłada się to na prawne przywiązanie do państwa, które uczyniło ją swym obywatelem”<sup>49</sup>.

Pozostałe rozdziały Europejskiej konwencji o obywatelstwie, to:

– rozdział VI (art. 18-20), który reguluje sukcesję państw i stosunek do instytucji obywatelstwa, a jego celem jest unikanie zjawiska bezpaństwowości. Rozdział ten był nowością, bowiem nie znajdował

umocowania we wcześniejszych aktach prawa międzynarodowego.

Artykuł 18 wprowadza szereg zasad dotyczących sukcesji państw w sprawach obywatelstwa, w tym przestrzeganie zasad rządów prawa, praw człowieka oraz zasad wynikających z art. 4 i 5 Europejskiej konwencji o obywatelstwie. Ponadto Konwencja ta przy decydowaniu o obywatelstwie jednostek w sytuacji sukcesji zobowiązuje państwa do brania pod uwagę efektywności obywatelstwa, posiadanie stałego miejsca zamieszkania, wolę jednostki oraz jej terytorialne pochodzenie;

– rozdział VII (art. 21-22) reguluje obowiązki wojskowe w przypadkach wielokrotnego obywatelstwa. Zgodnie z art. 21 ust. 1 obowiązek wojskowy należy spełnić wobec jednego państwa obywatelstwa;

– rozdział VIII (art. 23-24) reguluje współpracę między państwami stronami, z którego wynika głównie obowiązek informacyjny;

– rozdział IX (art. 25-26) dotyczy stosowania Europejskiej konwencji o obywatelstwie. Zgodnie z jego postanowieniami, państwo strona może zostać wyłączone ze stosowania rozdziału dotyczącego obowiązku wojskowego;

– rozdział X (art. 27-32) stanowią przepisy końcowe.

## 2. Obywatelstwo Unii Europejskiej

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że: „Obywatelstwo UE spełnia tradycyjną trójczłonową definicję obywatelstwa, na którą składa się członkostwo w demokratycznej wspólnocie politycznej, wspólne interesy i prawa, uczestnictwo w społecznych, politycznych, ekonomicznych procesach zachodzących we wspólnocie”<sup>50</sup>. Obywatelstwo Unii Europejskiej to także więź personalna (dotycząca osób fizycznych mających przynależność do jednego z państw członkowskich), wzajemna (obejmująca wzajemne prawa i obowiązki), akcesoryjna (uzupełniająca), a także subsydiarna, zależna (nie istnieje bez obywatelstwa krajowego)<sup>51</sup>. W doktrynie można spotkać się z określeniami „obywatelstwo europejskie” oraz „obywatelstwo UE”, przy czym należy te pojęcia traktować jako synonimy<sup>52</sup>.

Zagadnienie obywatelstwa w Unii Europejskiej po raz pierwszy zostało podjęte w latach 70. XX w. Wynikało to z faktu, że Traktaty założycielskie<sup>53</sup> miały charakter gospodarczy. Idea obywatelstwa Unii Europejskiej ewoluowała wraz z postępującą integracją państw członkowskich. Początkowo nie przypisywano mu istotnego znaczenia prawnego, tłumacząc, że w parze z nim nie idzie powstawanie tożsamości europejskiej<sup>54</sup>. Obecnie jest odrębną instytucją prawną, znajdującą umocowanie w powszechnie obowiązują-

47. W 1984 r. Irańsko-Amerykański Trybunał Roszczeń uznał, że posiada jurysdykcję w stosunku do roszczeń przeciwko Iranowi zgłaszanych przez podwójnych obywateli i Iranu i USA, jeśli dominującym i efektywnym obywatelstwem zgłaszającego roszczenie w danym czasie od dnia powstania roszczenia do 19 stycznia 1981 r. było obywatelstwo USA. (...) Przy określaniu dominującego i efektywnego obywatelstwa, Trybunał rozważy wszelkie istotne czynniki, włączając miejsce zamieszkania, ulokowanie głównych interesów, więzy rodzinne, uczestnictwo w życiu publicznym i inne dowody przynależności”, W. Czapliński, A. Wyrozumski, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 245.

48. ICJ Reports 1955.1.

49. *Prawo...*, red. P. Daranowski, J. Połatyńska, *op. cit.*, s. 9.

50. R. Grzeszczak, *Dwie narracje o obywatelstwie unijnym – obywatel rynku i obywatel Unii Europejskiej [w:] Współczesne koncepcje ochrony wolności i praw podstawowych*, Wrocław 2013, s. 185.

51. J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej po Traktacie z Lizbony*, Warszawa 2011, s. 299.

52. J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 93.

53. Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Węgla i Stali z 18 kwietnia 1951 r. oraz Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą z 25 marca 1957 r.

54. A. Bodnar, *Obywatelstwo Unii Europejskiej a ochrona praw podstawowych obywateli państw członkowskich*, Zeszyty OIDE 9, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2008, s. 50.

55. Traktat z Maastricht o Unii Europejskiej z 7 lutego 1992 r. (Dz.Urz. UE C 191 z 29.7.1992).

jącym prawie Unii Europejskiej. Formalnie zostało powołane przez Traktat z Maastricht<sup>55</sup>, umacniane kolejno przez Traktat z Amsterdamu<sup>56</sup>, Traktat z Lizbony<sup>57</sup> i Kartę Praw Podstawowych Unii Europejskiej<sup>58</sup>. Do czasu formalnoprawnego ustanowienia obywatelstwa Unii Europejskiej można mówić, że w ramach Unii wykształciło się „obywatelstwo rynku”<sup>59</sup>. Relacja, jaka łączyła ten rodzaj obywatelstwa z obywatelstwem Unii Europejskiej, powołanym do życia w latach 90. XX w., była bardzo dynamiczna. Prowadziła ona do stopniowego powstawania pełnej formy obywatelstwa Unii Europejskiej. Podstawą dla rozwoju instytucji obywatelstwa Unii było orzecznictwo TSUE, w tym sprawy „(...) Cowan, Gravier czy Luisi i Carbone (w ramach obywatelstwa rynku) oraz Martinez Sala, Bickel i Fanz, Collins, Zhu i Chen czy Zambrano (w ramach obywatelstwa UE)”<sup>60</sup>.

Przełomem dla instytucji obywatelstwa Unii Europejskiej była sprawa Van Gend en Loos 26/62<sup>61</sup>, w której TSUE uznał obywateli państw członkowskich za podmioty prawa wspólnotowego. Konsekwencją powyższej sprawy była zmiana podejścia do obywateli, w tym:

- konieczność zapewnienia ochrony praw podstawowych obywateli państw członkowskich;
- demokratyczna legitymacja (której źródłem są obywatele państw członkowskich) stanowionej prawa wspólnotowego;
- ustanowienie zasad regulujących stosu-

nek Unia Europejska – obywatele państw członkowskich, których przyczyną było przeniesienie części kompetencji krajowych, w tym dotyczących obywatelstwa, na instytucje i organy Unii Europejskiej<sup>62</sup>.

Z biegiem lat integracja Unii Europejskiej pogłębiała się. Unia coraz częściej wpływała na sytuację prawną obywateli państw członkowskich. Zauważono potrzebę zmian charakteru organizacji z gospodarczej na gospodarczo-polityczno-społeczną. Wynikiem tych działań był raport „Ku obywatelstwu europejskiemu” z lipca 1975 r. Dokument ten przewidywał ustanowienie instytucji obywatelstwa europejskiego, zapewniał prawa obywatelskie, polityczne i społeczne, a także przewidywał wprowadzenie paszportów dla obywateli państw członkowskich. Kilka miesięcy później, w grudniu 1975 r. ogłoszono „Raport w sprawie Unii Europejskiej” autorstwa premiera Belgii Leo Tindemansa, który zawierał rozdział IV dotyczący obywatelstwa europejskiego. Wynikiem powyższych dokumentów były m.in. pierwsze bezpośrednie wybory do Parlamentu Europejskiego w 1979 r. Kolejnym następstwem przywołanych raportów było wprowadzenie w 1981 r. jednolitego wzoru paszportu dla obywateli państw członkowskich. Ostatecznie instytucję obywatelstwa europejskiego wprowadzono na mocy Traktatu z Maastricht. Deklaracja dołączona do Traktatu w sprawie obywatelstwa w państwach członkowskich wskazuje, że „kwestia posiadania (...) obywatelstwa (...) jest rozstrzygana w oparciu o prawo krajowe danego państwa członkowskiego”.

Dynamiczny rozwój prawa Unii Europejskiej z biegiem czasu rozszerzał prawa obywateli Unii. Dzięki Traktatowi z Amsterdamu wprowadzono zapis do art. 17, który stanowił, że „obywatelstwo Unii nie zastępuje obywatelstwa państwa, ale je uzupełnia”. Zapis ten wynikał z faktu, że państwa członkowskie obawiały się o wpływ obywatelstwa Unii na obywatelstwo krajowe<sup>63</sup>. Ponadto Traktat z Amsterdamu wprowadził prawo obywateli do zwracania się do instytucji w jednym z języków oficjalnych Unii Europejskiej oraz *acquis Schengen*. Traktat z Nicei<sup>64</sup> nie wprowadził większych zmian w zakresie obywatelstwa Unii. Natomiast 7 grudnia 2000 r. proklamowano Kartę Praw Podstawowych Unii Europejskiej, która potwierdziła, że prawa obywatelskie należą do tej Karty. Pomimo prób włączenia Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej do prawa europejskiego, długo się to nie udawało. Dopiero Traktat z Lizbony spowodował, że Karta ta nabrała mocy równej Traktatom. Co prawda nie została umieszczona w samych Traktatach, ale pozostała dokumentem odrębnym o takiej samej mocy prawnej.

Instytucja obywatelstwa Unii Europejskiej została uregulowana w TFUE w art. 20-25, a także w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej w art. 39-46, która powiela postanowienia TFUE, dodając prawo do dobrej administracji. Koncepcja obywatelstwa Unii Europejskiej jest ściśle powiązana z koncepcją praw człowieka<sup>65</sup>. Analiza Traktatu o Unii Europejskiej oraz TFUE pozwala na stwierdzenie, że w centrum zainteresowania Unii Europejskiej

56 Traktat z Amsterdamu z 2 października 1997 r., zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, Traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie oraz niektóre związane z nimi akty (Dz.Urz. UE C 340 z 10.11.1997).

57 Traktat z Lizbony z 13 grudnia 2007 r., zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE C 306, 17.12.2007).

58 Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 r. (Dz.Urz. UE C 303, 14.12.2007).

59 R. Grzeszczak, *Dwie...*, *op. cit.*, s. 179.

60 *Ibidem*, s. 181.

61 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 Van Gend en Loos.

62 I. Skomerska-Muchowska, A. Wyrozumski, *Obywatel Unii*, Warszawa 2010, s. VI-2.

63 I. Skomerska-Muchowska, A. Wyrozumski, *Obywatel...*, *op. cit.*, s. VI-9.

64 Traktat z Nicei z 26 lutego 2001 r., zmieniający Traktat o Unii Europejskiej, traktaty ustanawiające Wspólnoty Europejskie i niektóre związane z nimi akty prawne (Dz.Urz. UE C 80 z 10.3.2001), s. 1-87.

65 J. Barcik J., A. Wentkowska, *Prawo Unii...*, *op. cit.*, s. 94.



są właśnie jej obywatele, którzy stanowią źródło jej legitymacji. Pierwsze odwołania do instytucji obywatelstwa znajdują się w art. 1 Traktatu o Unii Europejskiej, w którym wskazano, że decyzje będą podejmowane z poszanowaniem zasady otwartości oraz jak najbliżej obywateli. Artykuł 3 mówi o zapewnieniu przez Unię Europejską przestrzeni wolności, bezpieczeństwa oraz sprawiedliwości bez granic wewnętrznych. Celem zniesienia granic wewnętrznych jest swoboda przepływu osób.

W tytule II Traktatu o Unii Europejskiej „Postanowienia o zasadach demokratycznych” zawarta jest m.in. definicja obywatelstwa Unii Europejskiej. Artykuł 9 stanowi, że „We wszystkich swoich działaniach Unia przestrzega zasady równości swoich obywateli, którzy są traktowani z jednakową uwagą przez jej instytucje, organy i jednostki organizacyjne. Obywatelem Unii jest każda osoba mająca obywatelstwo państwa członkowskiego. Obywatelstwo Unii ma charakter dodatkowy w stosunku do obywatelstwa krajowego i nie zastępuje go”.

W TFUE wyodrębniono Część Drugą zatytułowaną „Niedyskryminacja i obywatelstwo Unii”, w której w art. 20 (dawny art. 17 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską) wskazano, że:

„1. Ustanawia się obywatelstwo Unii. Obywatelem Unii jest każda osoba mająca obywatelstwo państwa członkowskiego. Obywatelstwo Unii ma charakter dodatkowy w stosunku do obywatelstwa krajowego, nie zastępując go jednak.

2. Obywatele Unii korzystają z praw i podlegają obowiązkom przewidzianym w Traktatach. Mają między innymi prawo do:

a) swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich;

b) głosowania i kandydowania w wyborach do Parlamentu Europejskiego oraz w wyborach lokalnych w państwie członkowskim, w którym mają miejsce zamieszkania, na takich samych warunkach jak obywatele tego państwa;

c) korzystania na terytorium państwa trzeciego, w którym państwo członkowskie, którego są obywatelami, nie ma swojego przedstawicielstwa, z ochrony dyplomatycznej i konsularnej każdego z pozostałych państw członkowskich, na takich samych warunkach jak obywatele tego państwa;

d) kierowania petycji do Parlamentu Europejskiego, odwoływania się do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich oraz zwracania się do instytucji i organów doradczych Unii w jednym z języków Traktatów oraz otrzymywania odpowiedzi w tym samym języku.

Prawa te są wykonywane na warunkach i w granicach określonych przez Traktaty i środki przyjęte w ich zastosowaniu”.

Wyżej wymieniony katalog praw obywateli Unii Europejskiej nie jest zamknięty, bowiem prawa obywatelskie możemy znaleźć m.in. w art. 15 TFUE, który mówi o prawie dostępu do dokumentów instytucji unijnych, w art. 24 akapit 4, w którym stwierdza się prawo do kierowania pism w językach oficjalnych Unii Europejskiej (prawo do dobrej administracji) czy w art. 24 akapit 3 i art. 228, w którym stanowi się o prawie zwracania się ze skargami do Rzecznika Praw Obywatelskich Unii Europejskiej.

Jeżeli chodzi o obowiązki względem Unii Europejskiej, to nie jest jasno powiedziane, co ustawodawca miał na myśli. Uznaje się zatem, że Unia Europejska nie nakłada na swoich obywateli żadnych obowiązków, a jedynie przyznaje im prawa. W celu promocji aktywnego obywatelstwa Unii powstało wiele programów i inicjatyw, które można zaobserwować w takich obszarach jak społeczeństwo obywatelskie czy też kultura i edukacja. Do najbardziej znanych należą Program „Europa dla obywateli”, który powstał na mocy Decyzji nr 1904/2006/WE Parlamentu Europejskiego i Rady 12 grudnia 2006 r. ustanawiającej program „Europa dla Obywateli” na rzecz promowania aktywnego obywatelstwa europejskiego na lata 2007-2013<sup>66</sup>. Do innych form można zaliczyć ustanowienie Europejskiego Roku Obywateli 2013, który został ustanowiony na mocy Decyzji Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 1093/2012/UE z 21 listopada 2012 r. w sprawie Europejskiego Roku Obywateli (2013)<sup>67</sup>. Instytucją Unii Europejskiej stojącą na straży praw obywatelskich jest Europejski Rzecznik Praw Obywatelskich, zwany także ombudsmanem<sup>68</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Obywatelstwo jako instytucja prawa międzynarodowego służy przede wszystkim określeniu ogólnych ram, na podstawie których kształtują się normy prawa krajowego poszczególnych państw. Źródła instytucji obywatelstwa w prawie międzynarodowym upatrywać można już w XIX w., jednak to na początku XX w. nabrało ono szczególnego znaczenia. Przemiany polityczne i społeczne doprowadziły do powstania takich aktów prawnych jak m.in. Konwencja Haska, Konwencja o obywatelstwie kobiet zamężnych czy Europejska konwencja o obywatelstwie.

66 Dz.Urz. UE 2006 L 378, s. 32.

67 Dz.Urz. UE 2012 L 325, s. 1.

68 J. Misiuna, *Obywatel Unii Europejskiej [w:] Podstawy wiedzy o Unii Europejskiej*, red. E. Latoszek, A. Stępnia, Sopot 2014, s. 241.

Mimo że część zawartych w nich postanowień straciła na aktualności, były one wyznacznikiem standardów w zakresie obywatelstwa i podstawą dla kolejnych aktów prawnych z omawianego zakresu. Dzięki pogłębiającej się świadomości na temat roli, jaką odgrywa instytucja obywatelstwa w prawie międzynarodowym, zagadnienie to było i jest nieustannie szlifowane, tak aby wypracować najbardziej optymalną formę.

Obecnie najbardziej aktualnym aktem prawnym regulującym instytucję obywatelstwa w prawie międzynarodowym jest Europejska konwencja o obywatelstwie

– to dotychczas najbardziej rozbudowany akt prawa międzynarodowego poruszanej problematyki. Zawiera ona w dużym stopniu rozwiązania wypracowane na przestrzeni lat, przy czym wprowadza także nowe – związane z zachodzącymi przemianami politycznymi i społecznymi. Odrębną kwestią jest obywatelstwo Unii Europejskiej, które uzupełnia obywatelstwo krajowe. O ile instytucja obywatelstwa w prawie międzynarodowym ma szeroki zasięg terytorialny i wyznacza ogólne standardy w tym zakresie, przy czym żadne państwo nie ma przymusu stosowania powyższych rozwiązań, a także nie istnieją żadne sankcje za nie-

przestrzeganie zobowiązań międzynarodowych w omawianym zakresie, o tyle obywatelstwo Unii Europejskiej odnosi się wyłącznie do państw członkowskich Unii i ma szczególny charakter. Jest to nowy rodzaj więzi między obywatelami krajów członkowskich Unii Europejskiej, która ma na celu pogłębienie tożsamości europejskiej. Powstanie instytucji obywatelstwa Unii nie spowodowało nałożenia na obywateli państw członkowskich żadnych obowiązków – otrzymali oni natomiast prawa. Nieprzestrzeganie przez kraje członkowskie postanowień o prawach obywateli Unii Europejskiej może powodować sankcje wobec tych państw.

### Summary

Przemysław Lach

#### **Citizenship in international law and European Union law**

Citizenship as an institution of international law is primarily used to define the general framework on the basis of which national legal norms are shaped. Due to the deepening awareness of the role played by the institution of citizenship in international law, this issue has been and is constantly „honed” so as to develop the most optimal form.

This is a new type of bond between citizens of the Member States of the European Union that aims to deepen European identity. The establishment of the institution of European Union citizenship did not impose any obligations on the citizens of the Member States, but only rights. Failure by Member States to comply with the provisions on the rights of European Union citizens may result in sanctions against these States.



## KLUCZOWE ZMIANY W PODATKACH W 2020 ROKU

Wraz z wymianą kalendarzy z 2019 roku na 2020, oprócz powitania kolejnego roku, podatnicy stanęli przed koniecznością stosowania szeregu znowelizowanych zasad dotyczących rozliczania należności podatkowych. Niektóre z tych zmian obowiązują dokładnie od 1 stycznia 2020 r., a niektóre wejdą w życie w trakcie tego roku. Nie są to być może tak głębokie zmiany jak w latach ubiegłych, jednak część z nich ma doniosłe, praktyczne znaczenie dla prawidłowego ustalania obowiązków podatkowych. O tych zmianach dyskutowano na konferencji podatkowej Russell Bedford Poland, jaka miała miejsce w Warszawie w dniach 18-19 listopada 2019 r. W niniejszym artykule zostały przedstawione kluczowe zmiany, które wzbudziły największe zainteresowanie wśród uczestników konferencji. Niektóre z nich wynikają z konieczności dostosowania przepisów krajowych do zasad prawa wspólnotowego, przy czym nie we wszystkich przypadkach w chwili rozpoczęcia 2020 r. znane są regulacje krajowe implementujące te zasady. W takich sytuacjach zostało to wyraźnie zaznaczone w poniższym tekście.

### 1. Zmiany dotyczące rejestru podatników, „biała lista”

Już od września 2019 r. zmienił się zakres informacji, jakie są ujawniane w rejestrze podatników. Zgodnie ze znowelizowanym art. 96b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej: u.p.t.u.) wykaz zawiera również numery rachunków bankowych, jakie zostały podane przez podatnika

w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Wykaz podatników jest dostępny w formie elektronicznej, są w nim zamieszczone informacje o datach dokonania rejestracji, wyrejestrowania podatnika, jak również przyczynach wyrejestrowania<sup>2</sup>. Od jesieni 2019 r. podatnicy korzystają z pełnej funkcjonalności nowego wykazu, nazywanego „białą listą”. Dotychczas system ten funkcjonował w zakresie umożliwiającym zapoznanie się z nim przez podatników.

#### Leszek Dutkiewicz

Dyrektor Biura Russell Bedford Poland Sp. z o.o. w Katowicach. Od 2011 r. związany z Russell Bedford Poland Sp. z o.o. W latach 2008-2011 pracował dla czołowych firm doradczych (Ernst&Young, KPMG, BDO) świadcząc usługi z zakresu doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w doradztwie podatkowym i restrukturyzacyjnym, zajmując się kompleksową obsługą klientów, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego międzynarodowego, cen transferowych oraz postępowań podatkowych, m.in. dotyczących VAT. Uczestniczył w wielu procesach związanych z restrukturyzacją działalności przedsiębiorców działających w polskich i międzynarodowych grupach kapitałowych. Autor i współautor publikacji o tematyce związanej z prawem podatkowym, cywilnym i międzynarodowym. Doświadczony wykładowca i autor szkoleń z zakresu prawa podatkowego. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada profesjonalne przygotowanie do prowadzenia mediacji gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnicy, VAT, VAT-7, JPK\_VAT, podatek od towarów i usług, *split payment*, mechanizm podzielonej płatności, magazyn *call-of stock*, kasy rejestrujące, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, WDT, transakcje łańcuchowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174 z późn. zm.  
2 Art. 96 b ust. 3 pkt 11 i 12 u.p.t.u.

Praktyczne konsekwencje stosowania „białej listy” obowiązują jednak faktycznie od początku 2020 r., przy czym co do zasady weryfikacja kontrahentów za pomocą tej listy nadal nie ma charakteru obligatoryjnego. Jednakże z uwagi na przepisy innych ustaw podatkowych, zaniechanie takiej weryfikacji będzie wywoływać:

- możliwość stwierdzenia, że podatnik nie dochował należytej staranności,
- pozbawienie możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów lub zakwestionowanie takiego zaliczenia,
- po stronie nabywcy – ryzyko poniesienia odpowiedzialności solidarnej za zaległości wystawcy faktury w części dotyczącej podatku VAT, który wynika z tej niezwyfikowanej płatności.

Z punktu widzenia konieczności zachowania przez podatników należytej staranności w transakcjach z kontrahentami, posługiwanie się „białą listą” wydaje się racjonalnym sposobem zabezpieczenia przed zarzutami braku takiej staranności. W tym zakresie jest to narzędzie, które w aktualnej formie może być dla podatników korzystne; wydaje się, że dowód w postaci pobranej informacji z wykazu, zapisanej na dany dzień jest materiałem jednoznacznie potwierdzającym wykazaną staranność przez podatnika.

Bardziej dotkliwe konsekwencje mogą wystąpić w przypadku dokonania zapłaty należności wynikającej z faktury

na rachunek kontrahenta, jaki nie został wskazany w wykazie – w takim wypadku podatnik zostanie pozbawiony możliwości zaliczenia tego wydatku do kosztów uzyskania przychodów lub też nastąpi obowiązek zmniejszenia kosztów (lub zwiększenia swoich przychodów w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów) w przypadku, gdy przed zleceniem przelania płatności zaliczono już koszt, który wynika z tej transakcji, do kosztów uzyskania przychodów, w tej części, w jakiej płatność nie została przelana na rachunek płatniczy (np. zapłać gotówką kwoty powyżej 15 tys. zł) lub płatność została przelana na inny rachunek niż zawarty (na dzień zlecenia przelewu) w wykazie<sup>3</sup>. W przypadku, gdy podatnik dokonał płatności na rachunek nie uwidoczniiony w wykazie, ma nadal możliwość zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu, pod warunkiem, że w terminie trzech dni od dnia dokonania płatności zawiadomi o takiej płatności naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury.

Ponadto zgodnie z art. 117ba ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej o.p.) po stronie podatnika regulującego należność na rachunek nie wskazany w wykazie, powstanie solidarna odpowiedzialność ze sprzedawcą, który jest czynnym podatnikiem VAT, za jego zaległości podatkowe w tej części VAT, która przypada na płatność za transakcję, potwierdzoną fakturą dokonaną przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT<sup>5</sup>. Również w tym wypadku podatnik ma możliwość uchylecia się od tej konsekwencji w przypadku złożenia zawiadomienia o takiej płatności do naczelnika urzędu skarbowego

(w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu)<sup>6</sup>.

W sytuacji, gdy płatność za transakcję zostanie zlecona na rachunek niewskazany w wykazie, a kontrahent zapłaci VAT wynikający z faktury dokumentującej daną transakcję, to przedsiębiorca nie poniesie odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe kontrahenta w zakresie kwoty VAT wynikającej z przedmiotowej transakcji. Niestety nie będzie mógł zaliczyć wydatku do kosztów uzyskania przychodów.

## 2. Obowiązkowy *split payment* – mechanizm podzielonej płatności

System *split payment*, a właściwie mechanizm podzielonej płatności (MPP) jest obowiązkowy od 1 listopada 2019 r. dla płatności należności wynikających z faktur w sytuacji, kiedy łącznie spełnione są następujące warunki:

- należność ogółem, która wynika z faktury (tj. wartość brutto całej faktury) przekracza 15 tys. zł,
- przynajmniej jedna pozycja na fakturze dotyczy towarów lub usług wrażliwych (określonych w załączniku nr 15 do u.p.t.u.) oraz sprzedawca i nabywca są podatnikami VAT.

Podatnik VAT sprzedając towary czy też usługi objęte obowiązkowym MPP z fakturą przekraczającą kwotę 15 tys. zł, musi wpisać na niej adnotację „mechanizm podzielonej płatności”. W przypadku braku tego oznaczenia dostawca powinien dokonać korekty, wystawiając fakturę korygującą bądź też nabywca może skorygować błąd poprzez wystawienie noty korygującej. Nabywca po otrzyma-

3 Art. 22p ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.), odpowiednio art. 15d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865, dalej: u.p.d.o.p.).

4 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

5 Art. 117ba par. 1 o.p.

6 Art. 117ba par. 3 o.p.



niu faktury VAT z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności”, jest zobowiązany do zapłaty za pomocą specjalnego komunikatu przelewu jedynie tej kwoty należności wynikającej wyłącznie z części z tytułu nabycia towarów lub usług objętych obowiązkowym *split payment*. Procedura obowiązuje także w sytuacji braku adnotacji, gdy faktura wystawiona jest na kwotę powyżej 15 tys. zł i dotyczy towarów lub usług z załącznika nr 15 u.p.t.u. – wynika to z obowiązku należytej staranności. Na nabywcy ciąży też sankcja 30% kwoty VAT, która przypada na nabyte towary lub usługi objęte obowiązkowym MPP, jeśli pominię w dokonywaniu płatności obowiązku zapłaty przez MPP. Jednakże również może uniknąć sankcji, jeśli wystawca rozliczy całą kwotę VAT wynikającą z faktury. Co więcej, przedsiębiorcy prowadzącemu jednoosobową działalność gospodarczą grozi grzywna w wysokości do 720 stawek dziennych za dokonanie płatności z pominięciem obowiązkowego MPP (art. 57c § 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>7</sup>, dalej: k.k.s.). Dodatkowo, gdy kwota należności zostanie opłacona z pominięciem MPP, mimo zawarcia na fakturze adnotacji, że płatność powinna być dokonana w MPP, to od 1 stycznia 2020 r. nie będzie można jej zaliczyć w koszty podatkowe.

Niestety, obecnie brak jest w przepisach wskazanego terminu na naprawienie błędu. Może zdarzyć się sytuacja, że organ zauważy pominięcie obowiązku, zanim zwróci na to uwagę kontrahent, przez co ten nie zdąży się zreflektować przed nałożeniem sankcji, która będzie obowiązywać mimo późniejszego uregulowania należności. Obowiązkowy MPP nie będzie stosowany w transakcjach realizowanych na podstawie umowy o partnerstwie

publiczno-prywatnym, jeżeli sprzedawcą na dzień dokonania dostawy był podmiot prywatny (nie publiczny) i jeśli rozliczenie następuje w formie potrącenia.

Natomiast w oparciu o treść przepisów przejściowych zastosowanie znajdzie procedura odwrotnego obciążenia w dwóch przypadkach, kiedy:

- przed 1 listopada 2019 r. podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi wymienione w załączniku nr 11 lub załączniku nr 14 do u.p.t.u., dla których obowiązek podatkowy powstał lub faktura została wystawiona po 31 października 2019 r.,
- po 31 października 2019 r. podatnik dostarczył towary lub świadczył usługi wymienione w załączniku nr 11 lub załączniku nr 14 do ustawy, dla których faktura została wystawiona przed 1 listopada 2019 r.

### 3. Zmiany w zakresie magazynów konsygnacyjnych/magazynów *call-of stock*

Zgodnie z przepisami nowego rozdziału 3a u.p.t.u. (oraz odpowiednio rozdziału 3b dla transakcji dokonywanych za granicą) uregulowano zasady przemieszczania przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego w ramach procedury *call-of stock*. Takie przemieszczenie dokonane zgodnie z tą procedurą nie jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Nowe przepisy zastępują dotychczasowe regulacje dotyczące magazynów konsygnacyjnych.

Procedura *call-off stock* ma zastosowanie, kiedy zostaną spełnione następujące przesłanki:

1) towary są wysyłane lub transportowane przez podatnika podatku od wartości dodanej lub na jego rzecz z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, na terytorium kraju w celu ich dostawy na późniejszym etapie i po ich przybyciu innemu podatnikowi, uprawnionemu do nabycia prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel, na potrzeby tego rozdziału zwanemu dalej „nabywcą”, zgodnie z zawartym wcześniej porozumieniem między tymi podatnikami;

2) podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju;

3) nabywca jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE, a jego nazwa lub imię i nazwisko oraz numer identyfikacji podatkowej poprzedzony kodem PL, są znane podatnikowi VAT wysyłającemu lub transportującemu towary w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu;

4) podatnik VAT wysyłający lub transportujący towary rejestruje przemieszczenie towarów w ewidencji oraz podaje NIP w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej.

Przemieszczenie dokonane zgodnie z powyższymi warunkami nie będzie rozpoznane jako dostawa wewnątrzwspólnotowa. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostanie natomiast rozpoznane z momentem przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, które powinno nastąpić przed upływem 12 miesięcy od dnia znalezienia się towarów w magazynie.

W momencie transportu towarów dostawca powinien mieć świadomość co do tożsamości nabywcy,

<sup>7</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 1958.

który powinien być w tym momencie zarejestrowany w systemie VAT UE (w okresie 12 miesięcy może dojść do zmiany nabywcy, jednak termin 12 miesięcy na przekazanie prawa do rozporządzania nie podlega wydłużeniu, czyli zostaje zachowany jego bieg od momentu złożenia towarów do magazynu). W przypadku przekroczenia 12-miesięcznego terminu na przekazanie prawa do rozporządzania towarami należy rozpoznać WNT w dniu następującym po upływie przedmiotowego terminu.

Z procedurą *call-off stock* związane są określone obowiązki ewidencyjne – podatnik prowadzący magazyn, do którego będą wprowadzane towary w procedurze magazynu typu *call-off stock*, w terminie 14 dni od dnia pierwszego wprowadzenia towarów do magazynu w tej procedurze, będzie musiał złożyć za pomocą środków komunikacji elektronicznej naczelnikowi urzędu skarbowego za wiadomienie o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze magazynu typu *call-off stock*, zawierające następujące dane:

- nazwę lub imię i nazwisko prowadzącego magazyn;
- numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku;
- adres siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej;
- adres, pod którym znajduje się magazyn.

Dokonujący wysyłki z Polski na terytorium innego kraju UE, jako podatni-

cy VAT UE, w procedurze *call-off stock* mają obowiązek składania w urzędzie skarbowym informacji podsumowujących o dokonanych przemieszczeniach towarów. Informacje te należy składać co miesiąc elektronicznie w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy i dokonano przemieszczenia towarów<sup>8</sup>.

#### 4. Zmiany dotyczące transakcji łańcuchowych

Zmiany w zakresie rozpoznawania tzw. transakcji łańcuchowych dotyczą wielu państw, ponieważ wynikają z art. 45a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie zostały zobligowane do implementacji nowych zasad najpóźniej z początkiem 2020 r. Na moment dyskusji, jaka miała miejsce na listopadowej konferencji podatkowej Russell Bedford Poland oraz w chwili przekazania niniejszego tekstu do publikacji, polski ustawodawca nie uchwalił jeszcze przepisów wdrażających odpowiednie regulacje wspólnotowe, zatem z początkiem 2020 r. podatnicy i organy podatkowe stają przed koniecznością bezpośredniego stosowania przepisów ww. Rozporządzenia. Celem omawianych regulacji wspólnotowych jest uproszczenie, a przede wszystkim ujednolicenie zasad rozpoznawania transakcji łańcuchowych w różnych państwach członkowskich, aby zapobiegać ewentualnym przypadkom podwójnego opodatkowania (bądź braku opodatkowania) dostaw realizowanych w ramach jednego łańcucha transakcji.

Zgodnie z zasadą ogólną, jaka ma obowiązywać we wszystkich państwach członkowskich, jeżeli te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw i są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego klienta w łańcuchu, wysyłkę lub transport przypisuje się wyłącznie do dostawy dokonanej do podmiotu pośredniczącego. A zatem tzw. „dostawą ruchomą” będzie co do zasady zawsze dostawa pierwsza.

W znanym na początku stycznia 2020 r. projekcie ustawy nowelizującej kwestię zmian reguluje planowane nowe brzmienie artykułu 22 u.p.t.u., określającego miejsce dostawy towarów, z którego wynika, iż przy kilku kolejnych dostawach tych samych towarów transportowanych bezpośrednio między pierwszym dostawcą a ostatnim nabywcą będziemy mieć do czynienia w sensie prawnym z tylko jedną dostawą, co wpływa na ustalenie miejsca dostawy tego towaru. Wszystkie transakcje realizowane przed dostawą ruchomą będą opodatkowane w państwie wysyłki, a dostawy dokonane po transakcji ruchomej podlegają opodatkowaniu państwa ostatecznego odbiorcy. W przypadku, gdy powyższa dystrybucja odbywa się pomiędzy różnymi krajami UE, wtedy za transakcję ruchomą będzie uznana dostawa dokonana do pośrednika<sup>9</sup>.

#### 5. Zmiany w zakresie dokumentowania wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów

Zmiany wynikające z art. 45a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE)

<sup>8</sup> Co do procedury *call-off stock* patrz także M. Kołkowicz, *Zmiany w funkcjonowaniu magazynów konsygnacyjnych – magazyn call-off stock na terytorium kraju od 1 stycznia 2020 roku*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 11 (16) 2019, str. 47-52.

<sup>9</sup> Par. 22 ust. 2a nowelizacji: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12322050/12601952/12601953/dokument402089.pdf>.

282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej budzą pewne wątpliwości ze strony podatników co do zakresu dodatkowych warunków, jakie mają być spełnione dla uznania, że dostawa wewnątrzwspólnotowa została zrealizowana. Należy w tym zakresie odróżnić zmiany, które mają charakter bezwzględnych wymogów od zasad uznania tzw. domniemania przemieszczenia towarów<sup>10</sup>.

Nowe warunki, jakie muszą spełnić podatnicy, aby rozpoznać dostawę jako WDT, a w konsekwencji mieć prawo do zastosowania stawki 0% są następujące: po pierwsze, dla opodatkowania WDT stawką 0% konieczne będzie posiadanie aktywnego numeru VAT-UE przez nabywcę. Warunek ten wymaga wymiany informacji między dostawcą a odbiorcą, informacja o aktywnym numerze powinna pochodzić od nabywcy. Po drugie, dostawca powinien prawidłowo wykazać dostawę w informacji VAT-UE. Brak wykazania dostawy w deklaracji VAT UE lub błąd w tym zakresie będzie podstawą do uznania, że dostawa ma być opodatkowana podatkiem od towarów i usług naliczonym według stawki krajowej. Podatnik może się jednak uchylić od błędu i zachować prawo, pod warunkiem należytego wyjaśnienia na piśmie uchybienia naczelnikowi urzędu skarbowego.

Do projektowanego znowelizowanego artykułu 42 u.p.t.u., określającego warunki zastosowania stawki 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, wprowadzony został w ust. 1 pkt 1 dodatkowy wymóg w postaci podania dostawcy przez nabywcę swojego nr. VAT UE, nadanego mu w państwie członkow-

skim dla niego właściwym. Dalej czytamy, iż stawka nie znajdzie zastosowania w przypadku, gdy dostawca nie złożył informacji podsumowującej w zakresie WDT lub też, że złożona informacja nie spełnia wymogów formalnych w zakresie zawartych w niej danych, wymienionych w art. 100 ust. 8 u.p.t.u. Tutaj również przysługuje możliwość zastosowania pisemnego wyjaśnienia do naczelnika urzędu skarbowego, celem zachowania w transakcji przedmiotowej stawki.

Odmienny status mają przepisy rozporządzenia, które przewidują możliwość domniemania, że dostawa miała miejsce. Domniemanie takie ma dawać podatnikom możliwość uzyskania większej pewności co do tego, że przemieszczenie towarów miało miejsce i dostawa będzie rozpoznana jako WDT dla potrzeb podatkowych. Spełnienie dodatkowych warunków, jakie są przewidziane dla domniemania nie jest obowiązkowe dla każdej dostawy. We wszystkich przypadkach możliwe jest wykazanie przemieszczenia na podstawowych zasadach.

Domniemywa się, że towary zostały przemieszczone z jednego do drugiego państwa członkowskiego, w każdym z poniższych przypadków:

a) sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch dowodów na przemieszczenie towaru, o których mowa w ust. 3 lit. a), wydanych przez dwie niezależne od siebie strony, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów z ust. 3 lit. a), wraz z jakikolwiek pojedynczymi dowodami spośród wymienionych w ust. 3 lit. b), potwierdzających wysyłkę lub transport,

które zostały wydane przez dwie różne strony;

b) sprzedawca jest w posiadaniu:

- pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary były przeznaczone do państwa członkowskiego przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz

- co najmniej dwóch dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakikolwiek pojedynczymi dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, a pochodzących od dwóch różnych stron.

## 6. Zmiany dotyczące kas rejestrujących

Od początku 2020 r. ograniczona została możliwość wystawiania faktur na podstawie wcześniej otrzymanych paragonów. W przypadku sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym – fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon dla tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca jest zidentyfikowany na potrzeby VAT<sup>11</sup>. Zgodnie z nowymi przepisami przewidziana została również sankcja – w przypadku wystawienia faktury na podstawie paragonu nie zawierającego NIP, organ podatkowy ustala podatnikowi dodatkowe zobo-

<sup>10</sup> Również w tym zakresie polskie przepisy nowelizujące są na etapie projektu ustawy.

<sup>11</sup> Zgodnie z nowym art. 106b ust. 5 u.p.t.u.

wiązanie podatkowe (równowartość 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze). W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowo zobowiązania nie ustala się<sup>12</sup>. Sankcja taka została przewidziana także dla nabywcy, który ujmie w ewidencji taką fakturę wystawioną na podstawie paragonu nie zawierającego NIP. Nowy wymóg nie dotyczy taksówek osobowych<sup>13</sup>.

Od 1 stycznia 2020 r. kolejna grupa podatników traci możliwość prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem na rzecz obowiązkowego stosowania kas online. Zmiana ta dotyczy podatników realizujących następujące świadczenia:

a) usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych i motorowerów,

b) sprzedaż benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych<sup>14</sup>.

Od 1 lipca 2020 r. ograniczenie takie będzie również miało zastosowanie do podatników zajmujących się następującymi świadczeniami: a) usługami związanymi z wyżywieniem, wyłącznie świadczonymi przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usługami w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania; b) sprzedażą węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych.

### 7. Zmiany dotyczące deklaracji VAT-7 i JPK\_VAT

Zapowiadana od dłuższego czasu likwidacja deklaracji VAT-7 będzie skuteczna w pierwszym etapie od kwietnia 2020 r. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 109 ust. 3 u.p.t.u. podatnicy, z wyjątkiem wykonujących wyłącznie czynności zwolnione (zwolnienia podmiotowe i przed-

miotowe) są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki VAT;
- 2) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę VAT należnego, w tym korekty VAT naliczonego;
- 3) kontrahentów;
- 4) dowodów sprzedaży i zakupów.

Deklaracje podatkowe mają być składane zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego, który obejmuje deklarację i ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, przy czym obowiązek składania deklaracji i ewidencji w nowym formacie JPK\_VAT ma obowiązywać: od 1 kwietnia 2020 r. – dużych przedsiębiorców, od 1 lipca 2020 r. – pozostałych podatników VAT.

<sup>12</sup> Art. 106b ust. 6 u.p.t.u.

<sup>13</sup> Art. 109a u.p.t.u.

<sup>14</sup> Art. 145b ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.

### Summary

Leszek Dutkiewicz

#### Key changes in taxes in 2020 – summary of the Russell Bedford Poland Tax Conference

Along with the exchange of calendars from 2019 to 2020, in addition to welcoming the next year, taxpayers faced the need to apply a number of amended rules regarding the settlement of tax liabilities. Some of these changes apply to us from January 1, 2020, and some will come into force during 2020. They may not be as profound changes as in previous years, however, some of them are of significant practical importance for the correct determination of tax obligations. We discussed these changes during the Russell Bedford Poland tax conference that took place on November 18-19, 2019. In this article we would like to present the key changes that aroused the greatest interest among conference participants. Some of the discussed changes result from the need to adapt national provisions to the principles of Community law, not in all cases at the beginning of 2020 are national provisions implementing the principles of Community law.





## MACIERZYŃSTWO ZASTĘPCZE I JEGO SKUTKI PRAWNOKARNE

W dniu 20 listopada 2019 r. zaczęła obowiązywać ustawa z 16 października 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny i ustawy – Kodeks postępowania cywilnego<sup>1</sup>, w której została usankcjonowana istniejąca w Polsce instytucja tzw. matki zastępczej (surogatk), której celem, jak wskazuje ustawodawca, jest spenalizowanie sprzecznych z prawem lub przeprowadzonych z obejściem prawa adopcji dzieci. W ocenie ustawodawcy obecne rozwiązania prawne niedostatecznie chronią dzieci, dlatego konieczne stało się wprowadzenie przepisów, które uregulują takie zachowania; nieunormowana była też kwestia legalności umów o macierzyństwo. W aktualnym stanie prawnym uregulowane jest wyłącznie organizowanie nielegalnych adopcji na szeroką skalę (art. 211a ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, dalej: k.k.)<sup>2</sup>. Należy jednak zauważyć, że ustawa nie penalizuje za pośrednictwem tego przepisu handlu, obrotu, transakcji handlowej, której przedmiotem jest dziecko, ale wyłącznie działanie sprawy wbrew przepisom dotyczącym postępowania adopcyjnego.

### 1. Macierzyństwo zastępcze – definicja, rodzaje

Macierzyństwo zastępcze nazywane jest inaczej surogacją. Jest to rodzaj umowy cywilnoprawnej zawieranej pomiędzy matką zastępczą a przyszłymi rodzicami, na podstawie której matka zastępcza zobowiązuje się nosić

ciążę, a po urodzeniu dziecka przenosi prawa do niego na przyszłych rodziców. Macierzyństwo zastępcze łamie powszechną zasadę znaną z prawa rzymskiego: „Mater semper certa est; pater est quem nuptiae demonstrant – Matka jest zawsze pewna; ojcem jest ten, na którego wskazuje małżeństwo”. Jest

#### Sylwia Jaszcuk

Adwokat. Od 2018 r. związana z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka sp. k. W 2011 r. ukończyła Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. W latach 2012-2015 odbyła aplikację adwokacką. Od 2015 r. wpisana na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Lublinie.

**Słowa kluczowe:** prawo, macierzyństwo zastępcze, surogacja, surogatki, matka zastępcza, adopcja, dziecko, skutki prawne, kodeks karny, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Ustawa z 16 października 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz ustawy – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2019 poz. 2128, zwana dalej nowelizacją), dostępna na stronie Internetowego Systemu Aktów Prawnych: [prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20190002128/O/D20192128.pdf](http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20190002128/O/D20192128.pdf). Uzasadnienie na stronie: [orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F3B4A1EA08F544E0C125843A002F5AE7/%24File/3665-uzas.DOCX](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/F3B4A1EA08F544E0C125843A002F5AE7/%24File/3665-uzas.DOCX).

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1950.

to reguła, która od dawna była istotą stwierdzenia pochodzenia dziecka od kobiety, która dziecko urodziła. Surogacja daje nam możliwość postrzegania tej normy w sposób odmienny, gdyż dziecko może być związane z matką genetyczną jak i z kobietą, która je urodziła.

Rozróżnia się dwa rodzaje macierzyństwa zastępczego. Pierwszy to macierzyństwo zastępcze pełne (inaczej gestacyjne), które polega na tym, że przyszli rodzice zobowiązują się do dostarczenia surogatce uzyskanego wcześniej embrionu za pomocą metody *in vitro*. Ten rodzaj macierzyństwa generuje jedynie więź biologiczną pomiędzy matką a dzieckiem, która wynika z faktu noszenia ciąży i porodu. Drugi rodzaj to częściowe macierzyństwo zastępcze (inaczej tradycyjne), które polega na tym, że matka zastępcza jest również dawczynią komórki jajowej. Ten rodzaj macierzyństwa zastępczego tworzy więź genetyczną między matką a dzieckiem.

Ponadto surogację możemy podzielić na surogację komercyjną, czyli taką, w której wykonywane są obowiązki wynikające z umowy (ciąża, poród, przekazanie dziecka przyszłym rodzicom) za wynagrodzeniem, oraz na surogację altruistyczną, gdzie matka zastępcza w zamian za wypełnienie obowiązków z umowy otrzymuje rekompensatę w formie pokrycia kosztów medycznych oraz kosztów (opłat) związanych z ciążą. W tym miejscu należy podnieść, że problem uregulowania prawnego macierzyństwa zastępczego istnieje w wielu krajach, przede wszystkim w kwestii stwierdzenia legalności takich umów, bądź oceny stanu cywilnego dziecka pochodzącego z surogacji.

## 2. Macierzyństwo zastępcze w prawie międzynarodowym

Aktem prawnym regulującym problematykę macierzyństwa zastępczego jest projekt Rekomendacji Rady Europy z 10 stycznia 1989 r. „Sztuczna prokreacja ludzka” (ang. *Principles set out in the report of the Ad Hoc Committee of Experts on Progress in the Biomedical Sciences – CAHBI*)<sup>3</sup>. Projekt ten zawiera definicję matki zastępczej (rozdział I, podpunkt e), którą jest „osoba, która nosi dziecko na rzecz innej osoby, a która przed zajściem w ciążę wyraziła zgodę na to, że dziecko po urodzeniu zostanie tamtej innej osobie przekazane”. W powyższej rekomendacji wskazane zostało wprost, że matka zastępcza nie może uzyskać żadnych korzyści majątkowych w związku z pełnieniem funkcji surogatki – *the surrogate mother obtains no material benefit from the operation* (Rozdział IV, pkt 4, podpunkt e).

Kolejnym aktem prawnym, który możemy odnieść do macierzyństwa zastępczego, jest Konwencja o prawach człowieka i biomedycynie z 4 kwietnia 1997 r.<sup>4</sup>, której art. 21 stanowi: „Ciało ludzkie i jego części nie mogą, same w sobie, stanowić źródła zysku”. Ponadto zważyć należy, że w Konwencji o ochronie dzieci i współpracy w dziedzinie przysposobienia międzynarodowego z 29 maja 1993 r.<sup>5</sup> zostało sformułowane postanowienie: „przysposobienia międzynarodowe będą dokonywane w najlepszym interesie dziecka i z poszanowaniem jego fundamentalnych praw, jak również zapobiegających uprowadzeniu i sprzedaży dzieci oraz handlowaniu nimi”; stwierdzenie to zostało powtórzone w art. 1, podpunkcie b.

W art. 4, pkt c, podpunkcie 3 wskazano: „Przysposobienie, do którego odnoszą się postanowienia konwencji, może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy właściwe organy państwa pochodzenia upewniły się, że: zgoda nie została uzyskana za zapłatą lub wynagrodzeniem jakiegokolwiek innego rodzaju i nie została ona odwołana. Natomiast art. 32 ww. Konwencji wprost zabrania: „Nikt nie może uzyskać niestosownej korzyści majątkowej lub innej z tytułu działania dotyczącego przysposobienia międzynarodowego”.

Z kolei w Konwencji o prawach dziecka z 20 listopada 1989 r.<sup>6</sup>, w art. 21 odnoszącym się do systemu adopcji zostało wskazane: „Państwa-Strony uznające i/lub dopuszczające system adopcji zapewnią, aby dobro dziecka było celem najwyższym, i będą podejmować wszelkie właściwe kroki dla zapewnienia, aby w przypadku adopcji do innego kraju osoby w niej zaangażowane nie uzyskały z tego powodu niestosownych korzyści finansowych”.

Powyższe akty prawne pozwoliły państwom swobodnie ukształtować swoje prawo wewnętrzne i uregulować kwestię macierzyństwa zastępczego. Obecnie można wyróżnić:

1. Państwa przewidujące całkowity zakaz umów o macierzyństwo zastępcze: Portugalia, Włochy, Hiszpania, Francja, Szwajcaria, ustawodawstwa niektórych stanów USA (Waszyngton, Arizona, Michigan, Indiana) i od 20 listopada 2019 r. – Polska;
2. Państwa, które nie odnoszą się wprost do problemu macierzyństwa zastępczego, ale przyjmuje się w nich jego całkowity

3 Tekst tej Rekomendacji dostępny jest na stronie: <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentid=09000016803113e4>.

4 Aktualny tekst Konwencji o prawach człowieka i biomedycynie z 4 kwietnia 1997 r. znajduje się na stronie: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKewjJ9omjppzmAhXS4KQKHfdOAw8QFJAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.echr.coe.int%2FDocuments%2FConvention\\_POL.pdf&usq=AOvVaw0nCp6uWB1m6boEdTXS6UCd](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKewjJ9omjppzmAhXS4KQKHfdOAw8QFJAAegQIAhAC&url=https%3A%2F%2Fwww.echr.coe.int%2FDocuments%2FConvention_POL.pdf&usq=AOvVaw0nCp6uWB1m6boEdTXS6UCd).

5 Aktualny tekst Konwencji o ochronie dzieci i współpracy w dziedzinie przysposobienia międzynarodowego, sporządzonej w Hadze 29 maja 1993 r. jest dostępny na stronie: [prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20000390448/O/D20000448.pdf](http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20000390448/O/D20000448.pdf).

6 Tekst Konwencji o prawach dziecka z 20 listopada 1989 r. znajduje się na stronie: <https://brpd.gov.pl/konwencja-o-prawach-dziecka/>.

tą niedopuszczalność, np. do 20 listopada 2019 r. – Polska;

3. Państwa, które nie odnoszą się wprost do problemu macierzyństwa zastępczego, ale przyjmują jego dopuszczalność, np. Belgia;

4. Państwa przewidujące zakaz surogacji komercyjnej, pozwalające surogację altruistyczną, np. Wielka Brytania i Australia, RPA;

5. Państwa przyzwalające na surogację komercyjną, np. Ukraina, Rosja, Indie i niektóre stany USA (Kalifornia, Teksas)<sup>7</sup>.

Należy wskazać, że w kwestii surogacji bardzo często wypowiadał się w swoich orzeczeniach Europejski Trybunał Praw Człowieka. Państwa, w których surogacja nie jest wprost dozwolona, nie wyrażają zgody na legalizację aktów urodzenia dzieci pochodzących z macierzyństwa zastępczego. Dlatego rodzice starając się o legalizację pochodzenia dziecka wnoszą skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, powołując się na art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, stanowiący o ochronie życia rodzinnego<sup>8</sup>.

Istotnym orzeczeniem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka jest skarga Mennesson przeciwko Francji<sup>9</sup>. W sprawie tej skarżącymi byli mąż i żona Dominique i Sylvie Mennesson oraz ich dzieci (bliźniaczki) posiadające obywatelstwo amerykańskie, urodzone w 2000 r. Strony skorzystały z procedury macierzyństwa zastępczego (surogacja gestacyjna) w Stanach Zjednoczonych ze względu na bezpłodność pani Mennesson. Sąd w USA

uznał państwo Mennesson za rodziców bliźniaczek. Państwo Mennesson starali się o zarejestrowanie bliźniaczek we francuskich aktach stanu cywilnego, jednakże bezskutecznie. Władze francuskie podejrzewały, że para skorzystała z macierzyństwa zastępczego. Pozwy, które małżeństwo złożyło od decyzji odmawiających wpisu do aktów prawa cywilnego zostały oddalone w ostatniej instancji przez Sąd Kasacyjny 6 kwietnia 2011 r.

Sąd Kasacyjny swoje orzeczenie argumentował w ten sposób, że dokonanie wpisów do rejestru oznaczałoby legalizację macierzyństwa zastępczego, które jest niezgodne z francuskim kodeksem cywilnym. Nadto Sąd ten stwierdził, że nie nastąpiło naruszenie prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, ponieważ dzieci żyły już ze skarżącymi blisko 10 lat. W odpowiedzi na powyższe orzeczenie małżonkowie Mennesson wnieśli skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, w której zarzucili naruszenie art. 8 EKPC. W powyższej sprawie Trybunał zwrócił szczególną uwagę na brak zgody w kwestii legalności macierzyństwa zastępczego oraz brak prawnego uznania więzi pokrewieństwa między rodzicami zlecającymi i dziećmi prawnie uznanymi przez sądy za granicą.

Podkreślić należy, że pomiędzy dziećmi pochodzącymi z macierzyństwa zastępczego i rodzicami istniało pokrewieństwo. W niniejszej sprawie Trybunał rozważał złożoną skargę w dwóch aspektach, pierwszym – dotyczącym prawa skarżących do poszanowania ich życia rodzinnego oraz drugim – związanym z prawem dzieci do poszanowania ich życia prywatnego. W pierwszej kwestii Trybunał uznał, że została zachowana

właściwa równowaga między interesami skarżących a interesami państwa w sferze prawa do poszanowania życia rodzinnego. W drugiej Trybunał przypomniał, że poszanowanie życia prywatnego wymaga, aby każdy miał możliwość ustalenia szczegółów swojej tożsamości jako istoty ludzkiej, co obejmuje również jego pokrewieństwo. W sytuacji gdy art. 8 EKPC nie gwarantuje prawa do uzyskania konkretnego obywatelstwa, fakt ten nie oznacza, że nie jest ono elementem tożsamości jednostki. Trybunał wskazał, że chociaż ojcem biologicznym był Francuz, to dzieci znalazły się w sytuacji głębokiej niepewności co do możliwości uznania ich za obywatelki francuskie. Ze względu na znaczenie pokrewieństwa biologicznego jako elementu tożsamości nie można uważać za zgodne z interesem dziecka pozbawianie go takiego związku prawnego w sytuacji, gdy została ustalona faktyczna sytuacja biologiczna, a dziecko i rodzic domagali się jej pełnego uznania. Nie tylko związek między dziećmi i ich ojcem biologicznym nie został przyznany, ale jego uzyskanie w drodze np. uznania ojcostwa czy adopcji albo ustalenia ojcostwa byłoby niemożliwe z uwagi na orzecznictwo zaporowe, przyjęte w tych kwestiach przez Sąd Kasacyjny.

Trybunał stwierdził, że biorąc pod uwagę konsekwencje tego ograniczenia poprzez stworzenie w ten sposób przeszkody dla uznania, jak i ustalenia w prawie krajowym więzi pokrewieństwa bliźniaczek z ich biologicznym ojcem, państwo wyszło poza granice dozwolonej swobody. Dlatego też Trybunał stwierdził, że poprzez odmowę wpisu do rejestru zostało naruszone prawo dzieci do poszanowania ich życia prywatnego. Jednakże nie było

7 Ł. Mirocha, *Macierzyństwo zastępcze w aktualnym orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka* [w:] „PRAWO W DZIAŁANIU, SPRAWY CYWILNE”, nr 34/2018, s. 167.

8 Aktualny tekst Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2 (Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284), zwanej dalej EKPC, dostępny na stronie: [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwi15MSMhNmhUyMewKHe27AkQFjAAegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.echr.coe.int%2FDocuments%2FConvention\\_POL.pdf&usq=AOvVaw0nCp6uWB1m6boEdTXS6UCd](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwi15MSMhNmhUyMewKHe27AkQFjAAegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.echr.coe.int%2FDocuments%2FConvention_POL.pdf&usq=AOvVaw0nCp6uWB1m6boEdTXS6UCd).

9 M.A. Nowicki, *Mennesson przeciwko Francji – wyrok ETPC z 26 czerwca 2014 r., skarga nr 65192/11* [w:] M.A. Nowicki, Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 2014, LEX/el. 2015. System Informacji Prawnej LEX, 2015.

naruszenia art. 8 Konwencji w związku z prawem skarżących do poszanowania ich życia rodzinnego. Doszło natomiast do naruszenia, jeśli chodzi o prawo dzieci do poszanowania ich życia prywatnego<sup>10</sup>.

Sytuacja wygląda odmiennie w przypadku, kiedy więź genetyczna nie istnieje. Bardzo ważne jest w tym zakresie orzeczenie Paradiso i Campanelli przeciwko Włochom<sup>11</sup>. Donatina Paradiso i Giovanni Campanelli byli małżeństwem. Zdecydowali się na macierzyństwo zastępcze po nieudanych próbach zapłodnienia za pomocą metody *in vitro*. W związku z tym zawarli umowę o macierzyństwo zastępcze w Rosji. Dziecko przyszło na świat w lutym 2011 r. w Moskwie. Małżonkowie zostali zarejestrowani jako rodzice dziecka na podstawie prawa rosyjskiego, jednakże akt urodzenia nie wskazywał, że dziecko urodziło się w drodze macierzyństwa zastępczego. Włoski konsulat w Moskwie wydał dokumenty umożliwiające skarżącej powrót do Włoch wraz dzieckiem. Kilka dni po przybyciu Campanelli starał się zarejestrować je w gminie Colletorto, ale bez powodzenia, gdyż Konsulat Włoch w Moskwie poinformował Sąd ds. Nieletnich w Campobasso, Ministerstwo Spraw Zagranicznych i gminę Colletorto, że akta dotyczące tego dziecka zawierały nieprawdziwe dane. Odnośnie do powyższego małżonkowie Campanelli zostali oskarżeni o „podanie nieprawdziwych danych stanu cywilnego”, użycie fałszywych dokumentów oraz naruszenie ustawy o adopcji, ponieważ przywieźli dziecko z naruszeniem prawa włoskiego i międzynarodowego oraz wbrew warunkom posiadanej od grudnia 2006 r. zgody na adopcję, która wykluczała adopcję tak małego dziecka. Tego samego dnia prokurator przy Sądzie ds. Nieletnich w Campobas-

so zwrócił się o wszczęcie postępowania o wydanie zgody na oddanie dziecka do adopcji, ponieważ zgodnie z prawem włoskim było ono porzucone.

Przeprowadzony test DNA ujawnił, że Campanelli nie był biologicznym ojcem tego dziecka. Przy zapłodnieniu zostało użyte nasienie z innych źródeł. W rezultacie 20 października 2011 r. sąd postanowił, że dziecko należy natychmiast odebrać skarżącym i objąć opieką publiczną. Powodem był brak więzi biologicznej między nimi i wątpliwości co do zdolności wychowawczych i emocjonalnych skarżących ze względu na fakt, że działali niezgodnie z prawem. W związku z powyższym małżonkowie zdecydowali się wnieść skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z uwagi na naruszenie art. 8 EKPC.

W tej sprawie Trybunał wypowiedział się jednoznacznie, wskazując: „art. 8 nie gwarantuje prawa do założenia rodziny ani prawa do adopcji. Prawo do poszanowania »życia rodzinnego« nie chroni samego pragnienia założenia rodziny; zakłada jej istnienie albo przynajmniej minimalnego potencjalnego związku, który może się rozwinąć np. między dzieckiem urodzonym poza małżeństwem i jego naturalnym ojcem albo związku zrodzonego z autentycznego małżeństwa, nawet jeśli życie rodzinne nie zostało jeszcze w pełni stworzone, związek między ojcem i jego prawowitym dzieckiem, nawet gdyby po latach okazało się, że nie miał on oparcia w więzi biologicznej albo związku zrodzonego ze zgodnej z prawem i autentycznej adopcji”<sup>12</sup>.

W konsekwencji Trybunał uznał, że nie zostały spełnione warunki umożliwiające przyjęcie wniosku, iż istniało faktyczne życie rodzinne. Trybunał orzekł więc, że w tej sprawie go nie było. Co w konse-

kwencji spowodowało oddalenie skargi. Jest to ważne orzeczenie z punktu widzenia coraz częściej zawieranych umów o macierzyństwo zastępcze. We wskazanym wyroku Trybunał dał wyraz, że art. 8 EKPC nie gwarantuje prawa do założenia rodziny ani prawa do adopcji, ale odnosi się do poszanowania już istniejącej rodziny. Trybunał uznał, że we wskazanym powyżej przypadku nie doszło do powstania życia rodzinnego, gdyż nie istniała więź genetyczna oraz rodzice z dzieckiem nie spędzili razem długiego okresu.

Należy wskazać, odnosząc się do powyższego, że skutki prawne wynikające z zawartej umowy o surogację na gruncie prawa międzynarodowego nie zawsze będą mogły się ziścić, gdyż zależy to od wielu czynników. Przede wszystkim będzie to zależało od akceptacji przez prawo krajowe istnienia więzi genetycznej z dzieckiem czy czasu spędzonego z dzieckiem, co spowoduje, że będziemy mieli styczność z „faktyczną rodziną”.

### 3. Macierzyństwo zastępcze w polskim prawie karnym

Do dnia wejścia w życie nowelizacji z 16 października 2019 r. Polska należała do państw, które nie regulowały kwestii dopuszczalności umów o macierzyństwo zastępcze, jak również ich niedopuszczalności. Należy jednak przyjąć, że macierzyństwo zastępcze nie było akceptowane społecznie. Furtką dla zastosowania instytucji macierzyństwa zastępczego była regulacja z art. 119<sup>1a</sup> ustawy z 25 lutego 1964 r. – kodeks rodzinny i opiekuńczy<sup>13</sup> (dalej jako k.r.i.o.) – przyjęcie tzw. przysposobienia ze wskazaniem, kiedy osobą przysposabiającą może być małżonek jednego z rodziców. Wskutek przysposobienia matka zastępcza traciła władzę rodzicielską nad małoletnim dzieckiem.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> Sprawa Paradiso i Campanelli przeciwko Włochom, skarga nr 25358/12, wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 24 stycznia 2017 r., Wielka Izba; aktualny tekst orzeczenia dostępny na stronie: [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-170359%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-170359%22]}).

<sup>12</sup> Paradiso i Campanelli przeciwko Włochom (wyrok – 24 stycznia 2017 r., Wielka Izba), skarga nr 25358/12 – po przyjęciu do rozpatrzenia na wniosek rządu, opr. M.A. Nowicki, op. cit., s. 2.

<sup>13</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 2086.



Jedynym przepisem w polskim porządku prawnym odnoszącym się wprost do adopcji dzieci jest art. 211a k.k., który stanowi o organizowaniu adopcji wbrew przepisom ustawy. W przepisie tym „głównym przedmiotem ochrony jest niewątpliwie dobro dziecka. Wydaje się, że w grę wchodzi także porządek publiczny, wyrażający się w konieczności przestrzegania określonych procedur (stąd też pierwotnie analizowane przestępstwo znajdowało się w rozdziale XXXII „Przestępstwa przeciwko porządkowi publicznemu”). Przez »dziecko« należy rozumieć osoby, które nie ukończyły 18. roku życia<sup>14</sup>. Jednakże przepis ten reguluje kwestię organizowania adopcji „co do zasady, jako kompleks (konglomerat) pojedynczych zachowań, które oceniane łącznie składają się na proceder „zajmowania się organizowaniem adopcji”<sup>15</sup>. Zajmowanie się organizowaniem adopcji należy rozumieć jako podejmowanie jakichkolwiek czynności, jeżeli tylko służyć one będą przeprowadzeniu adopcji, np. załatwienie wszelkich formalności związanych z adopcją, znalezienie odpowiedniego dziecka adopcyjnego, poszukiwanie potencjalnych rodziców adopcyjnych<sup>16</sup>. Przepis ten nie dotyczył matek zastępczych czy rodziców adopcyjnych. Dlatego w stosunku do nich niemożliwe było wyciągnięcie konsekwencji.

Ze względu na powyższe ustawodawca postanowił wprowadzić do kodeksu uregulowania, które umożliwią pociągnięcie do odpowiedzialności nie tylko osoby zajmujące się organizacją adopcji. W ustawie nowelizującej z 16 października 2019 r. została zdefiniowana instytucja tzw. matki zastępczej (surogatki). Do kodeksu karnego zostało wprowadzone uregulowanie, które stanowi, że podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 osoba, której przysługuje władza rodzicielska nad

dzieckiem, wyraża zgodę na adopcję tego dziecka przez inną osobę:

1. w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, zatajając ten cel przed sądem orzekającym w postępowaniu w sprawie o przysposobienie, a w przypadku wyrażenia przez rodzica zgody na przysposobienie dziecka w przyszłości bez wskazania osoby przysposabiającego – przed sądem przyjmującym oświadczenie o wyrażeniu tej zgody;

2. z pominięciem postępowania w sprawie o przysposobienie

oraz osoba, która wyraża zgodę na adopcję dziecka przez siebie w warunkach, o których mowa powyżej.

Nadto ustawodawca wprowadził do kodeksu definicję adopcji, która zgodnie z ustawą polega na nabyciu władzy rodzicielskiej nad dzieckiem przez inną osobę niż ta, od której dziecko pochodzi (dodany przepis 115 § 22a k.k.). Ustawodawca podkreślił, że na gruncie prawa karnego „adopcja” nie została w żaden sposób dookreślona, dlatego uznał za konieczne wprowadzenie tego terminu do polskiego porządku prawnego. Zgodnie z założeniami ustawodawcy „adopcja” ma obejmować wszelkie sytuacje, gdy skutkiem czynności jest nabycie władzy rodzicielskiej nad dzieckiem, niezależnie od zastosowanych instrumentów prawnych w tym celu (np. uznanie dziecka, uzyskanie orzeczenia sądu o przysposobieniu). Należy wskazać, że dotychczas w art. 211 k.k. spenalizowane zostało zachowanie polegające na organizowaniu adopcji wbrew przepisom ustawy. Tak ujęty przepis nie pozwalał na pociągnięcie do odpowiedzialności karnej innych osób, które uczestniczyły w procesie adopcji.

W uzasadnieniu projektu ustawy argumentowano, że istnieje realna potrzeba pociągnięcia do odpowiedzialności karnej osób, których zachowania polegają na wyrażeniu zgody na uzyskanie władzy rodzicielskiej nad dzieckiem przez osobę niebędącą jego biologicznym rodzicem.

Zważyć należy, że ustawa penalizuje zarówno oddanie dziecka do adopcji przez osobę, której przysługuje nad nim władza rodzicielska (art. 211a § 2 k.k.), jak również przyjęcie dziecka do adopcji przez osobę, od której to dziecko nie pochodzi, niebędącej jego biologicznym rodzicem (art. 211a § 2 k.k.). Zgodnie z wolą ustawodawcy przestępstwo z art. 211a § 2 k.k. ma charakter indywidualny (może być popełnione jedynie przez osobę, której przysługuje władza rodzicielska nad dzieckiem), w przeciwieństwie do przestępstwa określonego w art. 211a § 3 k.k., które jest przestępstwem powszechnym.

Trzeba podkreślić, że przestępstwo to miało być popełnione już w chwili wyrażenia zgody na adopcję dziecka w warunkach określonych w art. 211a § 2 k.k., tj. w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, nie informując o tym fakcie sądu orzekającego w sprawie o przysposobienie albo pomijając to postępowanie. Ustawodawca wskazuje, że dla bytu ww. przestępstwa nie ma znaczenia to czy adopcji dokonano czy chociażby usiłowano dokonać. Istotna byłaby jedynie okoliczność, że wyrażając zgodę na adopcję dziecka, osoba oddająca albo przyjmująca obejmowałaby swą świadomością to, iż do adopcji dziecka miało dojść w związku z wręczeniem lub przyjęciem korzyści majątkowej lub osobistej i zatajeniem tego faktu przed sądem orzekającym w postępowaniu o przysposobienie albo z pominięciem postępowania o przysposobienie

14 M. Mozgawa, Art. 211(a) [w:] *Kodeks karny. Komentarz aktualizowany*. System Informacji Prawnej LEX, 2019.

15 J. Jodłowski, M. Szewczyk, Art. 211(a) [w:] *Kodeks karny. Część szczególna*, t. II, cz. I. *Komentarz do art. 117-211a*. Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.

16 Z. Siwik, Art. 211(a) [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. V., Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

(przestępstwo umyślne). Późniejsze dokonanie adopcji w tych warunkach stanowiłoby jedynie dowód potwierdzający powzięcie uprzednio przestępnego zamiaru przez sprawcę. Ustawodawca wskazuje, że takie ujęcie znamion typu czynu zabronionego, gdzie nacisk kładzie się na chwilę wyrażenia zgody na adopcję, pozwoliłoby na objęcie penalizacją np. rodziców, którzy w tym celu wyrażają zgodę na przysposobienie swego dziecka w przyszłości bez wskazania osoby przysposabiającej<sup>17</sup> czy tzw. matki zastępczej. Z punktu widzenia wyczerpania znamion tego typu czynu zabronionego nie jest również istotne to, czy strony doszły do porozumienia (zgodne oświadczenia woli) co do dokonania adopcji dziecka, lecz jedynie to, czy zgoda o takiej treści została przez sprawcę uzewnętrzniona.

Ustawodawca wskazał dwa rodzaje adopcji, które należy uznać za społecznie szkodliwe, a przez to nielegalne w rozumieniu prawnokarnym. Pierwszy to skorzystanie z ustanowionej procedury w celu nabycia władzy rodzicielskiej przez osobę niebędącą jego biologicznym rodzicem. Ustawodawca zdecydowanie negatywnie ocenia działanie zmierzające do przysposobienia dziecka w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej. Ponadto podkreśla, że w praktyce mogą się zdarzyć wyjątkowe sytuacje, w których działanie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej nie powinno przekreślać szansy osób starających się o przysposobienie dziecka. Jest tak w sytuacji,

w której matka zastępcza otrzymuje niewielkie kwoty na utrzymanie w okresie połogu bądź przekazanie przedmiotów mających służyć dziecku, np. pieluch czy wózka. Jak już wskazano w cytowanej Konwencji o ochronie dzieci i współpracy w dziedzinie przysposobienia międzynarodowego: „Nikt nie może uzyskać niestosownej korzyści majątkowej lub innej z tytułu działania dotyczącego przysposobienia międzynarodowego”. Dlatego w omawianej nowelizacji położono nacisk na niestosowne korzyści majątkowe (mające charakter komercyjny). Z punktu widzenia możliwej społecznej szkodliwości takiego zachowania, konieczne jest ustalenie celu działania rodziców adopcyjnych przez sąd orzekający w sprawie o przysposobienie. Sąd ten, znając wszystkie okoliczności przyjęcia korzyści, będzie mógł dokonać oceny, czy i na ile mają wpływ na predyspozycje osoby pragnącej przysposobić dziecko.

Drugim rodzajem tzw. nielegalnej adopcji jest jej dokonanie z pominięciem postępowania o przysposobienie, tzn. gdy przyszli rodzice adopcyjni wykorzystują inne instytucje prawne w celu przysposobienia dziecka, np. fikcyjne uznanie dziecka (przez osobę niebędącą biologicznym rodzicem) czy też zrzeczenie się praw rodzicielskich przez matkę zastępczą w celu dokonania przysposobienia przez inną osobę. W tym wypadku nie jest konieczne działanie przez sprawcę w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej. W takiej sytuacji karalne jest

obejście prawa w postaci nieprzeprowadzenia postępowania przewidzianego dla rozstrzygnięcia zgodności nabycia władzy rodzicielskiej przez inną osobę z dobrem dziecka i kontroli organów państwa nad tą procedurą. Odnosząc się do powyższego należy wskazać, że ustawodawca jednoznacznie wypowiedział się co do legalności zawierania umów o macierzyństwo zastępcze.

#### 4. Podsumowanie

Macierzyństwo zastępcze budzi na całym świecie dużo kontrowersji. Jest wiele krajów, które dopuszczają ich istnienie, jak też są państwa, które wprost jej zakazują, bądź nie zawierają żadnych uregulowań odnośnie do ich legalności. Do dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej Polska w żaden sposób nie regulowała tej kwestii. W ustawie z 16 października 2019 r. ustawodawca wprost wskazał, że osoby zawierające umowę o macierzyństwo zastępcze (zarówno przyszli rodzice adopcyjni, jak i matka zastępcza) będą podlegały odpowiedzialności karnej. Nie jest to dobre rozwiązanie przede wszystkim z punktu widzenia rodziców, którzy nie mają możliwości posiadania własnego potomstwa ze względu na stan zdrowia. Należy zgodzić się, że takie umowy powinny być przez państwo kontrolowane, ale na pewno nie penalizowane. Jeżeli są spełnione wszelkie warunki wynikające z istniejących aktów prawnych, zawieranie umów o macierzyństwo zastępcze powinno być w pełni legalne.

17 Art. 1191 k.r.i.o.

#### Summary

Sylwia Jaszczuk

#### Surrogate motherhood and its criminal law effects

The problem of surrogacy in the world appears to be controversial. There are many countries which accept the existence of a surrogate mother. However there are legal systems which forbid it or do not regulate it. Poland had been in the last group until the act from 16th October 2019 settling amendments to the criminal code came in to force. The Act establishes punishment to be imposed for agreement on surrogacy against all its parties (mother as well as future parents).

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** miesięcznik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, [slawomir.wach@russellbedford.pl](mailto:slawomir.wach@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

PDWA Studio, <http://www.pdwa.pl>

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr Krzysztof Liedel

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.  
al. Jerozolimskie 123A  
02-017 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

Artykuł powinien zawierać tytuł (w języku polskim i angielskim), wprowadzenie, a także podsumowanie w języku polskim i angielskim – do 500 znaków ze spacjami.

Redakcja ma prawo – po uzgodnieniu z autorami – do skrótów publikacji i wprowadzania zmian stylistycznych.

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., ul. Marynarska 1, 02-674 Warszawa.

Autorzy artykułów zamieszczonych w dziale Publikacje recenzowane miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” wyrażają zgodę na recenzowanie ich tekstów przez dwóch recenzentów zewnętrznych – ekspertów w określonej dziedzinie.

W przypadku uprzednio opublikowanych artykułów musi być załączona pisemna zgoda danego Wydawcy, autora, a także oświadczenie Wydawcy, że posiada majątkowe prawa autorskie – nieobciążone prawami osób trzecich – do tych artykułów oraz zobowiązuje się, że nie będą one naruszały praw osób trzecich, zwłaszcza dóbr osobistych, tajemnicy handlowej, oraz nie narażą Russell Bedford Poland Sp. z o.o. na odpowiedzialność cywilną ani karną z tytułu ich zamieszczania w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

Opinie zamieszczone w miesięczniku stanowią poglądy osobiste autorów i nie są oficjalnym stanowiskiem urzędów państwowych.

Zabronione jest – bez pisemnej zgody wydawcy – kopiowanie i zamieszczanie w części bądź w całości artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”.

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

Wydawnictwo C.H. Beck Sp. z o.o.



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



C&C CHAKOWSKI & CISZEK

Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



DYMLANG

KANCELARIA PRAWNO-PODATKOWA

[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)



Russell Bedford  
taking you further