

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Anna Sulima

**Konsekwencje restrukturyzacji przedsiębiorstw
dla stosunku pracy**

Leszek Dutkiewicz

**Transakcje finansowe w grupach kapitałowych – analiza
orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 1**

Michał Zdanowski

**Dokumentacja podatkowa cen transferowych
w polskim prawie – elementy dokumentu**

Nr 2 (19) luty 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



AKADEMIA

Szkolenia on-line w RB Akademia



Dbając o Państwa komfort oferujemy wysokiej jakości szkolenia i kursy online z zakresu: podatków, rachunkowości, finansów, controllingu, kadr i płac oraz HR. Szkolenia online skierowane są do wszystkich osób chcących zdobywać i poszerzać wiedzę w każdym miejscu na świecie, z zakresu księgowości, kadr, płac, controllingu i finansów. Uczestnik szkoleniu online otrzyma: autorskie materiały prowadzącego w wersji elektronicznej oraz certyfikat potwierdzający uczestnictwo w szkoleniu.

JAK TO DZIAŁA?

1

Krok pierwszy

Zapisz się na szkolenie on-
lin

2

Krok drugi

Otrzymasz potwierdzenia
zapisania się na szkolenie

3

Krok trzeci

W kolejnym mailu
dostaniesz dane
dostępowe

4

Krok czwarty

Logujesz się na wskazane
dane i korzystasz ze
szkolenia

**W DZISIEJSZYCH CZASACH JEST TO NAJLEPSZA I NAJBARDZIEJ NOWOCZESNA FORMA
ZDOBYWANIA PROFESJONALNEJ WIEDZY.**

www.rbakademia.pl/szkolenia/kategorie-szkolen/szkolenia-online

Polecamy

Konsekwencje restrukturyzacji przedsiębiorstw dla stosunku pracy

Anna Sulima

Celem artykułu jest wskazanie, czy obecne regulacje odpowiednio zabezpieczają interesy restrukturyzowanych przedsiębiorstw jako pracodawców oraz ich pracowników. W kontekście orzecznictwa wydaje się, iż mimo wielu zmian związanych z przejściem zakładu pracy na innego pracodawcę, otoczenie prawne nadal nie jest przejrzyste, co godzi w interesy przedsiębiorców, sytuując niekiedy w niekorzystnym położeniu pracowników.

Patrz str. 48



Transakcje finansowe w grupach kapitałowych – analiza orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 1

Leszek Dutkiewicz

W opracowaniu omówione zostały przyczyny praktycznych trudności związanych z prawidłowym ustaleniem odpłatności z tytułu transakcji finansowych realizowanych w grupach przedsiębiorstw powiązanych oraz konsekwencje podatkowe tychże transakcji. Autor przybliży treść orzeczeń sądów, które mogą być kluczowe w roku 2020 i kolejnych latach.

Patrz str. 6

Dokumentacja podatkowa cen transferowych w polskim prawie – elementy dokumentu

Michał Zdanowski

Dokonując analizy, w jaki sposób zmieniały się przez lata przepisy związane z elementami dokumentacji podatkowych cen transferowych nietrudno zauważyć, iż ustawodawca dąży do wymuszenia na podatnikach przedstawiania coraz bardziej szczegółowych informacji dotyczących transakcji kontrolowanych oraz podmiotów powiązanych, z którymi owe transakcje są zawierane.

Patrz str. 14

Pozazumowne stosunki pracy

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

Obok umowy o pracę stosunek pracy może też powstać z mocy powołania, mianowania, wyboru i spółdzielczej umowy o pracę. W doktrynie te cztery rodzaje stosunków pracy nazywane są pozazumownymi. Podstawą powstania każdego z nich jest zgodne oświadczenie woli pracodawcy (lub podmiotu występującego w jego imieniu) i kandydata na pracownika.

Patrz str. 45

Spis treści



KONSEKWENCJE RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW DLA STOSUNKU PRACY

48

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Opodatkowanie VAT transakcji sprzedaży
udziału w niezabudowanej działce..... 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Leszek Dutkiewicz

Transakcje finansowe w grupach kapitałowych
– analiza orzecznictwa polskich sądów
administracyjnych – cz. 1..... 6

Michał Zdanowski

Dokumentacja podatkowa cen transferowych
w polskim prawie – elementy dokumentu..... 14

Agnieszka Bieńkowska, Łukasz Grzegorzczuk

Obowiązkowy mechanizm
podzielonej płatności..... 20

Agnieszka Bieńkowska, Łukasz Grzegorzczuk

Stawka VAT 0% w wewnątrzwspólnotowej
dostawie towarów..... 40

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek,
Gabriel Vilkas*

Pozaumowne stosunki pracy..... 45

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Anna Sulima

Konsekwencje restrukturyzacji
przedsiębiorstw dla stosunku pracy..... 48

Drodzy Czytelnicy

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

Coraz częściej mamy do czynienia ze zmianą dopiero co wprowadzonych przepisów. W nr. 17 Biuletynu RB poruszyliśmy kwestię sankcji – obowiązujących od 1 stycznia 2020 r. – w postaci niezaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kwoty w wysokości powyżej 15 tys. zł, jeśli została ona dokonana przelewem na rachunek kontrahenta inny niż ten, który figuruje na białej liście podatników VAT, a także poniesienia odpowiedzialności solidarnej z partnerem biznesowym, jeśli nie zapłaci on należnego VAT od tej transakcji. Według obowiązujących regulacji podatnik nie poniesie tych sankcji w przypadku zawiadomienia o takim nieprawidłowym przelewie naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie 3 dni od dnia zlecenia przelewu.

Ustawodawca szybko doszedł jednak do wniosku, że powyższy termin jest zdecydowanie za krótki i w projekcie nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych, którego pierwsze czytanie odbyło się w lutym br. w Sejmie, wydłużył go do 7 dni, określając zarazem, że chodzi o zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, a nie dla sprzedawcy. Ponadto zgodnie z projektem nie będzie ww. negatywnych konsekwencji przelewu, jeśli ta zapłata nastąpi z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności; wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę; zostanie dokonana przelewem na rachunek banku lub SKOK, służący do rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub kasę wierzytelności pieniężnych lub wykorzystywany do działalności factoringowej przez bank lub kasę lub prowadzony przez bank lub kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym. Zmiany miałyby obowiązywać w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2019 r. i być stosowane wobec kosztów zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów po 1 stycznia 2020 r.

W dziewiętnastym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: konsekwencji restrukturyzacji przedsiębiorstw dla stosunku pracy; transakcji finansowych w grupach kapitałowych – analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych – cz. 1; dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie – elementów dokumentu; obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności; pozaumownych stosunków pracy; stawki VAT 0% w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów; opodatkowania VAT transakcji sprzedaży udziału w niezabudowanej działce.



*Życzę Państwu
pożytecznej lektury!*

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: VAT, nieruchomości, działalność gospodarcza, podatnik VAT, sprzedaż, transakcja, działka, Kodeks cywilny, majątek osobisty, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

OPODATKOWANIE VAT TRANSAKCJI SPRZEDAŻY UDZIAŁU W NIEZABUDOWANEJ DZIAŁCE

W praktyce sprzedaży gruntu bardzo często dochodzi do sytuacji, gdy sprzedającym jest rolnik ryczałtowy, który nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, natomiast kupującym spółka z o.o. – polski rezydent podatkowy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, czynny podatnik VAT. Czy w przypadku sprzedaży nieruchomości stanowiącej majątek osobisty sprzedającego będzie ona objęta podatkiem od towarów i usług? Rozpatrując tę kwestię organ podatkowy powołał się w swej ocenie – w kontekście pełnomocnictwa udzielonego przez sprzedającego spółce kupującej udział w działce, a dotyczącego wykonywania określonych działań po podpisaniu umowy przedwstępnej transakcji – m.in. na przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹. W wyniku tych działań zmieni się bowiem charakter nieruchomości, co według fiskusa ma skutki prawopodatkowe dla sprzedającego.

1. Wprowadzenie

Przy sprzedaży nieruchomości warto zwrócić uwagę na wszystkie zapisy w umowie transakcji, które mogą mieć potencjalny wpływ na sferę prawną zbywcy i związaną z opodatkowaniem działki, nawet jeśli nie odnoszą się wprost do materii podatkowej. W dniu 18 lutego 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał indywidualną interpretację prawa podatkowego², która dotyczyła podatku od towarów i usług, stawki VAT, prawa do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego

przy dostawie udziału działki gruntu. Wnioskodawcy przedstawili zdarzenie przyszłe, zgodnie z którym sprzedający zobowiązuje się do sprzedaży niezabudowanej działki, jaką nabył w formie darowizny i która stanowi jego majątek osobisty, a ostatecznym nabywcą będzie spółka z o.o., która na zasadzie cesji wstąpi we wszelkie prawa i obowiązki kupującego, jakie wynikają z zawartej w 2019 r. umowy przedwstępnej. W przyszłości na tej m.in. nieruchomości stanie, przeznaczony na wynajem, budynek magazynowo-logistyczno-produkcyjny.

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145 z późn. zm., dalej: k.c.

2 Sygn. 0114-KDIP1-3.4012.602.2019.3.JF.

Co istotne, sprzedający ustanowił pełnomocnikiem osoby działające na rzecz kupującego (spółki z o.o.), upoważniając je m.in. do: przeglądania akt księgi wieczyste; uzyskiwania od organów administracji rządowej i samorządowej zaświadczeń, informacji, wypisów, wrysów związanych ze stanem faktycznym i prawnym nieruchomości; uzyskiwania wypisów z ewidencji gruntów i budynków oraz w celu zawarcia umowy sprzedaży stosownych zaświadczeń z ZUS, urzędu gminy, urzędu skarbowego; wystąpienia do właściwych podmiotów celem otrzymania technicznych warunków przyłączenia do sieci elektroenergetycznej, gazowej, teleinformatycznej, wodociągowej, ciepłowniczej, kanalizacji deszczowej i sanitarnej.

Wnioskodawcy interpretacji zadali dwa pytania: 1) czy sprzedaż nieruchomości nie będzie objęta VAT jako sprzedaż, której nie można uznać za dokonaną przez sprzedającego w ramach działalności gospodarczej, ani dokonaną w charakterze podatnika, w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³ (dalej u.p.t.u.) i 2) czy jeśli organ uzna stanowisko zainteresowanych za nieprawidłowe, zaś transakcja będzie opodatkowana VAT, to stawka podatku wyniesie 23 proc., zaś spółka z o.o. będzie uprawniona do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej od sprzedającego faktury?

2. Brak działalności gospodarczej i statusu podatnika VAT w kontekście podatku od towarów i usług

Zgodnie ze stanowiskiem wnioskodawców „należy wykluczyć z grona podatników osoby fizyczne, które dokonują sprzedaży towarów stanowiących część

ich majątku osobistego”. Sprzedający nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, a w myśl art. 15 ust. 1. u.p.t.u. „podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”. Rolnik ryczałtowo nie wykonał także żadnych działań (w tym marketingowych), których celem byłoby uatrakcyjnienie nieruchomości, uzbrojenie działki, doprowadzenie do niej energii elektrycznej czy też wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru; w przeszłości dokonywał incydentalnych sprzedaży gruntu pod drogi publiczne, zaś co do pełnomocnictwa, to kupujący (spółka z o.o.) i/lub osoby działające na ich rzecz „występuje i będzie występował o uzyskiwanie niezbędnych decyzji i pozwoleń sam i na swoją rzecz (...) działa on zatem we własnym interesie, a nie w interesie i na rzecz sprzedającego”.

Wnioskodawcy powołali się również na orzeczenie TSUE, zgodnie z którym „czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej”⁵ oraz że „zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą”, z zastrzeżeniem, iż „inaczej jest w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT”.

Zdaniem wnioskodawców sprzedający działkę nie podejmował takich aktywnych działań, zaś transakcja sprzedaży gruntu nie powinna być opodatkowana VAT.

3. Nie tylko prawo podatkowe, ale też cywilne

Dyrektor KIS w swojej interpretacji podzielił szereg argumentów podanych przez wnioskodawców (m.in. iż nie jest działalnością handlową, a więc i gospodarczą sprzedaż majątku osobistego, wykluczenie osób fizycznych z grona podatników VAT, gdy dokonują takiej sprzedaży), jednakże powołał się na przepisy art. 95 § 1 i 2 k.c. dotyczące pełnomocnictwa i stwierdził, że „rodzaj podjętych przez sprzedającego działań w postaci udzielonego pełnomocnictwa oraz działań wykonywanych przez pełnomocnika (służących realizacji inwestycji i ocenie przydatności nieruchomości pod względem planowanej działalności gospodarczej spółki – S.W.) świadczy o zorganizowanym charakterze sprzedaży i powoduje, że sprzedaż nieruchomości przybiera formę zawodową (profesjonalną) w zakresie obrotu nieruchomościami. Działania sprzedającego wykraczają poza zakres zarządu majątkiem prywatnym i należy je uznać za działalność gospodarczą w zakresie tego obrotu”.

Dyrektor KIS zauważył również, iż „w efekcie wykonywanych czynności dostawie podlega nieruchomość o zupełnie innym charakterze niż w chwili zawarcia umowy przedwstępnej” oraz że „bez znaczenia pozostaje okoliczność wykonywania ww. czynności przez nabywcę”. Dyrektor KIS uznał zatem, że omawiana transakcja będzie podlegała VAT, stawka wyniesie 23 proc., zaś spółka będzie mogła odliczyć podatek naliczony.

³ T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

⁴ Wyrok TSUE z 15 września 2011 r. *J. Slaby przeciwko Ministrowi Finansów* (C-180/10) oraz *E. Kuć i H. Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie* (C-181/10).



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, podatek dochodowy, transakcje finansowe, podmioty powiązane, przedsiębiorstwa powiązane, grupy kapitałowe, finansowanie, cena rynkowa, nieodpłatne świadczenia, pożyczki, poręczenia, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

TRANSAKCJE FINANSOWE W GRUPACH KAPITAŁOWYCH – ANALIZA ORZECZNICTWA POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH – CZ. 1

Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie problematyki transakcji finansowych realizowanych w grupach kapitałowych oraz ich konsekwencji podatkowych. Transakcje związane z finansowaniem działalności jednostek należących do grup kapitałowych, grup przedsiębiorstw powiązanych są codziennością osób zajmujących się zarządzaniem tymi jednostkami. Funkcjonowanie w grupie przedsiębiorstw ułatwia pozyskiwanie zewnętrznego kapitału, jak również pozwala na dystrybucję środków finansowych pozostających do dyspozycji poszczególnych jednostek. Przepisy dotyczące konsekwencji podatkowych takich transakcji są dość lakoniczne, w wielu przypadkach podatnicy stają przed koniecznością odpowiedniego zastosowania ogólnych regulacji prawa podatkowego. Konsekwencją takich sytuacji są często pojawiające się wątpliwości dotyczące właściwego zastosowania tych przepisów, które niekiedy są usuwane przez spójne orzecznictwo, a w innych przypadkach jest przeciwnie – rozbieżności w orzecznictwie powodują jeszcze większą niepewność. W tym cyklu artykułów przybliżamy te orzeczenia, które mogą być kluczowe w 2020 r. i kolejnych latach.

1. Wprowadzenie

Transakcje finansowe w grupach przedsiębiorstw powiązanych (czyli takich, pomiędzy którymi występują powiązania kapitałowe lub osobowe) są nieuniknionym elementem związanym z finansowaniem i zarządzaniem przedsięwzięciami realizowanymi przez przedsiębiorstwa należące do tych grup. Funkcjonowanie w grupie przedsiębiorstw powiązanych

niewątpliwie zwiększa możliwości finansowania działalności, zarówno w przypadku planowanych inwestycji związanych z rozwojem, bieżącej działalności operacyjnej, jak i działań podejmowanych w przypadku nieprzewidzianych zdarzeń i okoliczności. Udzielenie interwencyjnej pożyczki spółce zależnej, która boryka się z przedłużającymi się terminami płatności od kontrahentów czy też poręczenie zobowiązania innej spółki z grupy wobec

banku w sytuacji, gdy ta działając samodzielnie nie ma wystarczającej zdolności kredytowej, wydaje się rozwiązaniem bardzo praktycznym oraz pozbawionym wielu kosztów i ryzyka. Dodatkową korzyścią świadomego planowania finansowania na poziomie całej grupy przedsiębiorstw powiązanych jest sprawniejsze zarządzanie środkami finansowymi pozostającymi do dyspozycji grupy oraz poprawa jej płynności finansowej.

Korzyści z występowania w przypadku konieczności pozyskania finansowania jako grupa, a nie jako indywidualna spółka, dostrzegają już nie tylko CFO grup kapitałowych, ale także banki oraz inne instytucje finansowe. Takie podmioty, oceniając zdolność kredytową i ryzyko związane z podjęciem współpracy z danym kontrahentem nie ograniczają się do badania jego indywidualnych zdolności kredytowych, lecz badają również jednostki powiązane, a w wielu sytuacjach wprost oczekują od kredytobiorcy „dopisania” do umowy konkretnych spółek z grupy, zwiększając w ten sposób swoje bezpieczeństwo jako kredytodawcy. Banki wychodząc naprzeciw pojawiającym się potrzebom oferują specjalne rozwiązania finansowe dedykowane dla grup kapitałowych, takie jak *cash pooling* czy kredyty parasolowe¹. Biorąc pod uwagę te okoliczności można dojść do wniosku, że planowanie finansowania działalności w grupie kapitałowej ma coraz większe znaczenie. Tymczasem, tak jak zostało to już zaznaczone w piśmiennictwie i prasie: dopisanie firmy do umowy kredytowej nie powinno być traktowane jako zwykła formalność². Warto też zwrócić uwagę na to, w jakiej roli dany podmiot zosta-

je do takich umów „dopisany” – czy jest poręczycielem, dłużnikiem solidarnym, a może jednym z kredytobiorców.

Jakie zatem ograniczenia pojawiają się w przypadku korzystania z tych rozwiązań, z którymi muszą liczyć się zarządy i dyrektorzy finansowi? Tak jak w wielu innych przypadkach, gdy mowa o ograniczeniach, w pierwszej kolejności należy przeanalizować treść obszernych regulacji prawa podatkowego. W kontekście transakcji finansowych warto zwrócić uwagę przede wszystkim na przepisy ustaw o podatkach dochodowych, które odnoszą się do dwóch istotnych kwestii:

- art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: u.p.d.o.p.) – w zakresie możliwości potraktowania niektórych transakcji finansowych bądź ich elementów jako nieodpłatnego świadczenia, stanowiącego przychód dla potrzeb podatku dochodowego,
- art. 11a-11t u.p.d.o.p. (odpowiednio przepisy art. 23a-23t ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴, dalej u.p.d.o.f.) – w zakresie odpowiedniego zastosowania regulacji dotyczących cen transferowych do transakcji finansowych.

Przytoczone przepisy można podsumować stwierdzeniem, że wszelkie transakcje związane z finansowaniem działalności w grupach kapitałowych powinny być realizowane co do zasady odpłatnie oraz warunki, na jakich te transakcje są realizowane powinny odpowiadać tzw. warunkom rynkowym – czyli przedsiębiorstwa funkcjonujące w grupach powinny

stosować takie same warunki jak przedsiębiorstwa, między którymi żadne powiązania nie występują⁵. Reguła ta może się wydawać dosyć prosta – oznacza, że osoba odpowiedzialna za zarządzanie finansowaniem grupy powinna zadbać o to, aby nie występowały w grupie nieodpłatne transakcje finansowe oraz aby odpłatność znajdowała odzwierciedlenie w warunkach, na jakich porównywalne usługi finansowe są oferowane na podobnym rynku. Ta prosta do opisu reguła napotyka jednak istotne trudności praktyczne, o czym mowa poniżej.

2. Różnorodny charakter transakcji finansowych

Pod pojęciem transakcji finansowych można wskazać wszystkie transakcje, jakie są związane z finansowaniem działalności w ramach grupy, przykładowy katalog transakcji finansowych rozróżnianych dla potrzeb tematyki cen transferowych zaproponowała A. Chojnacka:

- transakcje związane z udzieleniem bądź uzyskaniem finansowania (kredyt, pożyczka, nabycie obligacji),
- transakcje zarządzania płynnością (*cash pooling*),
- udzielenie lub otrzymanie gwarancji lub poręczenia,
- zdeponowanie bądź przyjęcie depozytu środków finansowych,
- sprzedaż lub zakup usług związanych z ubezpieczeniami (np. ubezpieczenia, reasekuracja, pośrednictwo ubezpieczeniowe),
- usługi związane z obsługą płatności, *cash netting*,
- kontrakty terminowe, *hedging*,
- faktoring⁶.

1 J. Pustul, *Zagadnienia podatkowe związane z finansowaniem grupy kapitałowej – umowy o kredyt parasolowy* [w:] Toruński Rocznik Podatkowy 2016.

2 *Transakcje w grupach kapitałowych pod lupą fiskusa*, „Rzeczpospolita”, 16 czerwca 2014 r.

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

4 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

5 W ten sposób można w pewnym uproszczeniu opisać istotę zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*), jaka leży u podstaw polskich, jak i międzynarodowych regulacji dotyczących cen transferowych (m.in. wskazane wyżej przepisy polskich ustaw oraz opracowania OECD).

6 A. Chojnacka, *Transakcje finansowe*, poz. 319 [w:] J. F. Mika (red.), *Leksykon cen transferowych*, WKP 2019.

Powyższy katalog należy traktować jako przykładowy, nie wyczerpujący wszystkich przykładów transakcji finansowych, jakie mogą mieć miejsce między jednostkami powiązanymi. W wielu przypadkach finansowanie jest realizowane jako jeden z elementów transakcji podstawowej, np. umowy o realizację inwestycji budowlanych zawierają zapisy dotyczące wkładów finansowych poszczególnych stron kontraktu. Do często spotykanych transakcji związanych z finansowaniem należy też zaliczyć umowy o podziale kosztów, w których jednostki powiązane określają zasady, na jakich rozliczane są koszty związane z inwestycją w sprzęt, oprogramowanie lub inne aktywa wykorzystywane w działalności. Już sama różnorodność wskazanych powyżej przykładowych kategorii transakcji związanych z finansowaniem działalności powoduje, że ustalenie właściwych warunków odpłatności dla tych transakcji może być skomplikowanym zadaniem. Nawet jeżeli poruszamy się w obszarze tego samego rodzaju transakcji, to pojawiają się trudności w odpowiednim scharakteryzowaniu tej transakcji, co ma umożliwić właściwe zastosowanie kryteriów porównywalności, ale to jest trudność, którą można zaliczyć do drugiej grupy opisanej w dalszej części niniejszej publikacji.

Podstawowy problem, jaki dotyczy różnorodności transakcji finansowych polega jednak na tym, że wiele z tych transakcji posiada specyficzne uwarunkowania, które występują wyłącznie w przypadku współpracy pomiędzy jednostkami powiązanymi lub pomiędzy grupą przedsiębiorstw powiązanych a zewnętrzną instytucją finansową.

Jednym z najbardziej jaskrawych przykładów, jakie można przywołać w tym kontekście są umowy o podziale kosztów (tzw. CCA – *cost contribution agreements* lub CSA – *cost sharing agreements*). Jest to rodzaj porozumienia między uczestnikami, w którym określają oni, w jaki sposób będą się dzielić kosztami inwestycji, z której korzystają różni uczestnicy danej grupy. Takiego rodzaju uzgodnienia bardzo rzadko występują pomiędzy przedsiębiorcami, między którymi nie ma żadnych związków gospodarczych⁷. Zdecydowana większość umów tego rodzaju, jaka funkcjonuje na rynku, jest ściśle związana z daną grupą, a zatem również z jej specyfiką, wielkością, branżą i rynkiem, na jakim ta grupa funkcjonuje. Tymczasem zasada ceny rynkowej wymaga, aby odwoływać się w przypadku takich umów do warunków „jako zastosowałyby przedsiębiorstwa niepowiązane”. Wydaje się, że bez względu na to, jak wiele raportów i komentarzy zostanie na ten temat przygotowanych, cały czas podatnicy usiłujący dokonać takiego odniesienia funkcjonują na bazie hipotetycznych założeń⁸.

Kolejnym przykładem tego rodzaju sytuacji jest wspomniany kredyt parasolowy – rozwiązanie dedykowane dla przedsiębiorstw funkcjonujących w grupach kapitałowych. W przypadku tego rozwiązania warto zadać pytanie: w jaki sposób należy odnieść warunki zastosowane w wielostronnej umowie, w której uczestniczą bank oraz kilka jednostek powiązanych, do transakcji realizowanych pomiędzy niepowiązanymi przedsiębiorcami? Trudno znaleźć tu jednoznaczną odpowiedź, w jej poszukiwaniu należy sięgnąć do rozstrzygnięć organów podatkowych, a w nich

znajdują się wskazówki, że obowiązki dokumentacyjne, obowiązki związane z badaniem ceny dotyczą właśnie takich sytuacji niestandardowych w obrocie gospodarczym. Dyrektor KIS w interpretacji z 3 lutego 2020 r. wskazał, iż: „Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych obejmuje sytuacje lub zachowania podmiotów powiązanych nietypowe z punktu widzenia obrotu gospodarczego, w celu ich skonfrontowania z sytuacjami lub zachowaniami podmiotów niezależnych. Postępowanie to wynika z zasady ceny rynkowej (*arm's length principle*), zgodnie z którą podmioty powiązane powinny, we wzajemnych relacjach, ustalać warunki, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane⁹.

W ocenie Autora powyższe stwierdzenie zawiera wewnętrzną sprzeczność: organ interpretacyjny sugeruje, aby badać zachowania, które nie są typowe dla obrotu gospodarczego poprzez ich odniesienie do działań podmiotów niezależnych, czyli takich, które w jakiś sposób mają wyznaczać pewne standardy w danych warunkach. Niewątpliwie jednak organy podatkowe i sądy stoją przed trudnym zadaniem: system badania cen rynkowych przyjęty w polskim prawie podatkowym na podstawie rozwiązań zaproponowanych przez OECD opiera się na założeniu badania cen w transakcjach kontrolowanych poprzez porównanie ich warunków do transakcji niekontrolowanych.

Polski ustawodawca przyjął, że na pewnym poziomie takie odniesienie powinno być przeprowadzone w każdym przypadku – jeżeli nie może ono mieć postaci

⁷ Odrębnym zagadnieniem jest to, czy sam fakt zawarcia porozumienia o podziale kosztów może skutkować ukonstytuowaniem powiązania pomiędzy przedsiębiorstwami, które w ramach współpracy dokonują takiego podziału.

⁸ W związku z podziałem kosztów, jaki często występuje w grupach kapitałowych powstaje dużo wątpliwości co do tego, gdzie jest granica między transakcją handlową a faktyczną usługą finansową; problem taki występuje między innymi w sytuacji, kiedy w podziale kosztów uczestniczą jednostki, które w bezpośredni sposób nie korzystają z finansowanego przedmiotu (systemu, zestawu urządzeń technicznych itd.), z drugiej strony za ich uwzględnieniem w planie podziału kosztów przemawiają takie względy jak to, że zakup tego przedmiotu wpływa na optymalizację całego procesu produkcyjnego, dystrybucyjnego, w którym dana spółka bierze udział.

⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lutego 2020 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.509.2019.1.SJ.

pełnej analizy porównawczej, podatnik powinien przedstawić organowi „co najmniej” analizę zgodności¹⁰. W takim otoczeniu regulacyjnym trudno oczekiwać od organów podatkowych formalnego stwierdzenia, iż w niektórych przypadkach przeprowadzenie badania rynkowości transakcji jest niemożliwe.

Podsumowując tę część opracowania warto wskazać, że z przepisów obowiązujących prawa wcale nie wynika zasada, aby przy badaniu warunków odpłatności i cen zastosowanych we współpracy między jednostkami powiązanymi koncentrować się na sytuacjach „nietypowych z punktu widzenia obrotu gospodarczego”. Również transakcje finansowe nie zawsze są takimi nietypowymi sytuacjami, wręcz przeciwnie, w wielu przypadkach są to transakcje tożsame z tymi występującymi między przedsiębiorstwami niezależnymi, a zatem jeżeli mamy do czynienia z przejrzystymi warunkami udzielenia pożyczki jednostce powiązanej, w której znana jest kwota, okres, cel, zabezpieczenie i warunki spłaty, to nie należy doszukiwać się tych nietypowych aspektów – często skorzystanie z dostępnych danych dotyczących rynku usług kredytowych będzie wystarczające dla wykazania rynkowego charakteru transakcji. W praktyce obrotu gospodarczego w grupach kapitałowych występuje wystarczająco dużo sytuacji złożonych i trudnych do rozpoznania, komplikowanie tych prostych i przejrzystych z pewnością nie będzie służyć podatnikom.

3. Trudności w praktycznym zastosowaniu kryteriów porównywalności

W świetle przytoczonych przepisów jednostki działające w grupach przed-

siębiorstw powiązanych zobligowane są do porównania warunków transakcji planowanych i realizowanych do warunków, jakie znajdują zastosowanie w przypadku przedsiębiorstw, między którymi powiązania nie występują. Nawet jeżeli spełnione są warunki, które co do zasady są niezbędne dla możliwości znalezienia potencjalnych danych porównawczych, czyli:

- transakcja jest możliwie dokładnie i precyzyjnie opisana, co pozwala na sformułowanie parametrów, na podstawie których będzie przeprowadzony proces wyszukiwania danych
- są dostępne dane o transakcjach potencjalnie porównywalnych;

to nie ma żadnej gwarancji, że w oparciu o te parametry oraz dostępne dane będzie możliwe przeprowadzenie porównania pozwalającego na określenie warunków, jakie dana transakcja powinna spełnić, aby podatnik miał pewność, że współpracując z podmiotem powiązanym postępuje zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Sytuację taką można zobrazować na następującym przykładzie. Podatnik - spółka celowa funkcjonująca w grupie podmiotów powiązanych w branży deweloperskiej, realizuje inwestycję polegającą na wzniesieniu jednego z obiektów handlowych stanowiących całość inwestycji budowlanej. Spółka nie posiada własnego majątku oprócz kapitałów podstawowych i środków obrotowych. W związku z opóźnieniami w płatnościach od jednego ze zleceniodawców

i praktycznie wyczerpaniem wszystkich środków obrotowych, spółka wystąpiła do banku o zwiększenie limitu kredytu obrotowego. Bank zgodził się zwiększyć limit o kwotę 300 000 zł pod warunkiem poręczenia pełnej wysokości zwiększonego limitu przez jednostkę powiązaną – spółkę zajmującą się komercjalizacją nieruchomości. Spółka uzyskała takie poręczenie, jednocześnie spółki postanowiły wprowadzić odpłatność z tytułu usługi poręczeniowej, przystąpiono zatem do badania, na jakim poziomie spółki powinny zastosować wynagrodzenie od wyświadczonej usługi finansowej. W oparciu o zidentyfikowane dane porównywalne ustalono, że usługi poręczenia zobowiązań dla przedsiębiorstw funkcjonujących w branży i na rynku, na którym działa badana spółka są świadczone za wynagrodzeniem mieszczącym się w przedziale od 0,5% do 0,9% wartości zabezpieczanego zobowiązania w stosunku rocznym. Przeprowadzając analizę danych porównawczych spółka powzięła również informację, że pozyskane dane nie obejmują przypadków, w których z usług korzystałyby firmy nie posiadające majątku ani środków obrotowych. Oznacza to, że przyjęcie poziomu określonego w wyniku opisanej analizy do wyznaczenia poziomu wynagrodzenia za poręczenie w sytuacji analizowanych spółek obarczone jest poważnym błędem porównywalności, a co więcej, błędu takiego nie da się za bardzo usunąć przez zastosowanie korekty porównywalności, ponieważ przedsiębiorstwa świadczące usługi poręczeniowe nie współpracują z usługobiorcami, którzy nie posiadają pewnego minimalnego poziomu majątku, pozwalającego na zabezpieczenie ich roszczeń.

10 Art. 11q ust. 1 pkt 3 lit. b) u.p.d.o.p. wskazuje, że podatnik powinien w lokalnej dokumentacji podatkowej przedstawić analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności, natomiast art. 11d u.p.d.o.p. wskazuje możliwość posłużenia się inną metodą, w sytuacji, gdy metody wskazane w art. 11d ust. 1 nie są możliwe do zastosowania. Pomimo wszelkich prac roboczych oraz konsultacji na etapie opracowywania tych przepisów nadal granica pomiędzy analizą porównawczą a analizą zgodności jest nieostra, pojęcie analizy zgodności jest mało skonkretyzowane, a przepisy nie są pomocne w odpowiedzi na pytanie, jak postępować w sytuacji, kiedy nie są dostępne ani sugerowane dane do sporządzenia analizy zgodności, ani nie jest możliwe przeprowadzenie badania „inną metodą”.

Powyższy przykład wskazuje, że nawet w sytuacji, gdy dostępne są dane potencjalnie porównywalne, specyfika transakcji finansowych realizowanych w grupach kapitałowych nie zawsze pozwala na skuteczne i zgodne z przepisami oraz obowiązującą praktyką wykorzystanie tych danych do przeprowadzenia wycerpującego badania.

Jednak najbardziej powszechny problem w poszukiwaniu porównywalności polega na tym, że badając dostępne informacje na podstawie prawidłowo ustalonych kryteriów porównywalności podatnicy dochodzą do wniosku, że brak jest możliwości zidentyfikowania jakichkolwiek danych pozwalających na porównanie własnej transakcji finansowej z warunkami znajdującymi zastosowanie na rynku. W takim przypadku podatnikom pozostaje do dyspozycji podjąć próbę stworzenia odpowiedniej analizy zgodności.

4. Historyczne uwarunkowania (specyfika długoterminowego funkcjonowania w grupach kapitałowych) i zmienność warunków w czasie

Współpracując z grupami kapitałowymi, które od wielu lat wykorzystują planowane finansowanie działalności na poziomie całej grupy kapitałowej, często można spotkać się z transakcjami, które od wielu lat są realizowane na niezmiennych warunkach bądź warunki te ulegają zmianie wraz z upływem czasu. Dokładna ich geneza jest jednak bardzo trudna lub wręcz niemożliwa do zbadania ze względu na ten właśnie znaczny upływ czasu, w którym nastąpiła zmiana warunków zarówno wewnętrznych (dotyczących grupy podmiotów, między którymi transakcja jest realizowana) jak i zewnętrznych (okoliczności dotyczące otoczenia rynkowego, w którym funkcjonują podmioty gospodarcze).

Z obserwacji Autora wynika, że bardzo wiele transakcji związanych z finansowaniem posiada swoją genezę w ustaleniach, jakie miały miejsce ponad 15-20 lat przed tym, kiedy przystąpiono do badania rynkowego charakteru tych transakcji. Problem w tym przypadku polega na tym, że w wielu sytuacjach na moment podejmowania decyzji, z którymi związane było przyjęcie pewnych zasad finansowania w grupie, nie było takiego formalnego obowiązku ani wykształconej praktyki dotyczącej zabezpieczania informacji, które mogą być wykorzystane do badania czy uzasadnienia zastosowanej ceny. Problem upływu czasu od dokonania ustaleń dotyczy również samego procesu badania i weryfikacji transakcji przez organy podatkowe i sądy. W licznych przypadkach organy podatkowe badają transakcje wiele miesięcy czy lat po dokonaniu ustaleń między stronami, czego przykładem może być wyrok WSA w Warszawie z 28 maja 2019 r., w którym sąd odnosił się do sposobu wyceny transakcji pożyczkowych w latach 2013-2014¹¹.

Przeprowadzenie takiej weryfikacji obarczone jest z jednej strony zakresem informacji, jakie zebrał i może przekazać do dyspozycji organu sam podatnik na temat swojej transakcji, a z drugiej strony ograniczonym dostępem do informacji źródłowych, jaki może uzyskać samodzielnie organ przeprowadzając czynności weryfikacyjne.

W opinii Autora w powyższych trzech kategoriach zawarta jest większość przyczyn trudności związanych z zastosowaniem zasady odpłatności i zasady ceny rynkowej przy transakcjach finansowych w grupach przedsiębiorstw powiązanych. Nie wszystkie przypadki wpisują się wyłącznie w jedną ze wskazanych kategorii, niektóre z nich mają cechy charakterystyczne dla dwóch czy nawet wszystkich trzech.

Wobec daleko idącej niepewności związanej z zastosowaniem zasad odpłatności i ceny rynkowej dla transakcji finansowych, warto zwrócić uwagę na pojawiające się rozstrzygnięcia oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, które mogą stanowić dla podatników pewną wskazówkę co do tego, jakiego podejścia ze strony kontrolujących mogą spodziewać się w przypadku urzędowej weryfikacji realizowanych przez nich transakcji finansowych.

Dalsza część opracowania odnosi się do poszczególnych, konkretnych zagadnień, pojawiających się w związku z realizacją transakcji finansowych pomiędzy podmiotami powiązanych oraz ich praktycznej interpretacji dokonanej przez sądy i organy, w tym m.in. dotyczących ekwiwalentnego charakteru świadczeń w kontekście rozpoznania przychodu ze świadczenia nieodpłatnego.

Kolejne części publikacji będą przedstawiać pozostałe zagadnienia związane z tematem przewodnim, takie jak m.in.:

- warunki zastosowania doszacowania przez organy podatkowe;
- możliwość porównania transakcji finansowych wewnątrzgrupowych z danymi dotyczącymi rynku usług finansowych oferowanych przez banki;
- pożyczki od zagranicznego udziałowca w ramach planowania strategicznego rozwoju grupy kapitałowej.

5. Ekwiwalentny charakter świadczeń w zakresie transakcji finansowych – różnice między wzajemnym a ekwiwalentnym charakterem transakcji oraz podatkowe konsekwencje tej różnicy

Pierwszym omówionym zagadnieniem jest kwestia możliwości zrealizowania transakcji finansowych w grupach kapitałowych bez konieczności wprowa-

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z 28 maja 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1777/18.

dzania odpłatności. W myśl art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. przychodami są również świadczenia nieodpłatne lub częściowo odpłatne. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą na gruncie tego przepisu do przychodu z nieodpłatnego świadczenia dochodzi w sytuacji, kiedy podatnik uzyskuje przysporzenie: „Podstawową cechą nieodpłatnego świadczenia jest to, że otrzymujący przysporzenie nie jest zobowiązany do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, np. obniżki ceny z tytułu sprzedaży towaru lub świadczonej usługi. Pojęcie nieodpłatnego świadczenia obejmuje te spośród nich, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub też których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar majątkowy czy finansowy. Kluczową cechą świadczenia nieodpłatnego jest więc to, że otrzymujący takie świadczenie nie jest zobowiązany do wykonania jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego”¹².

Jak wskazuje R. Kowalski, pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” oparte na gruncie przepisów prawa podatkowego ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym, w tym części dotyczącej stosunków zobowiązaniowych¹³. W orzecznictwie sądowym rozumienie nieodpłatnego świadczenia ma źródło w wyroku NSA z 28 stycznia 2001 r., z którego wynika, że przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, czyli niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy¹⁴. Taka wykładnia oznacza, że w każdym przypadku, kiedy podatnik

otrzymuje przysporzenie, a jednocześnie nie jest zobowiązany do uiszczenia określonej ceny lub spełnienia innego świadczenia, mamy do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem, które powinno być wycenione dla celów rozpoznania właściwego przychodu. Również w sytuacji, gdy świadczenie jest częściowo odpłatne, podatnik powinien rozpoznać przychód w tej części, w której uzyskał to przysporzenie bez konieczności zapewnienia ze swojej strony ekwiwalentu.

Rozwój podejścia organów podatkowych do nieodpłatnych świadczeń w kontekście transakcji finansowych w grupach kapitałowych jest szczególnie dostrzegalny w przypadku zmiany stanowiska odnośnie do poręczeń, w tym poręczeń wzajemnych i ekwiwalentnych. Jeszcze w latach 2010-2012 pojawiały się rozbieżne stanowiska w sprawie skutków udzielenia poręczenia jednostce powiązanej z grupy kapitałowej – niektórzy podatnicy nadal otrzymywali potwierdzenia, że samo udzielenie poręczenia nie wywołuje skutków podatkowych w postaci konieczności rozpoznania przychodu po stronie otrzymującego takie poręczenie, zaś art. 12 ust. 1 pkt 2 znajduje zastosowanie dopiero w momencie realizacji zobowiązania z udzielonego poręczenia.

Wobec powyższych rozbieżności minister finansów wydał w 2012 r. interpretację ogólną, w której stwierdził, iż „co do zasady, udzielenie spółce kapitałowej nieodpłatnego poręczenia przez jej udziałowca bądź akcjonariusza (podmiot powiązany) stanowi dla tej spółki nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

oraz skutkuje powstaniem przychodu z tego tytułu. Bez znaczenia dla stosowania ww. przepisu pozostaje okoliczność nieprowadzenia przez poręczyciela profesjonalnej działalności w zakresie świadczenia tego rodzaju usług finansowych”¹⁵.

Szef resortu finansów uzasadniając swoje stanowisko posłużył się przywołanym wyżej rozumieniem pojęcia „nieodpłatnego świadczenia” wskazując jednocześnie, że na gruncie u.p.d.o.p. nieodpłatne poręczenie powinno być rozpoznane jako nieodpłatne świadczenie, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- jedna ze stron otrzymuje materialną korzyść w związku z poręczeniem, której wartość można wycenić,
- udzielenie poręczenia nie pociąga za sobą żadnych kosztów bądź świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu je otrzymującego,
- udzielenie poręczenia jest związane z wolą poręczyciela, co oznacza, że jest on gotowy udzielić poręczenia bez wynagrodzenia.

Skutkiem tej interpretacji ogólnej MF była trwała zmiana linii interpretacyjnej organów co do poręczeń w grupach kapitałowych, generalnie od momentu wydania tej interpretacji wszystkie przypadki, gdy poręczenia udzielane w grupach kapitałowych spełniały kryterium nieodpłatnego świadczenia w zaprezentowanym wyżej ujęciu, są traktowane przez organy podatkowe jako sytuacje, w których należy rozpoznać przychód na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

Dla ustalenia konsekwencji podatkowych danego zdarzenia w kontekście art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. istotne znaczenie ma zatem stwierdzenie, czy w sy-

¹² Wyrok NSA z 16 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 788/10.

¹³ R. Kowalski, *Nieodpłatne zabezpieczenie a przychód podatkowy w CIT – omówienie orzecznictwa*, ABC Komentarz Praktyczny, Wyd. Wolters Kluwer.

¹⁴ Wyrok NSA z 28 stycznia 2001 r., sygn. akt I SA/Gd 2285/98; stanowisko potwierdzone również w uchwale NSA z 18 listopada 2002 r., sygn. akt FPS 9/02 oraz uchwale NSA z 16 października 2006 r., sygn. akt II FPS 1/06.

¹⁵ Interpretacja ogólna Nr DD5/033/2/DZQ/2012/DD-134 ministra finansów z 27 kwietnia 2012 r.

tuacji, kiedy między stronami transakcji będącymi podmiotami powiązanymi realizowane są transakcje wzajemne, mają one jednocześnie charakter ekwiwalentny. Wiele transakcji finansowych w grupach kapitałowych posiada przymiot wzajemności, ale tylko niektóre z nich mogą być jednocześnie uznane za ekwiwalentne. Wobec tego istotna stała się różnica w znaczeniu pojęć wzajemności i ekwiwalentności. Zgodnie ze słownikowymi definicjami pojęcia te w powszechnym zastosowaniu w języku polskim oznaczają odpowiednio:

- „wzajemny” – dokonywany lub okazywany nawzajem przez obie strony,
- „ekwiwalentny” – rzecz równa innej wartością lub towar, w którym jest wyrażona wartość innego towaru¹⁶.

Odnosząc te rozważania do najnowsze- go orzecznictwa warto zwrócić przede wszystkim uwagę na wyrok NSA z 14 września 2019 r., rozstrzygający sprawę na gruncie wniosku o interpretację indywidualną, dotyczącego jednej ze spółek, która korzystała z poręczenia udzielonego przez spółkę powiązaną, a jednocześnie udzieliła poręczenia innego zobowiązania tej samej spółce powiązanej, przy czym wartości poręczanych zobowiązań były różne¹⁷. W przedmiotowym wniosku spółka wywodziła, że skoro zarówno otrzymuje poręczenia, jak i jednocześnie udziela takiego samego świadczenia, to takie wzajemne transakcje mają jednocześnie przymiot ekwiwalentności, przy czym ewentualne różnice w wartościach poręczanych zobowiązań nie mają znaczenia, a zatem w jej przypadku nie należy ustalać przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Organ interpretacyjny uznał, że udzielone przez spółkę i otrzymane wzajemne poręczenia są świadczeniami wzajem-

nymi, ale nie ekwiwalentnymi – właśnie z uwagi na różnicę wartości udzielonych poręczeń. W konsekwencji zdaniem organu należy rozpoznać w tym przypadku świadczenia częściowo odpłatne, z tytułu którego spółka osiąga przychód w rozumieniu u.p.d.o.p.

Ostatecznie spór między podatnikiem a organem został rozpoznany przez NSA w przywołanym wyroku, w którym wskazał, „iż tylko jeżeli otrzymane poręczenie pociąga za sobą obowiązek świadczenia wzajemnego i ekwiwalentnego, na rzecz podmiotu udzielającego takie poręczenie, nie dojdzie do powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.”.

Takie stwierdzenie sądu stanowi potwierdzenie, że w rzeczywistości obrotu gospodarczego, w jakim funkcjonują jednostki powiązane mogą zdarzyć się sytuacje, kiedy poręczenia będące jednocześnie wzajemne i ekwiwalentne, mogą być traktowane jako zdarzenia neutralne podatkowo na gruncie u.p.d.o.p.

Jednocześnie sąd zwrócił uwagę, że nie wystarczy ustalić, iż miało miejsce świadczenie analogiczne, ale też istotne znaczenie ma również wartość tych wzajemnych świadczeń: „Należy jednak wyraźnie podkreślić, że o świadczeniu wzajemnym możemy mówić wówczas, gdy podmiot uzyskujący świadczenie wykonuje analogiczne świadczenie na rzecz podmiotu, od którego to świadczenie uzyskuje. W sytuacji gdy jednak wartość świadczenia pozostającego w związku z innym świadczeniem będzie niższa, tzn. pomimo wzajemności świadczeń, ich wartość określona dla celów podatkowych nie będzie taka sama (świadczenia nie będą wtedy ekwiwalentne) nale-

ży wskazać przychód z tytułu otrzymania częściowo odpłatnych świadczeń”.

Przedstawione rozstrzygnięcie NSA można traktować jako wyznaczające pewną tendencję na przyszłość w zakresie podejścia administracji podatkowej nie tylko do poręczeń stosowanych w grupach kapitałowych, ale również w kontekście innego rodzaju świadczeń, które mogą mieć wzajemny i ekwiwalentny charakter. Jest to istotne zagadnienie, ponieważ argument ekwiwalentności świadczeń był dotychczas często wykorzystywany w planowaniu transakcji finansowych między jednostkami powiązanymi. Często spotykana była argumentacja wyrażona m.in. w politykach cen transferowych, iż w danej grupie spółki świadomie przyjmują politykę wzajemnego udzielania poręczeń, z zamiarem realizowania takich transakcji na warunkach ekwiwalentnych. O ile przez dłuższy czas takie założenie było możliwe do obrony, w wielu przypadkach na podstawie oświadczeń woli wyrażonych w dokumentach wewnętrznych grupy kapitałowej, o tyle na skutek ugruntowania poglądu wyrażonego w powołanym rozstrzygnięciu NSA należy przygotować się do działań weryfikacyjnych organów podatkowych, które będą polegać nie tylko na badaniu założeń, ale również, a właściwie przede wszystkim, na badaniu rzeczywistego przebiegu transakcji i realnych wartości zrealizowanych transakcji, ze szczególnym uwzględnieniem ich ekwiwalentnego charakteru w zaprezentowanym wyżej ujęciu.

6. Podsumowanie

W pierwszej części artykułu przedstawiono zarys problematyki związanej z podatkowymi aspektami transakcji finansowych realizowanych w grupach

¹⁶ Słownik języka polskiego PWN, www.sjp.pwn.pl.
¹⁷ Wyrok NSA z 31 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2908/17.

kapitałowych. Wskazano, jakiego rodzaju kwestie są przyczynami praktycznych trudności związanych z prawidłowym ustaleniem odpłatności z tytułu transakcji finansowych realizowanych

w grupach przedsiębiorstw powiązanych. W kolejnych częściach publikacji omówione zostaną inne zagadnienia związane z tematyką finansowania działalności grup kapitałowych w kontekście

spraw powodujących wątpliwości interpretacyjne, rozstrzygniętych przez organy podatkowe oraz orzecznictwo sądów administracyjnych.

Summary

Leszek Dutkiewicz

Financial transactions in capital groups in administrative decisions and case law of Polish administrative courts – part 1

Financial transactions are part of the everyday business for persons involved in the financial management of the related entities. Operating as a group of enterprises facilitates the possibility of obtaining external capital as well as benefits with the possibility of flexible distribution of funds at the disposal of individual units. The provisions regarding the tax consequences of such transactions are quite laconic, in many cases taxpayers needs to apply directly the general provisions of tax law which is not an ease task. In consequence of such situations there are lots of doubts about the correct application of these provisions, which are sometimes removed by consistent case law and in other cases, the divergence in case law creates even greater uncertainty. In this publication, author intends to present those judgments which may have significant meaning in 2020 and subsequent years.



Michał Zdanowski

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego. W czasie studiów zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami podatkowymi. Specjalizuje się w tematyce cen transferowych.

Słowa kluczowe: prawo, ceny transferowe, dokumentacja podatkowa, podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, transakcje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

DOKUMENTACJA PODATKOWA CEN TRANSFEROWYCH W POLSKIM PRAWIE – ELEMENTY DOKUMENTU

Ceny transferowe stały się w ostatnich latach popularnym tematem. Głównym powodem tego stanu rzeczy były nie tylko coraz częstsze kontrole dotyczące transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, ale przede wszystkim poważne zmiany przepisów regulujących tę kwestię. Ponadto zmiany te nastąpiły w dość krótkim odstępie czasu – najpierw w 2017, a następnie w 2019 roku. Nic dziwnego, iż część podatników może czuć się lekko zdezorientowana takim obrotem sprawy. Autor w niniejszym artykule omawia problematykę związaną z elementami dokumentacji podatkowych cen transferowych na przestrzeni lat, tj. co powinien zawierać taki dokument i jakie zmiany zostały wprowadzone w latach 2017-2019.

1. Krótko o podmiotach powiązanych

Zanim zostaną omówione kwestie związane z niezbędną zawartością dokumentacji podatkowej cen transferowych, należy odpowiedzieć na pytanie, kto jest zobowiązany do jej sporządzenia. Ujmując to zagadnienie w prosty sposób – dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zostać sporządzona, gdy podmioty powiązane zawierają pomiędzy sobą transakcję (choć nie każ-

da transakcja z podmiotem powiązanym automatycznie wymaga sporządzenia takiego dokumentu)¹. W takim razie wyjaśnienia wymaga jeszcze jedna kwestia – kiedy mamy do czynienia z podmiotami powiązanymi?

W 2019 r. została wprowadzona poważna zmiana w definicji podmiotów powiązanych. Do 1 stycznia 2019 r. powiązania pomiędzy podmiotami były uregulowane w art. 11 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym

¹ Autor zdaje sobie sprawę, iż kwestia obowiązku dokumentacyjnego (tj. sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych) jest bardziej skomplikowana – nie każda bowiem transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi podlega wyżej wspomnianemu obowiązkowi. Obowiązek dokumentacyjny jest zależny również od takich czynników, jak rodzaj transakcji oraz wartość danej transakcji, a w przypadku przepisów obowiązujących w latach 2017-2018, również od przychodu za poprzedni rok podatkowy danego podmiotu powiązanego. Jednakże biorąc pod uwagę, iż powyższe kwestie i omówienia przepisów w tym zakresie mogłyby być tematem osobnego artykułu, tutaj Autor pozwolił sobie na pewne uproszczenia oraz omówienie jedynie pokrótce, czym są podmioty powiązane.

od osób prawnych² (dalej u.p.d.o.p.) oraz analogicznie w art. 25 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)³.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu przed 2019 r.:

Jeżeli:

1) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo

2) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo

3) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów

- i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje

dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Ustępy 2-3a powyższego artykułu traktują o metodach szacowania dochodu, zaś definiowanie podmiotów powiązanych jest kontynuowane w ust. 4 oraz ust. 5. Zgodnie z art. 11 ust. 4 u.p.d.o.p.:

Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:

1) podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo

2) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.

Należy wspomnieć, iż posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w powyższych przepisach, oznacza sytuację, w której podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25% (przed zmianą przepisów w 2017 r. udział ten wynosił zaledwie 5%). Oprócz powyższych powiązań, w u.p.d.o.p. mowa jest dodatkowo o powiązaniach o charakterze rodzinnym i wynikających ze stosunku pracy. Zgodnie z art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p.: przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających

ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

Podsumowując powyższe, powiązania pomiędzy podmiotami „należy rozpatrywać na kilku płaszczyznach:

- na poziomie krajowym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Polski) i międzynarodowym (pomiędzy podmiotami mającymi siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium dwóch różnych państw),
- ze względu na charakter powiązań – kapitałowy i osobowy,
- ze względu na stopień powiązania – dla powiązań kapitałowych jako powiązania bezpośrednie lub pośrednie, a dla powiązań osobowych jako powiązania funkcyjne lub osobowe”⁴.

Jak zostało wspomniane wyżej, w 2019 r. dokonano poważnych zmian w definicji podmiotów powiązanych, m.in. wprowadzając pojęcie „wywierania znaczącego wpływu”. Obecnie podmioty powiązane są definiowane w art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., zgodnie z którym podmiotami powiązanymi są:

1. podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot,
2. podmioty, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot,

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm. Przywoływane oraz cytowane w poniższym artykule przepisy dotyczące cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych mają swoje analogiczne odpowiedniki w ustawach oraz rozporządzeniach wykonawczych z zakresu cen transferowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Ze względu na ich często identyczne brzmienie, Autor pomija je w niniejszym tekście.

4 T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 47.

3. spółka niemająca osobowości prawnej i jej wspólnicy,
4. podatnik i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółka kapitałowa wchodząca w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Powyższe wyjaśnienie wydaje się proste, jednakże należy doprecyzować, na czym polega wywieranie znaczącego wpływu. Taka z kolei definicja znajduje się w art. 11 ust. 2 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem: przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:

- 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
- 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
- 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Podsumowując powyższe zmiany należy stwierdzić, że powiązania rozpoznawane są:

- ze względu na wywieranie znaczącego wpływu – jest to kategoria najbardziej rozbudowana i szczegółowa, obejmująca powiązania zarówno kapitałowe, jak i o charakterze osobowym,
- ze względu na poziom relacji pomiędzy spółką osobową a jej wspólnikiem,
- z uwagi na poziom relacji pomiędzy podatnikiem i jego zagranicznym zakładem⁵.

2. Elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych według przepisów obowiązujących do 2019 r.

Jeśli chodzi o kwestię elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych, to chociaż pierwszy przepis dotyczący cen transferowych pojawił się już w u.p.d.o.p. z 1992 r.⁶, to wyznaczenie elementów i treści dokumentacji podatkowej cen transferowych oraz obowiązku jej sporządzenia zostało wprowadzone dopiero w 2001 r. Art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. obowiązywał, z niewielkimi zmianami, aż do końca 2016 r. Do tego czasu podatnicy byli zobowiązani sporządzać dokumentację podatkową cen transferowych, które powinny zawierać:

1. Określenie funkcji, jakie spełniają podmioty powiązane uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko).
2. Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty.

3. Metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu zawartej transakcji.

4. Określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku, gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot.

5. Wskazanie innych czynników – w przypadku, gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji zostały uwzględnione wyżej wspomniane czynniki.

6. Określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązanych do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym również usług) o charakterze niematerialnym.

Jak słusznie zauważono, „niektóre z elementów dokumentacji mogą być pominięte w przypadku, gdy nie mają wpływu na dokumentowaną transakcję lub ze względu na jej charakter. Takimi elementami są strategia gospodarcza oraz wskazanie innych czynników związanych z transakcją. Przygotowując dokumentację, należy również pamiętać, że w przypadku dokumentacji dotyczącej transakcji niematerialnych konieczne jest wskazanie korzyści, jakie podmioty z nimi wiążą”⁷. Od 2017 r. wprowadzone zostały dość rozległe zmiany w przepisach dotyczących cen transferowych. Podatnik (pod warunkiem spełnienia określonych wymogów) był zobowiązany do sporządzenia trzech rodzajów dokumentów, tj. dokumentacji lokalnej

5 A. Rynkowska, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe 2019. Mechanizmy, dokumentacja, raportowanie*, Wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2019, s. 58.

6 Chodziło dokładnie o art. 11, w którym została wprowadzona definicja powiązań (wtedy zwanych związkami gospodarczymi). Brzmiał on dokładnie tak:

1. Jeżeli podatnik pozostający w związku gospodarczym z osobą mającą siedzibę za granicą tak układa bieg swoich interesów, że nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody mniejsze od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał, wówczas dochód danego podatnika ustala się bez uwzględnienia obciążeń szczególnych, wynikających z powyższego związku. Jeżeli ustalenie tego dochodu na podstawie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, gdy podatnik wykorzystuje swój związek gospodarczy z osobą, której przysługują szczególne ulgi w podatku dochodowym, albo też wykonując świadczenie dla innego podatnika na warunkach rażąco korzystniejszych i odbiegających od ogólnie stosowanych norm w czasie i miejscu wykonywania świadczenia, przerzuca całość lub część swego dochodu na osobę korzystającą z ulg bądź innego podatnika i wskutek tego nie wykazuje dochodu w takiej wysokości, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby wymieniony związek nie istniał lub gdyby wymienione świadczenie nie zostało wykonane.

7 T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe...*, op. cit., s. 236.

(*Local File*), dokumentacji grupowej (*Master File*), raportowania według krajów (*country by country reporting*).

Zgodnie z art. 9a ust. 2b u.p.d.o.p., według stanu prawnego na lata 2017-2018, lokalna dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać następujące informacje:

1) opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziałle kosztów, dokonywanych pomiędzy podatnikiem, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółką niebędącą osobą prawną, i podmiotami z nimi powiązanymi, zawierający:

a) wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,

b) dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,

c) dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,

d) opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółkę niebędącą osobą prawną, i podmioty z nimi powiązane, angażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,

e) wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika, a w przypadku, o którym

mowa w ust. 1f – również pozostałych wspólników spółki niebędącej osobą prawną; (...)⁸;

3) opis danych finansowych podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółki niebędącej osobą prawną, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt. 1 lit. e, z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika lub spółkę przepisów o rachunkowości;

4) informacje o podatniku, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – o spółce niebędącej osobą prawną, obejmujące opis:

a) struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,

b) przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,

c) realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,

d) otoczenia konkurencyjnego;

5) dokumenty, w szczególności:

a) umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi lub inne dokumenty, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, umowę spółki niebędącej osobą prawną, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,

b) porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administra-

cjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.

Powyższa lista elementów została dodatkowo uszczegółowiona w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁹. Zgodnie z par. 3, pkt. 1-3 tego rozporządzenia, opisy wymienione w art. 9a ust. 2b u.p.d.o.p. obejmują:

1) w zakresie danych finansowych, w tym przepływów pieniężnych dotyczących transakcji i innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. b ustawy, informacje, przedstawione odrębnie dla każdego rodzaju działalności, z podziałem na państwa lub terytoria niebędące państwami oraz podmioty powiązane, których dotyczy transakcja lub inne zdarzenie, dotyczące:

a) wartości transakcji lub innych zdarzeń w danym roku podatkowym, wynikających z wystawionych lub otrzymanych faktur, a jeżeli faktury nie są wystawiane lub otrzymywane – z umów lub innych dokumentów,

b) otrzymanych lub przekazanych płatności związanych z tymi transakcjami lub zdarzeniami;

2) w zakresie danych identyfikujących podmioty powiązane, o których mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. c ustawy:

a) nazwy podmiotów powiązanych wraz z informacją o formie prawnej prowadzenia działalności gospodarczej,

b) dane adresowe podmiotów powią-

⁸ W punkcie drugim przywołanego przepisu mowa jest o analizie porównawczej, jako elemencie dokumentacji podatkowej, który powinien zostać zawarty po spełnieniu określonych warunków (w latach 2017-2018 analiza nie była jeszcze elementem obowiązkowym dokumentacji). W związku z tym, iż Autor w niniejszym opracowaniu skupia się przede wszystkim na elementach dokumentacji *Local File*, czytelnik o szczegółowych informacjach na temat analizy porównawczej może dowiedzieć się z artykułu M. Zdanowskiego, *Analiza porównawcza jako element dokumentacji podatkowej cen transferowych w polskim prawie*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 9 (14) 2019 r. 9 Dz.U. 2017 poz. 1753.

zanych, w tym kraj, miasto, ulicę, numer domu i lokalu oraz adres strony internetowej, jeżeli taka strona jest prowadzona,

c) numery identyfikacji podatkowej podmiotów powiązanych, a w przypadku ich braku, inne numery służące identyfikacji dla celów podatkowych lub ubezpieczeń społecznych,

d) informację dotyczącą rodzaju powiązań między podmiotami powiązanymi, o których mowa w art. 11 ust. 1 lub 4 ustawy, zgodnie ze stanem obowiązującym w dniu rozpoczęcia roku podatkowego, a w przypadku gdy dokumentacja podatkowa jest sporządzana po zakończeniu roku podatkowego – zgodnie ze stanem obowiązującym w dniu zakończenia roku podatkowego;

3) w zakresie opisu przebiegu transakcji lub innych zdarzeń, o którym mowa w art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. d ustawy, opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń za rok podatkowy, dokonywany odrębnie dla każdego rodzaju działalności, obejmujący analizę funkcjonalną i profil funkcjonalny.

3. Elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych według przepisów obowiązujących od 2019 r.

Od 2019 r. zaszły kolejne zmiany w przepisach dotyczących cen transferowych. Zmieniły się m.in. definicje podmiotów powiązanych (o których była mowa powyżej) i progi kwotowe, po przekroczeniu których należy sporządzić dokumentację podatkową cen transferowych. Jednak czy zmienił się zakres treści samej dokumentacji? Wprawdzie przepis jest nowy, jednak elementy w większości zostały analogiczne do tych obecnych w regulacjach z lat 2017-2018.

Zgodnie z art. 11 q ust. 1 u.p.d.o.p. (w obecnym brzmieniu) dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać następujące elementy:

- 1) opis podmiotu powiązanego;
- 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
- 3) analizę cen transferowych, w tym:
 - a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”¹⁰, albo
 - b) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
- 4) informacje finansowe.

Bardziej szczegółowe informacje dotyczące powyższych elementów można znaleźć w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych¹¹ (zwanym dalej Rozporządzeniem w sprawie dokumentacji cen transferowych albo Rozporządzeniem), które zastąpiło Rozporządzenie z 12 września 2017 r. Według Rozporządzenia, opis podmiotu powiązanego powinien zawierać:

a) opis struktury zarządczej i schemat organizacyjny podmiotu powiązanego,

b) opis podstawowej działalności podmiotu powiązanego, w tym:

- wskazanie przedmiotu prowadzonej działalności,
- wskazanie rynków geograficznych, na których podmiot powiązany prowadzi działalność,
- opis branży i otoczenia rynkowego, w ramach których podmiot powiązany prowadzi działalność, ze wskazaniem wpływu warunków ekonomicznych i regulacyjnych oraz wskazaniem kluczowych konkurentów,
- opis strategii gospodarczej,
- informację o istotnych ekonomicznie funkcjach, aktywach lub ryzykach, mających wpływ na podmiot powiązany, które zostały przeniesione w roku obrotowym i w roku poprzedzającym rok obrotowy, jeżeli takie przeniesienie nastąpiło.

„Pierwszy element dokumentacji cen transferowych ma charakter opisowy. Ma on umożliwić przedstawienie szczegółowych informacji o podatniku sporządzającym dokumentację. W tej części dokumentacji opisuje się jedynie podmiot sporządzający dokumentację. Opis podmiotu powiązanego będącego stroną transakcji prezentowany jest w dalszej jej części”¹². Jednocześnie należy zaznaczyć, iż opis struktury zarządczej nie powinien ograniczyć się jedynie do informacji o członkach zarządu lub innych osobach reprezentujących dany podmiot; musi odnosić się również do kompetencji danych osób, w jaki sposób są podejmowane decyzje zarządzające podmiotem. Dodatkowo oprócz opisu, w dokumentacji musi zostać zawarty schemat organizacyjny – „ustawodawca żąda, aby w formie graficznej przedstawić, w jaki

¹⁰ Zgodnie z najnowszymi regulacjami, analiza porównawcza oraz analiza zgodności są obecnie obowiązkowym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Jednakże, jak Autor wspomniał w przypisie nr 8, ten element nie jest omawiany w niniejszym artykule.

¹¹ Dz.U. 2018 poz. 2479.

¹² A. Rynkowska, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Ceny transferowe 2019...*, op. cit., s. 443.

sposób zorganizowane jest przedsiębiorstwo podatnika. Schemat powinien więc wskazywać wszystkie poziomy decyzyjne i poszczególne działy przedsiębiorstwa ze wskazaniem ich kompetencji w taki sposób, aby odróżniały się one od innych komórek organizacyjnych¹³.

Z kolei opis podstawowej działalności powinien być jak najbardziej szczegółowy – zwłaszcza, gdy ta działalność ma związek z prowadzoną transakcją. Użyte sformułowanie „w tym” wskazuje, że wymienione elementy opisu nie są w żadnym wypadku katalogiem zamkniętym i w celu jak najszerszego przedstawienia działalności podmiotu mogą być uzupełniane o dodatkowe informacje.

Zgodnie z par. 2 pkt 2 Rozporządzenia w sprawie dokumentacji cen transferowych, opis transakcji powinien zawierać:

- a) przedmiot i rodzaj transakcji kontrolowanej,
- b) informację o podmiotach powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, zawierającą:
 - nazwę i siedzibę lub miejsce zarządu,
 - numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku jego braku – inny numer identyfikacyjny wraz z określeniem jego rodzaju,
 - wskazanie przedmiotu podstawowej działalności,
 - rodzaj powiązań występujących po-

między tymi podmiotami,

c) analizę funkcjonalną podmiotów powiązanych uczestniczących w dokonaniu transakcji kontrolowanej, z uwzględnieniem istotnych zmian w porównaniu do poprzedniego roku obrotowego, zawierającą opis:

- wykonywanych funkcji,
- ponoszonych ryzyk, w tym zdolności do ich ponoszenia,
- angażowanych aktywów,
- d) sposób kalkulacji ceny transferowej, wraz z przyjętymi założeniami,
- e) wartość transakcji kontrolowanej (...) z podziałem na kontrahentów,
- f) otrzymane lub przekazane płatności związane z transakcją kontrolowaną, w tym dokonane potrącenia wzajemnych wierzytelności,

g) umowy, porozumienia wewnątrzgrupowe lub inne dokumenty dotyczące transakcji kontrolowanej,

h) porozumienia lub interpretacje podatkowe dotyczące transakcji kontrolowanej, w tym uprzednie porozumienia cenowe, zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska lub wydane przez te administracje.

Biorąc pod uwagę powyższą ilość poszczególnych elementów opisu, transakcja zawarta pomiędzy podmiotami powiązanymi powinna zostać przedstawiona w sposób jak najbardziej kompleksowy, począwszy od rodzaju transakcji i informacji o podmiotach,

z którymi była ona zawarta, poprzez analizę funkcji pełnionych w danej transakcji przez poszczególne podmioty, kończąc na elementach finansowych, takich jak sposób ustalenia ceny oraz płatności.

Z przedstawionych powyżej powodów, ostatnim elementem dokumentacji podatkowej są informacje finansowe. Dokumentacja podatkowa powinna zawierać zatwierdzone sprawozdanie finansowe dotyczące roku obrotowego, sporządzone na podstawie przepisów o rachunkowości oraz opis umożliwiający przyporządkowanie danych finansowych dotyczących dokumentowanej transakcji kontrolowanej do pozycji sprawozdania finansowego, lub do innych zawartych w nim informacji.

4. Podsumowanie

Dokonując analizy, w jaki sposób zmieniały się przez lata przepisy związane z elementami dokumentacji podatkowych cen transferowych nietrudno założyć, iż ustawodawca dąży do wymuszenia na podatnikach przedstawiania coraz bardziej szczegółowych informacji dotyczących transakcji kontrolowanych oraz podmiotów powiązanych, z którymi owe transakcje są zawierane. Niewątpliwie zawarcie wszystkich przedstawionych w powyższym artykule elementów (na ile jest to możliwe) może uchronić podatników przed nieprzyjemnymi konsekwencjami niesporządzenia lub sporządzenia niekompletnej dokumentacji podatkowej cen transferowych.

¹³ *Ibidem*.

Summary

Michał Zdanowski

Tax documentation in polish tax law – elements of the document

The article presents the changes that have occurred in recent years in the tax provisions regarding the mandatory elements of transfer pricing tax documentation. It draws attention to the importance of the detail of the data presented, which allows avoiding the consequences of preparing incomplete tax documentation.

Agnieszka Bieńkowska

Doradca podatkowy, partner w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe. Absolwentka Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada 20-letnie doświadczenie w doradztwie z zakresu podatku VAT. Kieruje projektami dotyczącymi restrukturyzacji i planowania podatkowego oraz opracowywania i wdrażania procedur podatkowych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz podmiotów z branży paliwowej, TSL, FMCG oraz firm z sektora nieruchomości. Uznany ekspert z zakresu doradztwa na rzecz jednostek sektora finansów publicznych. Reprezentuje samorządy w sporach z organami podatkowymi, doradza przy przekształceniach oraz planowaniu i realizacji inwestycji, wspomaga samorządy w bieżących rozliczeniach podatków, w tym w kwestiach związanych z rozliczeniami podatku VAT w projektach unijnych. W rankingu publikowanym przez międzynarodowy magazyn International Tax Review uznana za jednego z najlepszych w Polsce doradców w zakresie podatków pośrednich.

Łukasz Grzegorzczak

Doradca podatkowy, starszy konsultant w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe. Absolwent Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem VAT i w przekrojowych analizach podatkowych. Posiada doświadczenie w doradztwie na rzecz firm z branży elektrycznej i branży produkcyjnej, jednostek samorządu terytorialnego oraz podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych.

Słowa kluczowe: podatnicy, VAT, podatek od towarów i usług, mechanizm podzielonej płatności, koszty uzyskania przychodów, faktura, transakcje, należności, wierzytelności, zapłata, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



OBOWIĄZKOWY MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Instytucja mechanizmu podzielonej płatności funkcjonuje w polskim prawie podatkowym od lipca 2018 r., kiedy do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: u.p.t.u.) wprowadzono nowe regulacje działu XI rozdziału 1a „Mechanizm podzielonej płatności”. Mechanizm (dalej: MPP) dotyczy sposobu uregulowania zapłaty w przypadku transakcji dokonywanych między podatnikami. W praktyce sprowadza się do tego, że otrzymywana przez dostawcę zapłata dzielona jest na dwa strumienie: 1) kwotę odpowiadającą wartości sprzedaży netto na fakturze, która jest wpłacana na rachunek bankowy kontrahenta (lub rozliczana w inny sposób), 2) kwotę podatku VAT z faktury, która jest wpłacana na rachunek VAT powiązany z tym rachunkiem bankowym kontrahenta.

1. Wprowadzenie

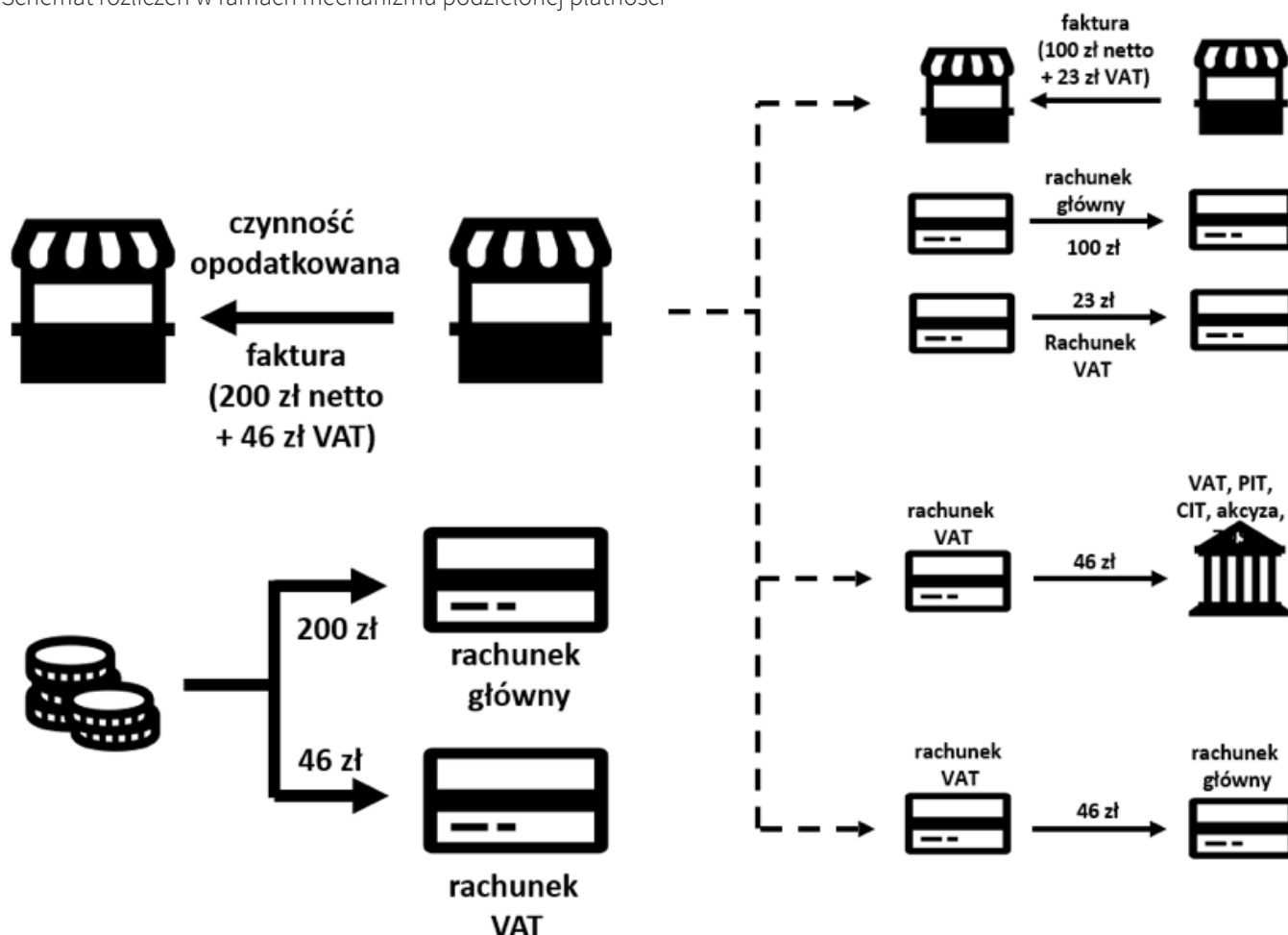
Wprowadzenie MPP było ukierunkowane na przeciwdziałanie nadużyciom i oszustwom podatkowym. W praktyce miało zapobiegać zjawisku znikania podatników, którzy otrzymali wpłatę od kontrahenta (netto + VAT), ale nie wpłacali kwoty podatku VAT z tego tytułu do urzędu skarbowego (VAT należny). Tym samym możliwość pojawienia się ewentualnych nadużyć została ograniczona już na etapie samej transakcji. To z kolei miało w efekcie doprowadzić do uszczelnienia systemu podatkowego.

Początkowo MPP funkcjonował wyłącznie w wariantcie dobrowolnym, przy czym decyzja o jego zastosowaniu spoczywała w rękach nabywcy. Mocą decyzji wykonawczej Rady (UE) 2019/310 z 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej², Polska otrzymała jednak upoważnienie do wprowadzenia MPP w odniesieniu do określonych towarów i usług w wariantcie obowiązkowym. Przepisy w tym zakresie obowiązują od 1 listopada 2019 r.

¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

² Dz.Urz. UE L 2019 Nr 51, s. 19.

Schemat rozliczeń w ramach mechanizmu podzielonej płatności



2. Towary i usługi objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności

Wykaz towarów i usług objętych obowiązkowym MPP określa załącznik Nr 15 do u.p.t.u. Obejmuje on przede wszystkim te towary i usługi, które były dotychczas objęte tzw. mechanizmem odwrotnego obciążenia (towary wymienione w załączniku Nr 11 do u.p.t.u.: wyroby stalowe, surowce wtórne, odpady, produkty elektroniczne oraz usługi wymienione w załączniku Nr 14 do u.p.t.u. – roboty budowlane) i przepisami o tzw. solidarnej odpowiedzialności nabywcy (towary wymienione w załączniku Nr 13 do u.p.t.u.: niektóre wyroby stalowe, paliwa, oleje oraz tłuszcze roślinne i zwierzęce, aparaty fotograficzne, dyski SSD), ale nie tylko. Mechanizmem podzielonej płatności objęto bo-

wiem wiele innych towarów i usług, np. węgiel i wyroby węglowe, maszyny i urządzenia elektryczne oraz części i akcesoria do samochodów i motocykli.

W związku z uchynieniem przepisów regulujących zasady stosowania tzw. odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych od 1 listopada 2019 r. zniesiono również obowiązek składania informacji podsumowujących VAT-27.

Obowiązkowy MPP nie wyłącza przy tym stosowania tego mechanizmu w wersji dobrowolnej. W stosunku do towarów i usług innych niż wymienione w załączniku Nr 15 do u.p.t.u. pozostawiono dotychczasową możliwość stosowania omawianego mechanizmu w wersji fakultatywnej.

Tabela 1. Wykaz towarów i usług objętych obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)/nazwa usługi (grupy usług)
1	05.10.10.0	Węgiel kamienny
2	05.20.10.0	Węgiel brunatny (lignit)
3	ex 10.4	Oleje oraz tłuszcze zwierzęce i roślinne – wyłącznie olej z rzepaku
4	19.10.10.0	Koks i półkoks z węgla kamiennego i brunatnego (lignitu) lub torfu; węgiel retortowy
5	19.20.11.0	Brykiety i podobne paliwa stałe z węgla kamiennego
6	19.20.12.0	Brykiety i podobne paliwa stałe z węgla brunatnego (lignitu)
7	ex 20.59.12.0	Emulsje do uczulania powierzchni do stosowania w fotografice; preparaty chemiczne do stosowania w fotografice, gdzie indziej niesklasyfikowane – wyłącznie tonery bez głowicy drukującej do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
8	ex 20.59.30.0	Atrament do pisania, tusz kreślarski i pozostałe atramenty i tusze – wyłącznie kasety z tuszem bez głowicy do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
9	ex 22.21.30.0	Płyty, arkusze, folie, taśmy i pasy z tworzyw sztucznych, niewzmocnionych, nielaminowanych ani niepołączonych z innymi materiałami – wyłącznie folia typu stretch
10	24.10.12.0	Żelazostopy
11	24.10.14.0	Granulki i proszek z surówki, surówki zwierciadlistej lub stali
12	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
13	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
14	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
15	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
16	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej
17	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
18	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
19	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości ≥ 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
20	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
21	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
22	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej

23	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnięte lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
24	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
25	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnięte na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
26	24.20.11.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
27	24.20.12.0	Rury okładzinowe, przewody rurowe i rury płuczkowe, w rodzaju stosowanych do wierceń ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
28	24.20.13.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, bez szwu, ze stali
29	24.20.31.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
30	24.20.33.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
31	24.20.34.0	Rury i przewody rurowe, o przekroju poprzecznym innym niż okrągły, spawane, o średnicy zewnętrznej $\leq 406,4$ mm, ze stali
32	24.20.40.0	Łączniki rur lub przewodów rurowych inne niż odlewane, ze stali
33	24.31.10.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej
34	24.31.20.0	Pręty ciągnięte na zimno oraz kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej
35	24.32.10.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, niepokrywane
36	24.32.20.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, ze stali, o szerokości < 600 mm, platerowane, powlekane lub pokrywane
37	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte, formowane lub profilowane na zimno, ze stali niestopowej
38	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
39	24.34.11.0	Drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej
40	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
41	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 u.p.t.u., z zastrzeżeniem poz. 43
42	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
43	Bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 u.p.t.u.
44	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu

45	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
46	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
47	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
48	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
49	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
50	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
51	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
52	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
53	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów
54	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
55	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
56	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali – wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
57	ex 25.11.23.0	Pozostałe konstrukcje i ich części; płyty, pręty, kątowniki, kształtowniki itp. z żeliwa, stali lub aluminium – wyłącznie ze stali
58	ex 25.93.13.0	Tkaniny, kraty, siatki i ogrodzenia z drutu z żeliwa, stali lub miedzi; siatka rozciągana z żeliwa, stali lub miedzi – wyłącznie ze stali
59	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone – wyłącznie procesory
60	26.20.1	Komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych
61	ex 26.20.21.0	Jednostki pamięci – wyłącznie dyski twarde (HDD)
62	ex 26.20.22.0	Półprzewodnikowe urządzenia pamięci trwałej – wyłącznie dyski SSD
63	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
64	26.40.20.0	Odbiorniki telewizyjne, nawet zawierające odbiorniki radiowe lub aparaturę do zapisu lub odtwarzania dźwięku lub obrazu
65	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów
66	26.70.13.0	Aparaty fotograficzne cyfrowe i kamery cyfrowe
67	27.20.2	Akumulatory elektryczne i ich części
68	28.11.41.0	Części do silników spalinowych wewnętrznego spalania, o zapłonie iskrowym, z wyłączeniem części do silników lotniczych

69	ex 28.23.26.0	Części i akcesoria do fotokopiarek – wyłącznie kasety z tuszem i głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych, tonery z głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
70	ex 29.31.10.0	Wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych, statkach powietrznych lub pływających – wyłącznie wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych
71	29.31.21.0	Świece zapłonowe; iskrowniki; prądnice iskrownikowe; magnetyczne koła zamachowe; rozdzielacze; cewki zapłonowe
72	29.31.22.0	Silniki rozrusznikowe oraz rozruszniki pełniące rolę prądnic; pozostałe prądnice i pozostałe rodzaje wyposażenia do silników spalinowych
73	29.31.23.0	Sprzęt sygnalizacyjny elektryczny, wycieraczki do szyb, urządzenia zapobiegające zamarzaniu lub potnieniu szyb, w rodzaju stosowanych w pojazdach
74	29.31.30.0	Części pozostałego sprzętu i wyposażenia elektrycznego do pojazdów
75	29.32.20.0	Pasy bezpieczeństwa, poduszki powietrzne oraz części i akcesoria nadwozi
76	29.32.30.0	Części i akcesoria do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowane
77	30.91.20.0	Części i akcesoria do motocykli i przyczep motocyklowych bocznych
78	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
79	38.11.49.0	Wraki przeznaczone do złomowania inne niż statki i pozostałe konstrukcje pływające
80	38.11.51.0	Odpady szklane
81	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
82	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
83	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
84	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
85	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
86	38.12.27	Odpady i braki ogniwi i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
87	38.32.2	Surowce wtórne metalowe
88	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
89	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
90	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
91	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy

92		Benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
93		Oleje opałowe oraz oleje smarowe – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
94	ex 58.29.11.0	Pakiety oprogramowania systemów operacyjnych – wyłącznie dyski SSD
95	ex 58.29.29.0	Pakiety pozostałego oprogramowania użytkowego – wyłącznie dyski SSD
96	ex 59.11.23.0	Pozostałe filmy i nagrania wideo na dyskach, taśmach magnetycznych itp. nośnikach – wyłącznie dyski SSD
97	Bez względu na symbol PKWiU	Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z 12.06.2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (t.j. Dz.U. 2018 poz. 1201 ze zm.)
98	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
99	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
100	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
101	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
102	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
103	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
104	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
105	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
106	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
107	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
108	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
109	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
110	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
111	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych
112	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
113	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
114	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
115	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych

116	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
117	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
118	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
119	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych
120	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodnokanalizacyjnych i odwadniających
121	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
122	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
123	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
124	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
125	43.29.19.0	Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane
126	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
127	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
128	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
129	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
130	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
131	43.34.10.0	Roboty malarskie
132	43.34.20.0	Roboty szklarskie
133	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
134	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
135	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
136	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
137	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
138	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
139	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
140	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
141	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
142	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia
143	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
144	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
145	45.31.1	Sprzedaż hurtowa części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
146	45.32.1	Sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych (z wyłączeniem motocykli) prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach

147	45.32.2	Pozostała sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
148	ex 45.40.10.0	Sprzedaż hurtowa motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
149	ex 45.40.20.0	Sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
150	ex 45.40.30.0	Pozostała sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do motocykli

3. Transakcje objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności

Nie każda dostawa towarów i usług wymienionych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u. podlega rozliczeniu przy zastosowaniu obowiązkowego MPP. Ustawa o podatku od towarów i usług wprowadza w tym zakresie pewne ograniczenia, mające na celu wyłączenie z tego obowiązku transakcji drobnych oraz dokonywanych między określonymi rodzajami podmiotów.

3.1. Faktury o wartości powyżej 15 000 zł

Odpowiednie regulacje zawiera nowo dodany art. 108a ust. 1a i 1b u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców³ (dalej: p.p.), podatnicy są obowiązani stosować MPP. Podatnicy obowiązani do wystawienia takich faktur są z kolei zobowiązani do przyjęcia płatności dokonanej w takim mechanizmie.

Objęcie przez ustawodawcę MPP jedynie tych towarów i usług wymienionych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., których dostawa została udokumentowana fakturą, oraz jedynie wtedy, gdy wykazana w tej fakturze kwota należności ogółem stanowi kwotę, o której mowa w art. 19 p.p., powoduje, że tym mechanizmem

nie są objęte:

- 1) dostawy nieudokumentowane fakturą,
- 2) dostawy udokumentowane fakturą, ale w których kwota należności ogółem (wartość brutto) nie przekracza 15 000 zł.

Na tej podstawie wyłączeni z obowiązku stosowania MPP będą np. podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego. Na wystawianych przez nich fakturach nie wykazuje się kwot podatku, stąd nie ma możliwości uregulowania wystawionej przez nich faktury w tym systemie. Obowiązek stosowania MPP nie dotyczy również należności wynikających z faktur, w których wartość brutto faktury nie przekracza kwoty 15 000 zł.

Przykład

W przypadku np. usług budowlanych – w sytuacji gdy zawarta jest umowa na wykonanie usług budowlanych z załącznika Nr 15 u.p.t.u., o wartości brutto 30 000 zł, a zgodnie z postanowieniami umowy wykonawca rozlicza odrębnie trzy etapy wykonanych robót osobnymi fakturami o wartości brutto 10 000 zł każda – obowiązkowy MPP nie będzie miał zastosowania. Wartość transakcji przekracza łącznie 15 000 zł, ale do wystąpienia obowiązku zastosowania MPP konieczne jest przekroczenie wartości brutto 15 000 zł przez kwotę należności ogółem na fakturze.

Nie jest przy tym jasne, jak należy postąpić w sytuacji, gdy faktura zawiera-

ją więcej niż jedną pozycję łącznie co prawda opiewa na kwotę powyżej 15 000 zł, jednak ujęta w niej sprzedaż towaru wymienionego w załączniku Nr 15 do u.p.t.u. nie przekracza już tej kwoty. W praktyce pojawiają się różne podejścia do tej kwestii, mianowicie:

- 1) podejście rygorystyczne – zgodnie z którym w takim przypadku wystąpi konieczność zapłaty całej faktury w MPP, dlatego że przepisy odnoszą się do faktury, w której „kwota należności ogółem stanowi kwotę co najmniej 15 000 zł” – omawiana faktura spełnia to kryterium;
- 2) podejście liberalne – zgodnie z którym taka faktura nie jest objęta MPP, dlatego że wartość towaru wymienionego w załączniku Nr 15 do u.p.t.u. jest w tym przypadku niższa niż 15 000 zł;

3) podejście pośrednie – zgodnie z którym z uwagi na fakt, że wartość brutto faktury przekracza jednak kwotę 15 000 zł, MPP ma zastosowanie w stosunku do tej faktury, przy czym ten obowiązek dotyczy jedynie należności za towar wymieniony w załączniku Nr 15 do u.p.t.u. – to oznacza, że należność za towar/usługę wykazaną w drugiej pozycji faktury można zapłacić w inny sposób.

W objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r. w sprawie MPP⁴ wskazano, że obowiązek uregulowania należności w MPP będzie w takim przypadku dotyczył wyłącznie kwoty odpowiadającej kwocie VAT wynikającej z nabycia towarów lub usług wymienionych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u.

³ T.j. Dz.U. 2019 poz. 1292.

Przykład

Gdy faktura o wartości brutto powyżej 15 000 zł będzie zawierała chociaż jedną pozycję (np. na kwotę 3 000 zł netto + 690 zł VAT) objętą załącznikiem Nr 15 do u.p.t.u., wówczas obowiązek zastosowania MPP będzie dotyczył kwoty równej kwocie podatku z tej konkretnej pozycji, a więc kwoty równej 690 zł. Nie wyklucza to oczywiście możliwości uregulowania w MPP części należności ponad tę objętą obowiązkiem lub całej należności z takiej faktury.

Natomiast dla stosowania obowiązkowego MPP bez znaczenia będzie to, czy dostawca posiada w Polsce siedzibę lub tzw. stałe miejsce prowadzenia działalności, czy też jest podmiotem zagranicznym, zarejestrowanym tu jedynie dla potrzeb podatku VAT. Jeżeli podatnik dokonuje nabycia towarów lub usług na terytorium kraju od podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium RP, ale zarejestrowanego na potrzeby VAT w Polsce, to – jeżeli tylko zostały spełnione przesłanki zastosowania obowiązkowego MPP – taka transakcja również podlega obowiązkowemu rozliczeniu przy zastosowaniu tego mechanizmu.

3.2. Umowy o partnerstwie publiczno-prawnym

Zgodnie z art. 108a ust. 1e u.p.t.u. obowiązkowego MPP nie stosuje się w przypadku dokonywania płatności kwoty należności wynikającej z faktury dokumentującej transakcję realizowaną w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym⁵ (dalej: u.p.p.p.), jeżeli podmiot, na rzecz którego dokonywana jest płatność,

na dzień dokonania dostawy był partnerem prywatnym, z którym podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub jednoosobową spółką partnera prywatnego albo spółką kapitałową, której jedy-nymi wspólnikami są partnerzy prywatni, z którą podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym.

3.3. Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności a potrącenia wierzytelności

Stosowanie MPP wyłączone jest również w przypadku regulowania należności w drodze potrącenia. Na tę zasadę wskazuje wprost art. 108a ust. 1d u.p.t.u., zgodnie z którym w przypadku dokonania potrącenia, o jakim mowa w art. 498 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁶ (dalej: k.c.), MPP nie stosuje się w zakresie, w jakim kwoty należności są potrącane. W objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r.⁷ wskazano, że wierzytelność kontrahenta nie musi dotyczyć faktury, co do której istnieje obowiązek opłacenia w MPP.

Należy jednak pamiętać, że gdyby po dokonaniu wzajemnego potrącenia pozostała jeszcze kwota do zapłaty, różnicę tę należy uregulować zgodnie z założeniami obligatoryjnego MPP.

Przykład

Jeżeli podatnik dokonujący zakupu na podstawie faktury objętej obligatoryjnym MPP o wartości brutto 21 000 zł, VAT 3 926,83 zł – będący z tego tytułu dłużnikiem kontrahenta – jest jednocześnie wobec niego wierzycielem na kwotę 25 000 zł i obie wierzytelności spełniają przesłanki wskazane w art. 498 k.c., to może potrącić swoją wierzytelność w wysokości 21 000 zł i w ten sposób zwolnić się z obowiązku dokonania płatności w MPP.

Przykład

W sytuacji gdy podatnik dokonujący zakupu na podstawie faktury objętej obligatoryjnym MPP w stosunku do wszystkich pozycji z tej faktury o wartości brutto 21 000 zł, VAT 3 926,83 zł – będący z tego tytułu dłużnikiem kontrahenta – jest jednocześnie wobec niego wierzycielem na kwotę 15 000 zł i obie wierzytelności spełniają przesłanki wskazane w art. 498 k.c., może on potrącić swoją wierzytelność do wysokości 15 000 zł i w ten sposób zwolnić się z obowiązku dokonania płatności w MPP w zakresie, w jakim doszło do potrącenia, a pozostałą kwotę wierzytelności (tj. 6 000 zł brutto, VAT 1 121,95 zł) jest zobowiązany zapłacić zgodnie z zasadami MPP.

W praktyce zwraca się uwagę, że art. 498 k.c. reguluje jedynie kwestię potrąceń tzw. dwustronnych, co powoduje wątpliwości dotyczące możliwości wyłączenia podzielonej płatności także w przypadku potrąceń i kompensat tzw. wielostronnych, dokonywanych między więcej niż dwoma podmiotami. Do tej kwestii odniesiono się w objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r.⁸, wskazując, że z uwagi na charakter potrącenia zawartego w art. 498 k.c., w którym jest mowa o dwóch osobach będących jednocześnie względem siebie dłużnikiem i wierzycielem, obecnie nie ma możliwości uznania kompensat wielostronnych za dopełnienie obowiązków związanych z zapłatą w obligatoryjnym MPP.

3.4. Płatności w walutach obcych

Nie jest możliwe dokonanie zapłaty na rachunek VAT w walutach obcych. Umówienie się na transakcję w walucie innej niż złoty nie zwalnia jednak z obowiązku stosowania obligatoryjnego MPP. W przypadku transakcji walutowych dotyczących towarów lub usług objętych

4 Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2019 r. w sprawie Mechanizmu Podzielonej Płatności*, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-23-grudnia-2019-r-w-sprawie-mechanizmu-podzielonej-platnosci> (dostęp: 28 grudnia 2019 r.).

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1445.

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

7 Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe...*, op. cit., s. 11.

8 Tamże, s. 11.

obligatoryjnym MPP należy zatem dokonać dwóch płatności. Chodzi o:

1) płatność kwoty odpowiadającej kwocie VAT – za pomocą komunikatu przelewu na rachunek VAT w złotych, według kwoty VAT wskazanej w złotych na fakturze,

2) płatność kwoty netto – ta część powinna być opłacona odrębnym przelewem w walucie obcej lub może być rozliczona w inny sposób.

Jeżeli wartość brutto faktury jest wskazana w walucie obcej, wówczas w celu ustalenia, czy wartość brutto faktury przekracza limit wskazany do stosowania obowiązkowego MPP (15 000 zł), należy stosować kursy walut zgodnie z zasadami przyjętymi w art. 31a u.p.t.u.

3.5. Wpłata zajętej wierzytelności na rachunek bankowy komornika sądowego lub organu egzekucyjnego w ramach egzekucji z tej wierzytelności

Jak wynika z objaśnień podatkowych z 23 grudnia 2019 r.⁹, obowiązek zapłaty w podzielonej płatności nie dotyczy także płatności z tytułu wierzytelności zajętej przez komornika lub organ egzekucyjny, nawet jeżeli ta wierzytelność dotyczy sprzedaży, do której obligatoryjny MPP ma zastosowanie. W takiej sytuacji dokonywana

na rzecz komornika lub organu egzekucyjnego płatność nie stanowi zapłaty za nabyte towary lub usługi. Zamiast obowiązku zapłaty kontrahentowi za nabyte towary lub usługi występuje nowy tytuł płatności, czyli realizacja egzekucji z zajętej wierzytelności. Dlatego w takiej sytuacji podatnik (nabywca) nie będzie miał obowiązku zapłaty do komornika lub organu egzekucyjnego w MPP. Mamy wówczas do czynienia ze szczególnym charakterem relacji prawnej, który decyduje o braku obowiązku zastosowania MPP przez nabywcę w płatnościach na rzecz komornika lub organu egzekucyjnego. Nabywca nie powinien płacić w MPP, ponieważ w tym przypadku realizuje on otrzymane od organu egzekucyjnego lub komornika sądowego zajęcie wierzytelności pieniężnej.

3.6. Płatności dokonywane przez ubezpieczycieli na rzecz podmiotów trzecich likwidujących szkody

Podobna sytuacja zachodzi w odniesieniu do płatności dokonywanych przez ubezpieczycieli na rzecz podmiotów trzecich likwidujących szkody, kiedy to zapłata stanowi realizację odpowiedzialności odszkodowawczej wobec ubezpieczonych/uposażonych. W objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r.¹⁰ wskazano, że w tego typu sytuacjach dochodzi zazwyczaj do cesji prawa do wypłaty odszkodowania na rzecz podmiotu likwidującego szkodę, np. warsztat samochodowy. Ubezpieczyciel

dokonyje wówczas zapłaty zgodnie z treścią faktury dokumentującej naprawienie szkody, która może obejmować pozycje zawarte w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., jednak jego płatność do podmiotu likwidującego szkody to wypłata odszkodowania.

Ubezpieczyciel nie będzie więc stosować MPP w takich sytuacjach, gdyż ten mechanizm nie jest stosowany przy zapłacie odszkodowania. W tym przypadku mamy do czynienia ze szczególnym charakterem relacji prawnej, który decyduje o braku zastosowania MPP przez ubezpieczyciela w płatnościach na rzecz podmiotu likwidującego szkodę.

3.7. Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności a korekty faktur

Z uwagi na powiązanie obligatoryjnego MPP z określonym limitem kwotowym na fakturze oraz ujęciem na niej choćby jednej z pozycji wskazanych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., dokonywanie korekt VAT może generować różne obowiązki powiązane z tym mechanizmem.

Z jednej strony taka korekta może skutkować powstaniem obowiązku zapłaty w MPP, z drugiej zaś – spowodować, że taki obowiązek zniknie. Poniżej wskazano przykładowe sposoby rozliczania korekt związanych z MPP¹¹.

⁹ Tamże, s. 8.

¹⁰ Tamże.

¹¹ Źródło przykładów: Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe...*, op. cit.

Przykład

Schemat 1 przedstawia sytuację, w której faktura pierwotna przekraczała co prawda wartość 15 000 zł brutto, ale nie była objęta obowiązkowym MPP, ponieważ nie obejmowała towarów lub usług z załącznika Nr 15 do VATu. W wyniku korekty w fakturze ujęto dodatkowe pozycje (o wartości 2 000 zł brutto) – są to pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.

Schemat 1.

ROZLICZENIE PIERWOTNE	KOREKTA
<ul style="list-style-type: none"> • Dostawa nie obejmuje pozycji z załącznika Nr 15 do <u>u.p.t.u.</u> • Faktura: 16 000 zł brutto, VAT: 2 991,87 zł. • Faktura bez oznaczenia: „mechanizm podzielonej płatności”. • Faktura opłacona przez nabywcę zwykłym przelewem. 	<ul style="list-style-type: none"> • Dostawa obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do <u>u.p.t.u.</u> • Faktura po korekcie: 18 000 zł brutto, VAT: 3 365,85 zł. • Fakturę należy oznaczyć wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”, gdyż korekta powoduje uzupełnienie faktury o pozycje z załącznika Nr 15 do <u>u.p.t.u.</u> • Nabywca dokonuje dopłaty w mechanizmie podzielonej płatności.

Przykład

Schemat 2 przedstawia sytuację, w której faktura pierwotna obejmowała pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u. i jej wartość przekraczała 15 000 zł brutto, a więc została oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” i opłacona w tym mechanizmie. W wyniku korekty zmniejszono wartość faktury, ale po korekcie faktura nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u., a jej wartość wciąż przekracza 15 000 zł brutto.

Schemat 2.

ROZLICZENIE PIERWOTNE

- Dostawa obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura: 18 000 zł brutto, VAT: 3 365,85 zł.
- Faktura oznaczona wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”.
- Faktura opłacona przez nabywcę w mechanizmie podzielonej płatności.

KOREKTA

- Dostawa nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura (korekta): 17 000 zł brutto, VAT: 3 178,86 zł.
- Fakturę (korektę) należy oznaczyć wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”, gdyż nadal spełnione są kryteria co do przedmiotu dostawy oraz kwoty faktury.
- Dostawca zwraca kwotę odpowiadającą kwocie VAT z faktury korygującej zwykłym przelewem lub komunikatem przelewu.

Przykład

Schemat 3 przedstawia sytuację, w której faktura pierwotna obejmowała pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u. i jej wartość przekraczała 15 000 zł brutto, a więc została oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” i opłacona w tym mechanizmie. W wyniku korekty zmniejszono wartość faktury. Jej wartość nadal przekracza 15 000 zł brutto, ale faktura nie obejmuje już pozycji z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.

Schemat 3.

ROZLICZENIE PIERWOTNE

- Dostawa obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura: 17 000 zł brutto, VAT: 3 178,86 zł.
- Faktura oznaczona wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”.
- Faktura opłacona przez nabywcę w mechanizmie podzielonej płatności.

KOREKTA

- Dostawa po korekcie nie obejmuje pozycji z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura (korekta): 16 000 zł brutto, VAT: 2 991,87 zł.
- Brak obowiązku oznaczenia faktury (korekty) wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności” z uwagi na brak spełnienia kryterium przedmiotu dostawy.
- Dostawca zwraca kwotę odpowiadającą kwocie VAT z faktury korygującej zwykłym przelewem lub komunikatem przelewu.

Przykład

Schemat 4 przedstawia sytuację, w której faktura pierwotna obejmowała pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u. i jej wartość przekraczała 15 000 zł brutto, a więc została oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” i opłacona w tym mechanizmie. Po korekcie faktura nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u., ale jej wartość nie przekracza już 15 000 zł brutto.

Schemat 4.

ROZLICZENIE PIERWOTNE

- Dostawa obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura: 16 000 zł brutto, VAT: 2 991,87 zł.
- Faktura oznaczona wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”.
- Faktura opłacona przez nabywcę w mechanizmie podzielonej płatności.

KOREKTA

- Dostawa nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura po korekcie: 13 000 zł brutto, VAT: 2 430,89 zł.
- Brak obowiązku oznaczenia faktury (korekty) z uwagi na zmniejszenie wartości na fakturze poniżej ustawowego progu.
- Dostawca zwraca kwotę zwykłym przelewem lub komunikatem przelewu.

Przykład

Schemat 5 przedstawia sytuację, w której faktura pierwotna obejmowała pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u. i jej wartość przekraczała 15 000 zł brutto, a więc została oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności”. Do dnia korekty faktura nie została jednak opłacona. Po korekcie faktura nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u., ale jej wartość nie przekracza już 15 000 zł brutto.

Schemat 5.

ROZLICZENIE PIERWOTNE

- Dostawa obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura: 18 000 zł brutto, VAT: 3 365,85 zł.
- Faktura oznaczona wyrazami: „mechanizm podzielonej płatności”.
- Faktura nie została jeszcze opłacona przez nabywcę.

KOREKTA

- Dostawa nadal obejmuje pozycje z załącznika Nr 15 do u.p.t.u.
- Faktura po korekcie: 14 000 zł brutto, VAT: 2 617,89 zł.
- Brak obowiązku oznaczenia faktury (korekty) z uwagi na zmniejszenie wartości na fakturze poniżej ustawowego progu.
- Dostawca nie ma obowiązku dokonania płatności w mechanizmie podzielonej płatności.

4. Zaliczki i przelewy zbiorcze

Obowiązkowy MPP należy stosować także w stosunku do zaliczek. W takim przypadku w komunikacie przelewu w miejsce numeru faktury należy wpisać wyraz „zaliczka”. Od 1 listopada 2019 r. wprowadzono również możliwość dokonywania podzielonej płatności w drodze tzw. przelewów zbiorczych, tj. obejmujących należność wynikającą z więcej niż jednej faktury. Taka możliwość wynika z art. 108a ust. 3a-3c u.p.t.u. Zgodnie z tymi przepisami w przypadku wystawienia na rzecz podatnika przez jednego dostawcę lub usługodawcę w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc więcej niż jednej faktury, zapłata z zastosowaniem MPP może dotyczyć więcej niż jednej faktury. Wówczas komunikat przelewu:

- 1) obejmuje wszystkie faktury wystawione dla podatnika przez jednego dostawcę lub usługodawcę w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc,
- 2) zawiera kwotę odpowiadającą sumie kwot podatku wykazanych w tych fakturach,
- 3) w miejscu przeznaczonym do wskazania numeru faktury powinien zawierać okres, za który dokonywana jest płatność.

5. Oznaczenie faktury

Wprowadzenie obowiązkowego MPP poskutkowało zmianą przepisów w zakresie zasad wystawiania faktur VAT. Dodano przepis art. 106e ust. 1 pkt 18a u.p.t.u., zgodnie z którym w przypadku faktur, w których kwota należności ogółem stanowi kwotę 15 000 zł, obejmujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług,

o których mowa w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., faktura powinna zawierać wyraz „mechanizm podzielonej płatności”.

To bardzo ważny element zmian, ponieważ nieumieszczenie ww. wyrazów na fakturze uruchamia możliwość zastosowania sankcji w stosunku do wystawcy faktury. Daje ją organom podatkowym art. 106e ust. 12 u.p.t.u., zgodnie z którym w przypadku stwierdzenia, że podatnik wystawił fakturę z pominięciem wyrazów „mechanizm podzielonej płatności”, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., wykazanej na tej fakturze. Oczywiście zauważony w tym zakresie brak na fakturze można skorygować (jak każdą inną nieprawidłowość) w drodze faktury korygującej lub noty korygującej.

Przykład

W przypadku gdy faktura o wartości brutto powyżej 15 000 zł będzie zawierała jedną pozycję (np. na kwotę 2 000 zł netto + 460 zł VAT) objętą załącznikiem Nr 15 do u.p.t.u., to sankcja będzie naliczana wyłącznie od wartości kwoty podatku należnego z tytułu tej konkretnej pozycji, a więc od kwoty równej 460 zł.

Stosownie do art. 106e ust. 13 u.p.t.u. sankcji nie stosuje się, jeżeli pomimo wystawienia faktury niezawierającej ww. wyrazów płatność została przez nabywcę dokonana z zastosowaniem MPP. Jeżeli więc sprzedawca omyłkowo nie oznaczy faktury konieczną adnotacją, to w interesie wystawcy faktury będzie poinformowanie nabywcy o fakcie, że wystawił fakturę bez wymaganego oznaczenia, a także o obowiązku zapła-

ty przez nabywcę w MPP. Tę informację sprzedawca może przekazać nabywcy w dowolnej formie i w dowolny sposób, nawet przed wystawieniem faktury korygującej. Sankcji nie stosuje się również w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Mając na uwadze po pierwsze trudności z identyfikacją towarów i usług objętych oraz nieobjętych obowiązkowym MPP, po drugie występujące często ograniczenia systemowe, niepozwalające wystawcom na umieszczanie określonych adnotacji jedynie na wybranych fakturach, a po trzecie sankcje, jakimi taki brak jest zagrożony, w praktyce powstała wątpliwość, czy możliwe jest zamieszczanie adnotacji „mechanizm podzielonej płatności” także na fakturach nieobjętych obowiązkowo tym mechanizmem. Co do zasady tylko faktury spełniające przesłanki ustawowe powinny być tak oznaczane. Jednak przepisy regulujące zakres danych na fakturze określają jedynie elementy konieczne do zamieszczenia.

To oznacza, że oprócz tych elementów podatnik może zamieścić na fakturze również inne informacje, co nie stanowi naruszenia przepisów „fakturowych”. Również z punktu widzenia ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy¹² (dalej: k.k.s.), faktura zawierająca oprócz elementów koniecznych także dodatkowe informacje nie będzie fakturą wadliwą. Powyższe potwierdzono w objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r.¹³, wskazując, że nie jest sankcjonowane umieszczanie na fakturze adnotacji „mechanizm podzielonej płatności” mimo braku takiego obowiązku. Jeżeli jednak nabywca otrzyma taką fakturę, to nie ma obowiązku uregulowania takiej faktury w MPP.

12 T.j. Dz.U. 2020 poz. 19.

13 Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe...*, op. cit., s. 6.

6. Sankcje za niestosowanie obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

6.1. Sankcje na gruncie przepisów o VAT

Dokonanie płatności z pominięciem obowiązkowego MPP ma swoje konsekwencje w postaci wielu sankcji przewidzianych przepisami, dotyczących nabywcy. Podstawą do nałożenia pierwszej z nich jest art. 108a ust. 7 u.p.t.u. Zgodnie z nim w przypadku stwierdzenia, że podatnik dokonał płatności z pominięciem podzielonej płatności, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabycie towarów lub usług wymienione w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., wykazane na fakturze, której dotyczy płatność. Od tej sankcji nabywca jest w stanie się uwolnić w przypadku, gdy dostawca lub usługodawca, mimo otrzymania zapłaty z pominięciem omawianego mechanizmu, rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z faktury i zapłacił należny podatek do urzędu skarbowego.

Przykład

W przypadku gdy faktura o wartości brutto 20 000 zł, kwota VAT 3 739,84 zł, będzie zawierała pozycje objęte załącznikiem Nr 15 do u.p.t.u., sankcja nie będzie naliczana, jeśli dostawca ujmie fakturę w ewidencji sprzedaży, przekaże informację o niej w JPK_VAT i całą kwotę VAT z tej faktury, tj. 3 739,84 zł, ujmie w deklaracji VAT.

Sankcji nie stosuje się również w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestęp-

stwo skarbowe. Konsekwencją niezastosowania MPP może być również objęcie nabywcy solidarną odpowiedzialnością za podatek VAT niezapłacony przez dostawcę. Taką możliwość daje organom podatkowym znowelizowany art. 105a ust. 1 u.p.t.u. Zgodnie z nim podatnik, na rzecz którego dokonano dostawy towarów, o jakich mowa w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe, w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na jego rzecz, jeżeli w momencie dokonania tej dostawy podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.

Stosownie do art. 105a ust. 3 u.p.t.u. tej odpowiedzialności nie stosuje się:

1) do nabycia benzyn silnikowych, olejów napędowych i gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych, jeżeli:

a) to nabycie jest dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego, do standardowych zbiorników pojazdów używanych przez podatników nabywających te towary, do napędu tych pojazdów,

b) dostawy tych towarów dokonuje podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych;

2) jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podmiotu dokonującego dostawy towarów w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej;

3) do nabycia towarów udokumentowanego fakturą, w której kwota należności ogółem nie przekracza 15 000 zł;

4) do nabycia towarów, za które podatnik dokonał zapłaty z zastosowaniem MPP.

6.2. Sankcje na gruncie przepisów o podatkach dochodowych

Na gruncie podatków dochodowych konsekwencją dokonania płatności z pominięciem obowiązkowego MPP jest brak możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Stawowi o tym art. 15d ust. 1 pkt 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁴ (dalej: u.p.d.o.p.) oraz art. 22p ust. 1 pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵ (dalej: u.p.d.o.f.), zgodnie z którymi podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji o wartości przekraczającej 15 000 zł – pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” – została dokonana z pominięciem tego mechanizmu.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 listopada 2019 r.¹⁶

W sytuacji, w której okaże się, że zakupione przez Wnioskodawcę towary lub usługi nie wchodzą w zakres towarów i usług wymienionych w załączniku Nr 15 do u.p.t.u., to pomimo oznaczenia faktury VAT klauzulą „mechanizm podzielonej płatności” do Wnioskodawcy nie będzie miało zastosowania wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 15d ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. Dla możliwości zaliczenia do kosztów podatkowych poniesionych wydatków

¹⁴ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

¹⁵ T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

¹⁶ Sygn. 01111-KDIB1-1.4010.387.2019.1.SG, Legalis.

udokumentowanych tą fakturą, po spełnieniu pozostałych warunków uznania wydatku za koszty uzyskania przychodów, wynikających z u.p.d.o.p., nie będzie konieczna przez Wnioskodawcę jej zapłata w MPP.

7. Środki zgromadzone na rachunku VAT

Z dniem 1 listopada 2019 r. rozszerzono również wykaz tytułów, w odniesieniu do których do dokonania zapłaty będzie można wykorzystać środki zgromadzone na rachunku VAT. Zgodnie ze znowelizowanym art. 62b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe¹⁷ (dalej: p.b.) rachunek VAT może być obciążany także tytułem wpłaty:

1) na rachunek urzędu skarbowego:

a) podatku VAT, w tym podatku VAT z tytułu importu towarów, dodatkowego zobowiązania podatkowego, w tym podatku, a także odsetek za zwłokę w podatku od towarów i usług lub odsetek za

zwłokę od dodatkowego zobowiązania podatkowego,

b) podatku dochodowego od osób prawnych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w tym podatku oraz odsetek od zaliczek na ten podatek,

c) podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w tym podatku oraz odsetek od zaliczek na ten podatek,

d) podatku akcyzowego, przedpłat podatku akcyzowego, wpłat dziennych, a także odsetek za zwłokę w tym podatku oraz odsetek od przedpłat podatku akcyzowego,

e) należności celnych oraz odsetek za zwłokę od tych należności;

2) należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, a także należności z tytułu składek na FP, SFWON, FGŚP i FEP oraz na ubezpieczenie zdrowotne, do których poboru obowiązany jest ZUS.

8. Przepisy przejściowe

Przepisy wprowadzające obowiązkowy MPP weszły w życie 1 listopada 2019 r. Przy czym zgodnie z art. 10 ustawy z 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹⁸ (dalej: u.z.u.p.t.u.) nie dotyczą one dostaw towarów lub świadczenia usług wymienionych w dotychczasowym załączniku Nr 11 lub 14 do u.p.t.u., dokonanych:

1) przed 1 listopada 2019 r., dla których obowiązek podatkowy powstał lub faktura została wystawiona po 31 października 2019 r.,

2) po 31 października 2019 r., dla których faktura została wystawiona przed 1 listopada 2019 r.

– w odniesieniu do których należy stosować przepisy w brzmieniu dotychczasowym.

¹⁷ T.j. Dz.U. 2019 poz. 2357.

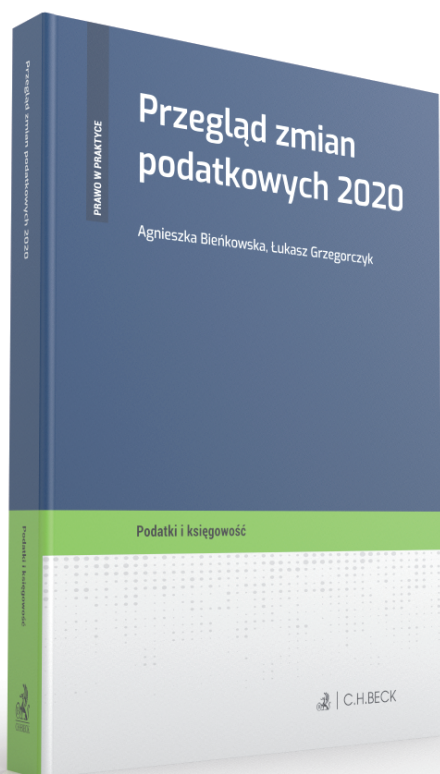
¹⁸ Dz.U. 2019 poz. 1751.

Podstawa prawna:

1. art. 498 k.c.,
2. art. 7 ust. 1 u.p.p.p.,
3. art. 22p ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.,
4. art. 15d ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.,
5. art. 62b p.b.,
6. art. 19 p.p.,
7. art. 31a, 105a, 106e, 108a, załącznik Nr 11-15 do u.p.t.u.,
8. art. 10 u.z.u.p.t.u.



Artykuł pochodzi z książki A. Bienkowskiej i Łukasza Grzegorzcyka „Przegląd zmian podatkowych 2020”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18922-przeglad-zmian-podatkowych-2020-agnieszka-bienkowska>



Przegląd zmian podatkowych 2020

2020 r. | 336 str. | 129 zł

Autorzy: Agnieszka Bienkowska, Łukasz Grzegorzczak

Rok 2020 przynosi kolejne liczne zmiany podatkowe, z których część obowiązuje już od 1.1.2020 r., a inne wejdą w życie w trakcie roku.

Główne zalety publikacji:

- szczegółowo omawia wszystkie najważniejsze zmiany w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej i innych przepisów podatkowych, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2020 r.,
- zawiera tabele porównujące treść przepisów przed i po zmianie,
- odwołuje się do komunikatów MF oraz wyjaśnień podatkowych MF (m.in. w zakresie MPP, białej listy podatników oraz podatku u źródła),
- omawia zasady funkcjonowania MPP, matrycy stawek VAT, wiążącej informacji stawkowej, stawki zero w WDT, transakcji łańcuchowych, kasy on-line, białej listy podatników, ulgi na złe długi, podatku u źródła,
- przedstawia najważniejsze interpretacje podatkowe oraz wyjaśnienia MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- jest merytorycznym uzupełnieniem bestsellerowego zbioru aktów prawnych zawartych w książce „Podatki 2020”.

Książka stanowi doskonałe narzędzie pracy dla głównych księgowych spółek, biur rachunkowych, doradców podatkowych, biegłych rewidentów, przedsiębiorców oraz głównych księgowych fundacji i stowarzyszeń.

www.ksiegarnia.beck.pl

e-mail: kontakt@beck.pl, tel. 81 46 13 300

Agnieszka Bieńkowska

Doradca podatkowy, partner w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe. Absolwentka Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada 20-letnie doświadczenie w doradztwie z zakresu podatku VAT. Kieruje projektami dotyczącymi restrukturyzacji i planowania podatkowego oraz opracowywania i wdrażania procedur podatkowych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz podmiotów z branży paliwowej, TSL, FMCG oraz firm z sektora nieruchomości. Uznany ekspert z zakresu doradztwa na rzecz jednostek sektora finansów publicznych. Reprezentuje samorządy w sporach z organami podatkowymi, doradza przy przekształceniach oraz planowaniu i realizacji inwestycji, wspomaga samorządy w bieżących rozliczeniach podatków, w tym w kwestiach związanych z rozliczeniami podatku VAT w projektach unijnych. W rankingu publikowanym przez międzynarodowy magazyn International Tax Review uznana za jednego z najlepszych w Polsce doradców w zakresie podatków pośrednich.

Łukasz Grzegorzczak

Doradca podatkowy, starszy konsultant w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe. Absolwent Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem VAT i w przekrojowych analizach podatkowych. Posiada doświadczenie w doradztwie na rzecz firm z branży elektrycznej i branży produkcyjnej, jednostek samorządu terytorialnego oraz podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych.

Słowa kluczowe: podatnicy, VAT, podatek od towarów i usług, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, WDT, transakcje transgraniczne, transakcje wewnątrzwspólnotowe, dyrektywa 2018/1910, nr VAT, nabywca, informacja podsumowująca, dokumentowanie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



STAWKA VAT 0% W WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEJ DOSTAWIE TOWARÓW

Zróżnicowane zasady dokumentowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) w poszczególnych państwach członkowskich od dawna były oceniane jako jeden z czynników ułatwiających dokonywanie oszustw podatkowych na gruncie VAT. Mając to na uwadze, w 2016 r. Komisja Europejska podjęła decyzję o poszukiwaniu rozwiązań, które mogłyby stanowić choćby tymczasowe ulepszenie przepisów dotyczących transakcji transgranicznych. Efektem tych prac jest m.in. rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) 2018/1912 z 4 grudnia 2018 r., zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) Nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi¹, wprowadzające ujednolicone zasady dokumentowania WDT.

1. Wprowadzenie

Przedmiotowe rozporządzenie to element szerszego pakietu, tzw. *quick fixes*, który wszedł w życie 1 stycznia 2020 r. Jego celem jest harmonizacja i uproszczenie niektórych przepisów dotyczących handlu między państwami członkowskimi – poza rozporządzeniem 2018/1912 także dyrektywa Rady (UE) 2018/1910 z 4 grudnia 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi². Z uwagi

na charakter prawny obydwu dokumentów, rozporządzenie 2018/1912 obowiązuje w polskim systemie prawnym bezpośrednio, bez konieczności dokonywania zmian w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³ (dalej: u.p.t.u.), zaś regulacje dyrektywy 2018/1910 muszą zostać zaimplementowane w drodze nowelizacji. Na dzień przygotowania niniejszego opracowania dostępny jest projekt z 7 października 2019 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (numer z wykazu: UC158). Ostatecznie uchwalone regulacje mogą zatem różnić się od niżej przedstawionych.

¹ Dz.Urz. UE L Nr 311, s. 10.

² Tamże, s. 3.

³ T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

Dodatkowo 23 grudnia 2019 r. MF opublikowało komunikat w sprawie implementacji pakietu *quick fixes*⁴. Wynika z niego, że prace legislacyjne w zakresie wdrożenia dyrektywy 2018/1910 nie zostaną w Polsce zakończone przed 1 stycznia 2020 r. Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem TSUE⁵, jeżeli państwo członkowskie nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie, jednostki mogą powoływać się na przepisy dyrektywy przed sądami krajowymi przeciwko państwu we wszystkich przypadkach, gdy te przepisy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne. Zgodnie z tym orzecznictwem przepis prawa UE jest bezwarunkowy, jeśli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i niezależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje UE lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu. To oznacza, że w przypadku braku implementacji dyrektywy podatnik ma prawo do bezpośredniego stosowania przepisów dyrektywy, jednak pod warunkiem, że te przepisy są bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne. Zatem implementacja dyrektywy 2018/1910 w późniejszym terminie spowoduje, że w okresie przejściowym polski podatnik będzie mógł zastosować przepisy dyrektywy 2018/1910 albo przepisy u.p.t.u. Jednak bez względu na to, czy podatnik zdecyduje się stosować przepisy dyrektywy 2018/1910 czy u.p.t.u., powinien to czynić konsekwentnie we wszystkich aspektach związanych z rozliczaniem VAT danej transakcji.

2. Warunek posiadania numeru VAT nabywcy

Zgodnie z dotychczasowymi przepisami u.p.t.u. wewnątrzwspólnotowa dostawa

towarów podlegała opodatkowaniu stawką 0%, jeżeli zostały spełnione określone warunki. Jednym z nich było dokonanie dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer VAT UE, nadany przez właściwe dla niego państwo członkowskie. Był to jednak warunek formalny, który nie znajdował oparcia w przepisach dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶ (dalej: Dyrektywy VAT). W orzecznictwie TSUE⁷ wskazywano przy tym na brak możliwości zakwestionowania podatnikowi prawa do zastosowania stawki 0% z samego tylko powodu nieposiadania numeru VAT kontrahenta, w przypadku gdy wszystkie warunki materialne zostały spełnione (towar wyjechał z kraju wysyłki i dotarł do kraju przeznaczenia). Brak numeru VAT UE nabywcy nie wpływał więc na brak możliwości zastosowania stawki 0% przez dostawcę.

Celem nowelizacji (w tym przypadku nowelizacji art. 42 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.) jest wprowadzenie dla tej przesłanki charakteru materialnego, co oznacza, że brak właściwego i ważnego numeru VAT UE kontrahenta będzie od tej pory uznawany za uniemożliwiający zastosowanie stawki 0% w WDT, nawet jeśli towar wyjedzie z Polski i dotrze ostatecznie do zagranicznego kontrahenta. Przepisy nie określają przy tym, w jaki sposób nabywca ma przekazać swój numer VAT UE dostawcy. W praktyce będzie to zależało od metod współpracy między stronami, niemniej przyjęty sposób powinien pozwalać na udowodnienie, że przedmiotowa informacja została otrzymana przez dostawcę w określonym terminie. Przyjmuje się bowiem, że informacja o numerze VAT UE powinna zostać przekazana dostawcy przed zdarzeniem

powodującym powstanie obowiązku podatkowego. Pozwala to na właściwe udokumentowanie transakcji (zastosowanie właściwej stawki). Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy zakłada, że powyższe regulacje nie będą miały zastosowania do dostawy towarów, których transport lub wysyłka rozpoczęły się przed 1 stycznia 2020 r., a zakończyły po 31 grudnia 2019 r.

3. Warunek terminowego złożenia informacji podsumowującej

Przesłanką materialną, od której spełnienia będzie zależeć możliwość zastosowania stawki 0%, będzie również obowiązek złożenia informacji podsumowującej. Pozwala ona organom podatkowym na porównanie transakcji wykazanych przez podatnika z danymi w systemie VIES, zawierającymi analogiczne informacje od jego kontrahentów. Pojawiające się różnice mogą w takiej sytuacji świadczyć o nadużyciach przy transakcjach transgranicznych. Dotychczasowe przepisy u.p.t.u. nie uzależniały prawa do zastosowania stawki 0% w WDT od złożenia informacji podsumowującej. Niezłożenie takiej informacji wiązało się co prawda z określonymi konsekwencjami na gruncie ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy⁸ (dalej: k.k.s.), jednak nie wpływało na sposób opodatkowania samej dostawy.

Zgodnie z projektowanym art. 42 ust. 1a u.p.t.u. jeżeli:

- 1) podatnik nie dopełnił obowiązku złożenia informacji podsumowującej w wymaganym przepisami terminie lub
- 2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych informacji

4 Ministerstwo Finansów, implementacja dyrektywy 2018/1910 dot. tzw. pakietu *Quick Fixes*, 23 grudnia 2019 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/implementacja-dyrektywy-20181910-dot-tzw-pakietu-quick-fixes> (dostęp: 28.12.2019 r.).

5 Zob. wyroki: z 19 stycznia 1982 r., *Ursula Becker przeciwko Finanzamt Münster-Innenstadt*, C-8/81, Legalis; z 15 stycznia 2014 r., *Association de médiation sociale przeciwko Union locale des syndicats CGT i in.*, C-176/12, Legalis; z 15 maja 2014 r., *Almos Agrárkultúrkészlet Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-337/13, Legalis.

6 Dz.Urz. UE L 2006 Nr 347.1.

7 Zob. np. wyroki: z 6 września 2012 r., *Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, C-273/11, Legalis; z 27 września 2012 r., *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen*, C-587/10, Legalis.

8 T.j. Dz.U. 2020 poz. 19.

– stawka 0% nie będzie miała zastosowania, chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśni uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego. Powody takiego uchybienia mogą być następujące:

- 1) wykazano WDT w informacji podsumowującej za błędny okres,
- 2) popełniono niezamierzony błąd w odniesieniu do wartości danej dostawy,
- 3) podano stary numer identyfikacji podatkowej kontrahenta,
- 4) nie złożono informacji podsumowującej lub złożono ją po terminie w wyniku pomyłki.

Obowiązek właściwego wyjaśnienia uchybienia będzie ciążył na podatniku. Przy tym zgodnie z uzasadnieniem do projektu z 7 października 2019 r., jeżeli uchybienia nie będą stanowiły elementu oszustwa podatkowego, organ podatkowy co do zasady powinien uznać wyjaśnienia za należyte. Niezależnie od powyższego, znowelizowany art. 262 Dyrektywy VAT rozszerza wymogi w zakresie danych przekazywanych w informacji podsumowującej. Zgodnie z nowymi przepisami będzie ona zawierać dodatkowo dane dotyczące:

- 1) nabywców zidentyfikowanych do celów VAT, którym podatnik dostarczył towary w ramach WDT,
- 2) osób zidentyfikowanych do celów VAT, którym podatnik dostarczył towary, jakie zostały mu dostarczone w drodze WNT,
- 3) podatników i osób prawnych niebędących podatnikami, które są zidentyfikowane do celów VAT, na rzecz których podatnik świadczył usługi inne niż usługi zwolnione z VAT w państwie członkowskim, w którym dana transakcja podlega

opodatkowaniu, odnośnie do których usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku. W praktyce powyższe znajdzie odzwierciedlenie w nowych wzorach tych deklaracji.

4. Dokumentowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów

Zasady dokumentowania WDT dla potrzeb zastosowania stawki 0% reguluje obecnie art. 42 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. Zgodnie z tym przepisem WDT podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, jeżeli podatnik posiada dowody na to, że w ramach dostawy towary zostały wywiezione z kraju i dostarczone do nabywcy w innym kraju UE. Ciężar dowodu spoczywa więc na podatniku. Przepis art. 42 ust. 3 u.p.t.u. wskazuje, że tymi dowodami mogą być:

- 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),
- 2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

Wskazany katalog nie jest zamknięty. Jeśli bowiem ww. dokumenty nie wystarczają do jednoznacznego potwierdzenia dostarczenia towarów, dowodami mogą być również m.in.:

- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie,

2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu,

3) dokumenty potwierdzające zapłatę za towar,

4) dowody potwierdzające przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Rozporządzenie 2018/1912 nie zmienia tych przepisów, co oznacza, że pozostała one w mocy i w dalszym ciągu będą mogły być stosowane. Celem rozporządzenia 2018/1912 jest wprowadzenie regulacji, zgodnie z którymi w przypadku zgromadzenia wskazanych w nim dokumentów podatnik będzie mógł korzystać z domniemania, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z kraju do miejsca przeznaczenia znajdującego się w innym państwie UE, podczas gdy w sytuacji zgromadzenia dokumentów „standardowych” domniemania takiego nie będzie. Różnica między tymi dwiema sytuacjami w praktyce sprowadza się do tego, że w przypadku posiadania przez podatnika dokumentów wskazanych w rozporządzeniu 2018/1912 ciężar wykazania, że dany towar nie wyjechał z kraju wysyłki, będzie ciążył na organie podatkowym (podatnik będzie korzystać z domniemania, że towar wyjechał), podczas gdy w przypadku gromadzenia dokumentów na podstawie regulacji dotychczasowych ten ciężar będzie – tak jak obecnie – po stronie podatnika.

Wykaz dokumentów pozwalających na korzystanie z domniemania określa nowo dodany art. 45a rozporządzenia 282/2011. Zgodnie z tym przepisem do celów stosowania zwolnień w WDT domniemywa się, że towary zostały wysła-

ne lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:

1) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz oraz jest w posiadaniu:

a) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów z grupy I albo

b) pojedynczych dowodów z grupy I wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami z grupy II, potwierdzających wysyłkę lub transport;

2) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

a) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, i wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów oraz

b) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów z grupy I lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów z grupy I, wraz z jakimkolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami z grupy II, potwierdzających transport lub wysyłkę.

Domniemanie występuje, gdy sprzedawca posiada niebędące ze sobą w sprzeczności dowody, które zostały wydane przez różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy – obrazuje to rysunek 1.

Rysunek 1. Dokumenty pozwalające na skorzystanie z domniemania wywozu towarów

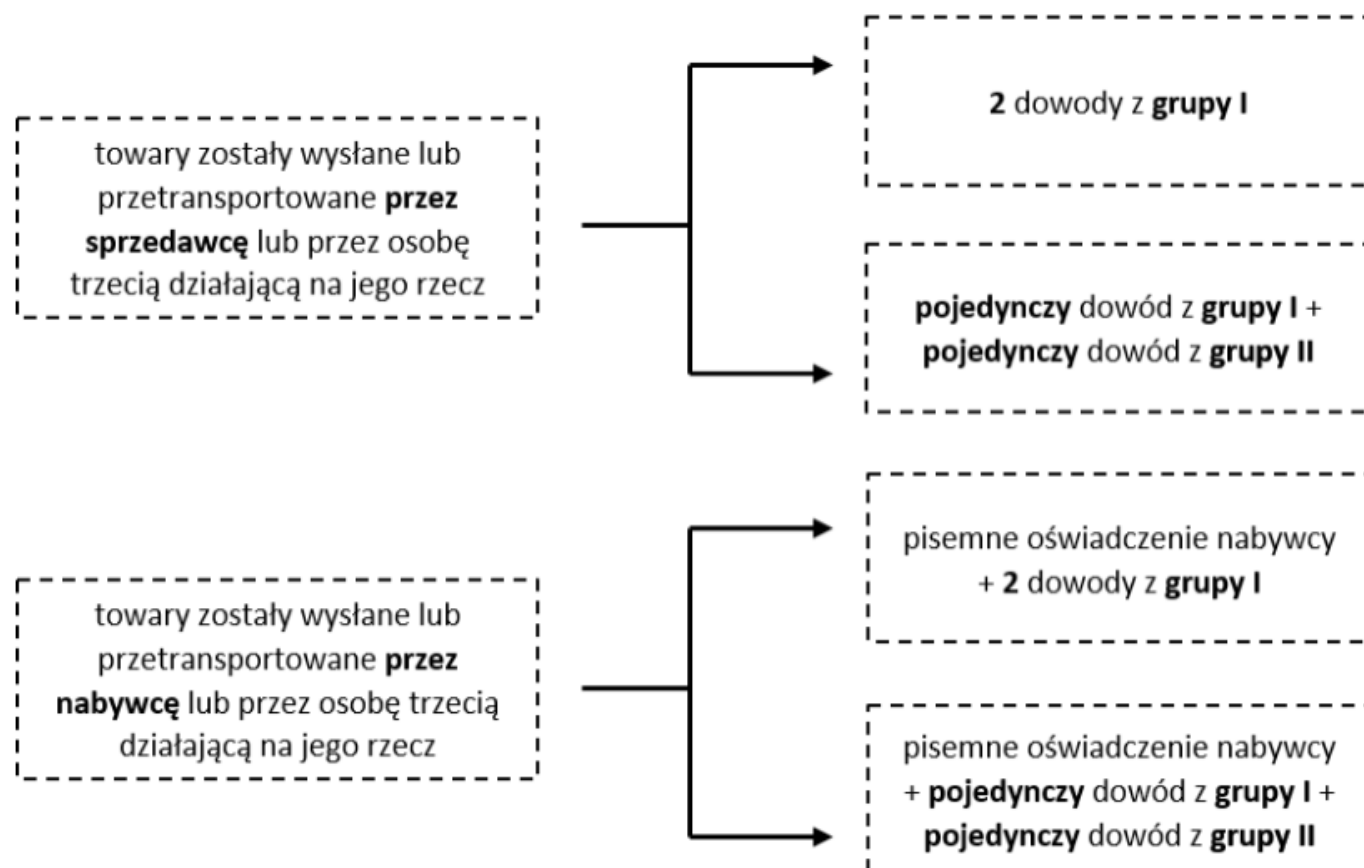


Tabela 1. Dokumenty z grupy I i grupy II

Grupa I – dokumenty odnoszące się do wysyłki/transportu towarów	Grupa II – dokumenty nieodnoszące się do wysyłki/transportu towarów
<ul style="list-style-type: none">• podpisany list przewozowy CMR,• konosament,• faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów	<ul style="list-style-type: none">• polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów,• dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, np. notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia,• poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim

W każdym przypadku zarówno dowody z grupy I, jak i dowody z grupy II muszą zostać wydane przez różne strony, które są niezależne od sprzedawcy i od nabywcy oraz są niezależne od siebie nawzajem. Ten ostatni wymóg może w istotny sposób utrudnić pozyskiwanie dokumentacji uprawniającej do skorzystania z domniemania.

W opublikowanych w tym zakresie notach wyjaśniających KE⁹ wskazano bowiem, że na potrzeby stosowania art. 45a rozporządzenia 282/2011 strony nie będą uważane za „niezależne”:

1) jeżeli działają w ramach tej samej osoby prawnej lub

2) jeżeli w odniesieniu do nich istnieją więzi rodzinne lub inne bliskie więzi osobiste, zarządzanie, własność, członkostwo, więzi finansowe lub prawne.

W praktyce może to oznaczać, że dokumenty dostarczane podatnikom przez firmy należące do tej samej grupy kapitałowej nie będą spełniały tego kryterium.

Oświadczenie nabywcy, o którym mowa powyżej, powinno zawierać:

- 1) datę wystawienia,
- 2) nazwę oraz adres nabywcy,
- 3) ilość i rodzaj towarów,
- 4) datę i miejsce przybycia towarów,
- 5) w przypadku dostawy środków trans-

portu – numer identyfikacyjny środków transportu oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy.

Nie ma przy tym żadnego oficjalnego wzoru takiego oświadczenia. W notach wyjaśniających KE wskazano, że państwa członkowskie powinny być elastyczne pod tym względem i nie powinny nakładać ścisłych ograniczeń w postaci akceptowania oświadczeń np. tylko w formie papierowej, lecz powinny akceptować także elektroniczną wersję ww. oświadczeń, o ile będą one zawierały wymagane informacje. Nabywca dostarcza sprzedawcy takie oświadczenie w formie pisemnej do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym była dostawa.

Podstawa prawna:

1. art. 45a rozporządzenia 282/2011,
2. art. 262 Dyrektywy VAT,
3. art. 42 ust. 1 i 3, art. 100 u.p.t.u.



Artykuł pochodzi z książki A. Bienkowskiej i Łukasza Grzegorzcyka „Przegląd zmian podatkowych 2020”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18922-przeglad-zmian-podatkowych-2020-agnieszka-bienkowska>



POZAUMOWNE STOSUNKI PRACY

Obok umowy o pracę stosunek pracy może też powstać z mocy powołania, mianowania, wyboru i spółdzielczej umowy o pracę. W doktrynie te cztery rodzaje stosunków pracy nazywane są pozaumownymi. Wbrew przyjętemu konwencjonalnemu określeniu, że są to stosunki powstające bez zawarcia umowy, jest to w rzeczywistości znaczne uproszczenie. Podstawą powstania każdego z tych wskazanych stosunków pracy jest zgodne oświadczenie woli pracodawcy (lub podmiotu występującego w jego imieniu) i kandydata na pracownika. Określenie „pozaumowne” należy rozumieć jako powstające „poza umową o pracę” i w swej istocie nie odbiegające od regulacji zawartej w art. 11 ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy¹ (dalej jako: k.p.).

1. Wprowadzenie do stosunków pracy z powołania

Podstawowa regulacja stosunków pracy z powołania znajduje się w k.p. w art. 68 i następnych. Przepisy te modyfikują ogólny model stosunku pracy poprzez osłabienie ich trwałości i ograniczenie uprawnień pracowniczych w związku z wadliwym ustaniem tych stosunków. Artykuł 68 § 1 k.p. stanowi bowiem, że stosunki pracy z powołania nawiązuje się w przypadkach określonych w przepisach odrębnych względem k.p. Do tych przepisów mogą należeć przepisy rangi ustawowej, ewentualnie przepisy niższej rangi, np. sta-

tuty, na które ustawa deleguje uprawnienia do określenia zasad zatrudniania pracowników. Należy pamiętać, że w systemie prawa istnieje bardzo dużo przypadków przewidujących możliwość powołania na określone stanowisko. O powołaniu w rozumieniu k.p. mówimy jedynie wówczas, gdy obok zwrotu o powołaniu danej osoby z przepisów wynika w sposób bezpośredni bądź pośredni, że osoba ta ma pozostawać w stosunku pracy. Takie stanowisko zostało zaprezentowane w uchwale Sądu Najwyższego z 11 stycznia 2005 r.² Jeżeli przesłanka ta nie występuje, wówczas powołanie na stanowisko ma charakter czynności techniczno-organizacyjnej,

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, rokowaniach 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, pracodawcy, pozaumowne stosunki pracy, powołanie, mianowanie, wybór, spółdzielcza umowa o pracę, Kodeks pracy, przedsiębiorstwa państwowe, pracownicy samorządowi, stosunki służbowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040.
2 Sygn. akt I PZP 11/04.

takiej jak np. powołanie członka zarządu spółki handlowej, bądź w ogóle czynności o innym charakterze prawnym, takim jak np. nominacja sędziowska. Zatem w obecnym stanie prawnym powołanie w rozumieniu art. 68 k.p. występuje m.in. w przypadku objęcia stanowiska dyrektorów przedsiębiorstw państwowych³, osób zajmujących wyższe stanowiska w służbie cywilnej⁴ bądź niektórych organów administracji rządowej⁵.

2. Charakter prawny powołania

Dawniej w literaturze przedmiotu dominowało stanowisko, iż powołanie jest odmianą aktu administracyjnego. Następnie przyjmowano, że charakter aktu powołania zależy od rodzaju powierzanego stanowiska; w przypadku stanowiska dyrektora przedsiębiorstwa państwowego i innych kierowniczych stanowisk państwowych upatrywano w nim rodzaju aktu administracyjnego, a w odniesieniu do innych stanowisk – postaci czynności z zakresu prawa pracy. Aktualnie istnieją wąskie podstawy do obrony stanowiska, że akt powołania jest jednostronną czynnością prawną albo nawet oświadczeniem woli organu, zawierającym ofertę nawiązania stosunku pracy.

Charakter aktu powołania wiąże się bardzo ściśle z tym, że stanowi on podstawę angażowania do pracy na stanowiskach kierowniczych. Akt powołania w rozumieniu art. 68 k.p. pełni podwójną rolę. Z jednej strony na jego mocy zostaje powierzone pracownikowi stanowisko kierownicze (czyli dochodzi do nawiązania stosunku organizacyjnego), z drugiej zaś, w związku z treścią art. 11 k.p., akt powołania jest traktowany jako oświadczenie woli pracodawcy.

3. Stosunki pracy z mianowania

Instytucja mianowania, zwana także jako nominacja, występuje obecnie w dwóch postaciach, takich jak: mianowanie pracownicze oraz mianowanie służbowe. Pierwsze z nich jest podstawą stosunków pracy o spotykanej nazwie służbowych stosunków pracy, drugie – stosunków służbowych w służbach zmiłitaryzowanych – wojsku, policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, Służbie Celno-Skarbowej.

Należy wskazać, że stosunki służbowe mają charakter administracyjnoprawny i nie są regulowane prawem pracy. Do stosunków pracy z mianowania stosuje się przepisy szczególne, zawarte w tzw. pragmatykach pracowniczych i posiłkowo w k.p., natomiast do stosunków służbowych mają zastosowanie tzw. pragmatyki służbowe (policyjna, wojskowa itd.). Zgodnie z art. 76 k.p., stosunki pracy z mianowania nawiązywane są w przypadkach wyraźnie określonych w przepisach odrębnych względem k.p. Podobnie jak w odniesieniu do powołania, przepisami odrębnymi w rozumieniu tego przepisu mogą być wyłącznie akty prawne o charakterze ustawowym.

Mianowanie jako podstawa stosunku pracy występuje obecnie w czterech obszarach związanych z zatrudnieniem. Chodzi tu o administrację publiczną w szerokim znaczeniu tego słowa (np. urzędnicy służby cywilnej, inspektorzy pracy, kontrolerzy NIK, radcowie Prokuratury Generalnej), szkolnictwo (nauczyciele mianowani i dyplomowani w szkołach powszechnych, profesorowie zwyczajni w szkołach wyższych), naukę (profesorowie w instytutach badawczych i PAN) oraz wymiar sprawiedli-

wości (sędziowie, prokuratorzy, referendarze, kuratorzy).

4. Charakter prawny aktu mianowania

We wcześniejszej literaturze i orzecznictwie przyjmowano, iż mianowanie to akt administracyjny, a nawet decyzja administracyjna. Po szeregu zmian społeczno-politycznych z lat 90. XX wieku takie stanowisko utraciło na swoim znaczeniu. Stąd obecnie w orzecznictwie zaakceptowano pogląd⁶, że akt mianowania jest czynnością z zakresu prawa pracy, a nawet oświadczeniem woli pracodawcy lub podmiotu reprezentującego pracodawcę, wymaganego zgodnie z art. 11 k.p.

Nie należy zapominać, że sam akt mianowania nie rodzi jeszcze stosunku pracy, gdyż zgodnie z tym przepisem nawiązanie stosunku pracy, bez względu na jego podstawę prawną, wymaga zgodnego oświadczenia woli pracodawcy i pracownika. Zatem mianowanie jest oświadczeniem woli, o jakim mowa w art. 11 k.p., a samo powstanie stosunku pracy uzależnione jest od zgody na podjęcie zatrudnienia osoby mianowanej.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że akt mianowania może być nie tylko podstawą nawiązania stosunku pracy, ale bardzo często także podstawą przekształcenia stosunku pracy z umownego na nominacyjny. Sytuacja taka będzie występować w służbie cywilnej, inspekcji pracy, w szkolnictwie powszechnym bądź wyższym. We wskazanych przypadkach akt mianowania zastępuje umowę o pracę, przekształcając stosunek pracy w zakresie podstawy zatrudnienia.

3 Art. 33 ustawy z 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych, Dz.U. 2002 Nr 112 poz. 981.

4 Art. 53a ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej, t.j. Dz.U. 2020 poz. 265.

5 Art. 45 ustawy z 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1915.

6 Sygn. akt I PKN 57/96.

5. Stosunki pracy z wyboru

Stosunki pracy nawiązywane na podstawie wyboru mają charakter subsydiarny względem dominującego stosunku organizacyjnoprawnego. Zgodnie z art. 73 § 1 k.p., nawiązanie stosunku pracy następuje na podstawie wyboru, jeżeli z wyboru wynika obowiązek wykonywania pracy w charakterze pracownika. Decydują o tym właściwe przepisy ustrojowe (ustawowe lub wewnątrzorganizacyjne). Najczęściej omawianą podstawę nawiązania stosunku pracy spotkać można w administracji samorządowej. Zgodnie z ustawą z 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych⁷, stosunki pracy na podstawie wyboru nawiązuje się (jeżeli statut tak stanowi) z marszałkiem województwa, wiceprzewodniczącym zarządu oraz pozostałymi członkami zarządu województwa, starostą, wicestarostą oraz pozostałymi członkami zarządu powiatu, wójtem, burmistrzem, prezydentem miasta, przewodniczącym zarządu związku międzygminnego i pozostałymi członkami zarządu. Oprócz

sfery samorządowej wybór jako podstawa nawiązywania stosunków pracy wykorzystywany jest głównie dla pełnienia kierowniczych funkcji w organizacjach społecznych (np. w związkach zawodowych) albo w zarządach spółek handlowych (jeżeli umowa spółki z o.o. lub statut spółki akcyjnej tak stanowią).

Najbardziej charakterystyczną cechą stosunków pracy z wyboru, wynikającą z subsydiarnego charakteru, jest całkowite uzależnienie ich bytu od stosunku organizacyjnoprawnego. Stosunek pracy z wyboru rozwiązuje się bowiem wyłącznie w razie wygaśnięcia mandatu. Nie mają do niego zastosowania przepisy o rozwiązaniu umowy o pracę w drodze wypowiedzenia lub bez wypowiedzenia, w tym także na podstawie art. 52 k.p.

Powyższy pogląd został zaprezentowany w wyroku Sądu Najwyższego z 4 grudnia 1979 r.⁸. Wygaśnięcie mandatu następuje w przypadkach wskazanych

w przepisach ustrojowych (np. w ustawie z 5 stycznia 2011 r. Kodeks wyborczy⁹), najczęściej wskutek upływu określonego terminu (kadencji) lub też odwołania pracownika przez organ, który go wybrał na dane stanowisko. Podobne skutki wywołuje zrzeczenie się mandatu.

6. Podsumowanie

Wśród całej gamy rozwiązań przewidzianych dla pozaumownych stosunków pracy możemy doszukiwać się wielu podobieństw związanych z klasyczną umową o pracę. W powyższym opracowaniu przedstawiony został bazowy zarys regulacji, bez wchodzenia w szczegóły związane z innymi instytucjami prawa pracy, takimi jak np. urlopy pracownicze, czas pracy bądź wynagrodzenia. W celu poszerzenia wiedzy w zakresie bardziej urzędniczych form zatrudnienia, bez wątplenia należy na bieżąco monitorować trendy orzecznicze, które w dużym stopniu kształtują powszechną praktykę stosowania dosyć ogólnych przepisów prawa pracy.

7: T.j. Dz.U. 2019 poz. 1282.

8 Sygn. akt I PR 93/79.

9 Dz.U. 2019 poz. 684.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

Non-contractual employment relations

In addition to the employment contract, an employment relationship may also arise by virtue of appointment, appointment, selection and cooperative employment contract. Four types of employment relationships in the doctrine are called non-contractual. Contrary to the accepted conventional term, that these are relations arising without the conclusion of a contract, this is in fact a significant simplification. The basis for the creation of each of the previously indicated employment relationships is a consistent declaration of will of the employer (or an entity acting on its behalf) and the candidate for an employee. The term „non-contractual” should be understood as arising „outside the employment contract” and in essence not departing from the regulation contained in art. 11 of the Act of 26 June 1974, the Labor Code (hereinafter referred to as: k.p.).



Anna Sulima

Radca prawny, z wieloletnim doświadczeniem w kompleksowej obsłudze podmiotów gospodarczych, głównie średnich i dużych przedsiębiorstw, legitymująca się dodatkowo dyplomem z zarządzania. Posiada doświadczenie zawodowe w zakresie obsługi korporacyjnej spółek, prawa zobowiązań oraz sporów sądowych. Absolwentka Uniwersytetu Gdańskiego, a także Szkoły Prawa Amerykańskiego we współpracy z Georgia State University College of Law, prestiżowym Emory University oraz Uniwersytetem Warszawskim.

Słowa kluczowe: prawo, restrukturyzacja, przedsiębiorstwa, pracodawca, pracownicy, stosunek pracy, zakład pracy, część zakładu pracy, Kodeks pracy, przejście zakładu pracy, przejęcie, wypowiedzenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KONSEKWENCJE RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTW DLA STOSUNKU PRACY

Przez restrukturyzację przedsiębiorstw rozumie się połączenia i przejęcia oraz podziały spółek, wnoszenie tzw. aportem przedsiębiorstwa składników jego majątku bądź zorganizowanych części oraz transakcje sprzedaży udziałów lub akcji w spółkach prawa handlowego. Jednakże do najczęstszych działań restrukturyzacyjnych należą połączenia oraz przejęcia. Fuzja (ang. *merger*) stanowi dobrowolne połączenie majątku dwóch lub kilku przedsiębiorstw w jeden nowo zawiązany podmiot, będący sukcesorem praw i obowiązków łączonych przedsiębiorstw¹. Natomiast istotą przejęcia (ang. *acquisition*) jest uzyskanie kontroli przez jeden podmiot nad innym, co dokonywane jest poprzez zakup pakietu udziałów bądź akcji przejmowanego podmiotu – pozwala to podmiotowi przejmującemu na zarządzanie oraz kontrolę jednostki przejmowanej. W przypadku przejęcia żadna z jednostek uczestniczących w przekształceniu nie traci osobowości prawnej, co odróżnia je od połączenia². Restrukturyzacje wywołują również konsekwencje dla innych podmiotów funkcjonujących w danej branży, jak też dla zatrudnionych w restrukturyzowanych przedsiębiorstwach pracowników, bowiem skutkiem połączenia zakładu pracy przez jego przejęcie jest przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę.

1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest wskazanie, czy obecne regulacje prawne odpowiednio zabezpieczają interesy restrukturyzowanych przedsiębiorstw jako pracodawców oraz ich

pracowników. W kontekście prezentowanego orzecznictwa wydaje się, iż mimo wielu pozytywnych zmian i unormowań związanych z przejściem zakładu pracy na innego pracodawcę, funkcjonujące dziś otoczenie prawne w dalszym ciągu nie jest wystarczająco przej-

1 Por. „Encyklopedia Zarządzania”, <https://mfiles.pl/pl/index.php/Fuzja>.

2 Por. *Pojęcie i rodzaje restrukturyzacji przedsiębiorstw*, 15 czerwca 2018 r., <http://www.russellbedford.pl/aktualnosci/zmiany-w-rachunkowosci/item/332-pojecie-i-rodzaje-restrukturyzacji-przedsiębiorstw.html>.

rzyste, co godzi w interesy przedsiębiorców, jednocześnie stawiając niekiedy pracowników w niekorzystnym położeniu prawnym.

2. Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę

Zgodnie z art. 23¹. ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy³ (dalej jako k.p.) w razie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę staje się on z mocy prawa stroną w dotychczasowych stosunkach pracy, z zastrzeżeniem przepisów § 5 powołanego artykułu. Za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed przejściem części zakładu pracy na innego pracodawcę, dotychczasowy i nowy pracodawca odpowiadają solidarnie. Należy wskazać, iż przez pojęcie pracodawcy, w myśl art. 3 k.p. należy rozumieć jednostkę organizacyjną, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osobę fizyczną, jeżeli zatrudnia ona pracowników. Przepis art. 23¹ k.p. nie definiuje pojęcia części zakładu pracy, jak i zakładu pracy, dlatego też zasadnicze znaczenie przy określaniu tych pojęć na gruncie wskazanego przepisu ma wykładnia stosownych przepisów dyrektywy Rady 2001/23/WE z 12 marca 2001 r. w sprawie zbliżania ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do ochrony praw pracowniczych w przypadku przejęcia przedsiębiorstw, zakładów lub części przedsiębiorstw lub zakładów⁴ (dalej jako „dyrektywa 2001/23”).

Natomiast użyte w art. 23¹ k.p. pojęcia „zakład pracy” i „część zakładu pracy” są desygnatami przyjętego w dyrekty-

wie określenia „jednostka gospodarcza”, które jest zbiorczym pojęciem oznaczającym przejmowane przedsiębiorstwo, zakład lub część przedsiębiorstwa lub zakładu. Pojęcie „jednostka gospodarcza” oznacza zorganizowane połączenie zasobów, którego celem jest prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy jest to działalność podstawowa czy pomocnicza⁵. Sąd Najwyższy w swym orzecznictwie przyjął odpowiadające unijnemu pojęciu jednostki gospodarczej określenie części zakładu pracy, wskazując, iż jest to pewna zorganizowana całość, na którą składają się określone elementy materialne i majątkowe, system organizacyjny i struktura zarządzania, które dają możliwość dalszego wykonywania pracy przez zatrudnionych w niej pracowników⁶.

Pracodawca, mając na uwadze powyższe, może zatem posiadać kilka zakładów pracy oraz je restrukturyzować na różne sposoby. W praktyce zazwyczaj ustalenie, przy rozbudowanych strukturach organizacyjnych poszczególnych zakładów pracy, czy nastąpiło przejście części zakładu pracy na innego pracodawcę czy tylko przejęcie składników jego mienia, a także dokładne określenie, jakie składniki wchodzi w daną część zakładu pracy, przysparza niejednokrotnie wielu wątpliwości. Stąd też Sąd Najwyższy wielokrotnie podejmował tę kwestię w swych rozstrzygnięciach. Zgodnie z wyrokiem z 17 maja 1995 r.⁷, przy wyjaśnianiu pojęcia „przejęcie części zakładu pracy przez inny zakład” należy uwzględnić różnorodność zakładów pracy oraz różnorodność ich prawnego i faktycznego położenia, wobec tego w jednym przy-

padku za część zakładu pracy można uznać placówkę taką jak kopalnia kredy, w innym przypadku sklep spożywczy⁸.

Należy także zwrócić uwagę na cele towarzyszące przejęciu, bowiem w orzecznictwie oraz w doktrynie przyjmuje się, iż nieuzasadnionym uproszczeniem jest stosowanie takich samych kryteriów do zakładów należących do sfery publicznej, które realizują cele społeczne i publiczne oraz w stosunku do zakładów ze sfery gospodarczej. Jak wynika z treści uzasadnienia wyroku Sądu Okręgowego w Legnicy z 9 maja 2013 r.⁹ „w przypadku zakładów pracy o celach gospodarczych zasadnicze znaczenie mają elementy i uwarunkowania typu majątkowego, natomiast nie mogą one odgrywać dominującej roli tam, gdzie dochodzi do przejęcia w części zakładu pracy realizującego cele społeczne, polityczne bądź publiczne”¹⁰. Z treści uzasadnienia wyroku SN z 4 lutego 2010 r.¹¹ również wynika, iż w przypadku wykonywania usług na rzecz osób trzecich zakres zadań, jak też czynniki majątkowe służące ich wykonywaniu determinują ocenę, czy doszło do przejęcia zakładu pracy lub jego części na podstawie art. 23¹ k.p.

Należy uznać, mając na względzie powyższe, iż zasadniczą kwestią przy dokonywaniu restrukturyzacji i przewidywaniu jej konsekwencji dla stosunku pracy jest w pierwszej kolejności ustalenie, jakiego typu jest zakład pracy, w którym zatrudniono pracowników oraz w jaki sposób przebiegał transfer pracowników i majątku do innego przedsiębiorstwa, przy czym jak wskazał SN

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1040.

4 EUR-Lex - 32001L0023.

5 Wyrok SN z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt II PK 53/17.

6 Por. wyrok SN z 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt I PK 210/09, OSNP 2011 nr 19-20, poz. 249.

7 Sygn. akt I PRN 15/95 (OSNAP z 1995 r. nr 21, poz. 264).

8 Uchwały SN: z 15 maja 1992 r., sygn. akt I PZP 28/92, z 19 stycznia 1993 r., sygn. akt I PZP 70/92.

9 Sygn. akt VP a 66/13.

10 Por. wyroki SN: z 14 lipca 1993 r., sygn. akt I PRN 77/93, z 16 marca 1994 r., sygn. akt I PRN 4/94, z 14 czerwca 2012 r., sygn. akt I PK 235/11.

11 Sygn. akt III PK 49/09.

w wyroku z 10 lipca 2014 r.¹² o przejęciu zakładu pracy w trybie art. 23¹ k.p. można mówić nie tylko wtedy, gdy jego przedmiotem są składniki majątkowe, ale także wówczas, gdy dochodzi do przekazania zadań realizowanych do tej pory przez jeden podmiot na rzecz drugiego i to zarówno zadań pomocniczych, jak i specjalistycznych, należących do głównej działalności przedsiębiorstwa.

1.1. Kontynuacja stosunku pracy

Jak wskazano powyżej, przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę polega na tym, że nowy pracodawca staje się stroną w dotychczasowym stosunku pracy, w związku z czym wiążą go wszelkie warunki należące do treści stosunku pracy, a więc nie tylko wynikające z umowy o pracę, ale również z innych źródeł prawa pracy, tj. regulaminy czy też układy zbiorowe pracy. Nie zachodzi konieczność ani wypowiedzania umów przez dotychczasowego pracodawcę, ani podpisywania nowych umów z pracownikami, bowiem stosunek pracy ulega automatycznemu przekształceniu z mocy prawa (wyrok SN z 17 maja 1995 r., sygn. akt I PRN 15/95; OSNAP z 1995 r. nr 21, poz. 264)¹³. W wyroku z 21 września 1995 r.¹⁴ Sąd Najwyższy przyjął, że w razie przejęcia zakładu pracy dotychczasowa treść stosunku pracy nie ulega zmianie, również w zakresie nabycia prawa do nagrody jubileuszowej i odprawy rentowej. Uprawnienia te, wynikające dotychczas z układu zbiorowego lub zakładowego porozumienia płacowego, po przejęciu stają się

treścią umowy o pracę¹⁵, co należy uznać za zasadne.

1.2. Odpowiedzialność pracodawców oraz chwila przejścia zakładu pracy

W przypadku przejścia zakładu pracy w całości, nowy pracodawca odpowiada w całości za zobowiązania powstałe przed przejściem zakładu pracy wobec zatrudnionych w nim pracowników – wynika to z faktu, iż z mocy prawa staje się on stroną w dotychczasowych stosunkach pracy. Za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy, powstałe przed przejściem części zakładu pracy na innego pracodawcę, dotychczasowy i nowy pracodawca odpowiadają solidarnie. Istotne jest, jeśli mamy do czynienia z przejęciem części zakładu pracy, aby ustalić, którzy pracownicy są zatrudnieni w przejętej części zakładu pracy – decydujące w tym przypadku jest powiązanie pracowników z przejmowaną częścią zakładu pracy, bowiem pracodawcy odpowiadają solidarnie jedynie wobec pracowników przejętych przez nowego pracodawcę. Natomiast za zobowiązania pracowników, z którymi rozwiązano umowy o pracę przed przejściem zakładu pracy na nowego pracodawcę, odpowiedzialność ponosi poprzedni pracodawca; wynika to z faktu, iż co do zasady nowy pracodawca nie przejmuje pracowników, z którymi umowy o pracę zostały rozwiązane przed dniem przejścia zakładu pracy¹⁶.

Z tych też względów niezwykle ważne jest określenie daty przejścia zakładu pracy. Jak stwierdził Sąd

Najwyższy w swym orzecznictwie „datą przejścia jest data faktycznego przejścia przez nowego pracodawcę mienia, majątku i zadań, a nie data formalnego zawarcia umowy, na podstawie której dochodzi do przejęcia zakładu pracy”¹⁷.

Powyższe potwierdził Sąd Najwyższy w późniejszym orzeczeniu, wskazując, że dla ustalenia daty przejścia zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę decydujące znaczenie ma faktyczne objęcie tego zakładu (jego części) we władanie przez nowego pracodawcę. Chwili przejścia nie należy więc wiązać wyłącznie z datą samej czynności prawnej, czyli najczęściej umowy sprzedaży lub decyzji administracyjnej, na podstawie której następuje przejście przedsiębiorstwa¹⁸. Mając zatem na względzie, iż określenie daty przejścia zakładu pracy nie jest wcale wedle orzecznictwa jednoznaczne z datą czynności prawnej bądź innego zdarzenia prawnego, natomiast przepisy nie wskazują wprost tego momentu, to w konsekwencji dla przedsiębiorców wiąże się to często z trudnościami natury praktycznej. Przykładowo nieprawidłowe określenie momentu przejścia zakładu pracy może skutkować problemami z określeniem dnia, od którego biegnie termin zgłoszenia pracowników do ubezpieczeń społecznych, bądź do kiedy biegnie dwumiesięczny termin dla pracownika na uprzedzenie pracodawcy o rozwiązaniu umowy o pracę bez wypowiedzenia.

W orzecznictwie przyjmuje się, iż w niektórych przypadkach również w razie

12 Sygn. akt II PK 250/13.

13 Wyrok SN z 28 września 1990 r., sygn. akt I PR 251/90.

14 Sygn. akt I PRN 60/95.

15 Podobnie uchwała SN z 16 maja 2001 r., sygn. akt III ZP 9/2001, LexisNexis nr 350954, OSNAPiUS 2001, nr 21, poz. 635.

16 Wyrok SN z 21 października 1999 r., sygn. akt I PKN 330/99.

17 Wyrok SN z 30 września 2009 r., sygn. akt II PK 86/09.

18 Wyrok SN z 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt I PK 184/05.

przejścia całego zakładu pracy na nowego pracodawcę, za zobowiązania wobec przejętych pracowników odpowiadają wspólnie dotychczasowy oraz przejmujący pracodawca. Jako przykład należy wskazać orzeczenie Sądu Najwyższego z 7 października 2004 r.¹⁹, w którym uznał on solidarną odpowiedzialność za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy powstałe przed zwrotnym przejęciem przedsiębiorstwa Ministerstwa Skarbu Państwa oraz syndyka masy upadłości. Powyższy wyjątek od reguły potwierdził także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 4 kwietnia 2005 r.²⁰, orzekając, że art. 23¹ k.p. w zakresie, w jakim pomija współodpowiedzialność Skarbu Państwa za zobowiązania wynikające ze stosunku pracy powstałe przed przekształceniem *statio fisci* Skarbu Państwa – zakładu opieki zdrowotnej w samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP.

1.3. Niedopuszczalność wypowiedzenia stosunku pracy

Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę nie może stanowić przyczyny uzasadniającej wypowiedzenie przez pracodawcę stosunku pracy, co potwierdza ugruntowana linia orzecznicza wskazująca między innymi, że porozumienie rozwiązujące stosunek pracy, które zmierza do wyłączenia automatyzmu prawnego kontynuacji stosunku pracy w sytuacji przejścia zakładu pracy na innego pracodawcę, jest nieważne ze względu na sprzeczność z bezwzględnie obowiązującą normą prawa,

tj. art. 23¹ § 1 k.p. Nowy pracodawca nie może zmienić warunków pracy pracownika na jego niekorzyść z powodu samego przejścia zakładu pracy, bez względu na fakt wyrażenia zgody przez pracownika na taką zmianę²¹.

Jednak w związku z przejściem może zaistnieć konieczność przeprowadzenia zmian organizacyjnych, np. zlikwidowania niektórych stanowisk, co w konsekwencji może prowadzić do wypowiedzenia warunków pracy i płacy pracownikom przejętego zakładu pracy, a w razie braku możliwości dalszego zatrudnienia nawet wypowiedzenia umowy o pracę. Wówczas rozwiązanie umowy pośrednio będzie wiązać się z przejściem zakładu pracy na nowy podmiot.

Samo przejście zakładu pracy nie wiąże się ze zmianą treści ani warunków stosunku pracy, jednakże jeśli przyczyną nie jest samo przejście na nowego pracodawcę, to warunki zatrudnienia mogą zostać zmienione na zasadzie porozumienia stron bądź wypowiedzenia zmieniającego przez nowego pracodawcę. Oznacza to, że pomimo wstąpienia przez nowego pracodawcę w prawa i obowiązki wynikające z uprzednio nawiązanych stosunków pracy, nie musi on nadal zatrudniać pracowników zgodnie z warunkami pracy i płacy wynikającymi z umów o pracę, jeżeli zmieni je z zachowaniem wymaganej przez prawo formy²².

Nadto, jeżeli przejście zakładu pracy nastąpi w okresie wypowiedzenia pracow-

nikowi umowy o pracę, to umowa ulegnie rozwiązaniu, jeśli nowy pracodawca nie dokona czynności zmierzających do cofnięcia wypowiedzenia przed datą rozwiązania stosunku pracy²³. Należy zwrócić uwagę, że przepis art. 231 k.p. nie formułuje także zakazu wypowiedzenia umów o pracę przez dotychczasowego pracodawcę, pod warunkiem, że przyczyną nie jest samo przejście zakładu pracy na nowy podmiot. Wobec powyższego dotychczasowy pracodawca może wypowiedzieć umowę o pracę pracownikom zatrudnionym w zakładzie podlegającym przejściu, a zasadność tego wypowiedzenia będzie mogła być weryfikowana przez sąd²⁴.

2. Uprawnienia pracowników

W terminie 2 miesięcy, licząc od przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, pracownikowi przysługuje prawo do rozwiązania stosunku pracy bez wypowiedzenia, za 7-dniowym uprzedzeniem, co wiąże się dla pracownika z tym, że takie rozwiązanie odnosi skutki, jakie przepisy prawa pracy wiążą z rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę za wypowiedzeniem. Natomiast zgodnie z przyjętym orzecnictwem za „skrócony okres wypowiedzenia”, w związku z przejściem zakładu pracy na innego pracodawcę dla pracownika, który skorzystał z możliwości rozwiązania stosunku pracy bez wypowiedzenia, za 7-dniowym uprzedzeniem, odszkodowanie nie przysługuje. Wskazane powyżej uprawnienie pracownika do rozwiązania umowy jedynie za uprzedzeniem pracodawcy stanowi przejaw

19 Sygn. akt II PZP 11/04.

20 Sygn. akt SK 7/03, OTK-A 2005/4, poz. 34.

21 Wyrok SN z 7 lutego 2007 r., sygn. akt I PK 269/06.

22 Wyrok SN z 7 czerwca 1994 r., sygn. akt I PRN 29/24; OSNAP z 1994 r. nr 12, poz. 189.

23 Wyrok SN z 13 maja 1998 r., sygn. akt I PKN 101/98; OSNAP z 1999 r. nr 10, poz. 332.

24 Wyrok SN z 21 października 1999 r., sygn. akt I PKN 330/99.

wolności pracy oraz ochrony woli pracowników, którzy mają prawo zdecydować o swoim stosunku wiążącym ich z pracodawcą, mimo zmieniających się okoliczności. Bardzo istotnym narzędziem wprowadzonym przez ustawodawcę jest fakt, iż tego rodzaju rozwiązanie umowy odnosi takie skutki, jakie przepisy prawa pracy wiążą z rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę za wypowiedzeniem, co oznacza, iż pracownik ma wówczas prawo ubiegać się o zasiłek dla bezrobotnych, co należy uznać za pozytywny aspekt prawny. Należy bowiem wskazać, iż przed wprowadzeniem tej regulacji jedynymi legalnymi sposobami zakończenia zatrudnienia na podstawie stosunku pracy było zawarcie porozumienia stron albo wypowiedzenie przez pracownika umowy o pracę, z tym, że ustanie stosunku pracy przez wypowiedzenie mogło narazić pracownika na negatywne następstwa prawne, stąd obecne brzmienie przepisów trzeba ocenić pozytywnie.

Kwestią odrębną jest, iż w tym przypadku zgodnie z dominującą linią orzecniczą brak jest podstaw do wypłaty odszkodowania dla pracowników, co z kolei, jak się wydaje, ustawodawca słusznie pominął. Bowiem jak trafnie wskazał Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z 10 października 2000 r.²⁵ nie znajduje uznania to, by „sytuacja prawna pracowników korzystających – na podstawie art. 23¹ § 1 k.p. – z ustawowych gwarancji stabilności zatrudnienia u nowego pracodawcy, ale podejmujących własne decyzje o rozwiązaniu stosunku pracy bez wypowiedzenia, za siedmiodniowym uprzedzeniem (art. 23¹ § 4 k.p.) mogła być zrównana z sytuacją pracowników, którzy tracą zatrudnienie wskutek ogło-

szenia upadłości lub likwidacji pracodawcy albo zmniejszenia zatrudnienia z przyczyn dotyczących pracodawcy. W szczególności niedopuszczalne jest przyjęcie, że pracownikom, którzy rozwiązali stosunki pracy w trybie art. 23¹ § 4 k.p. należy się odszkodowanie za skrócony okres wypowiedzenia, który nie występuje przy rozwiązaniu umowy o pracę bez wypowiedzenia, co mogłoby prowadzić do zdestabilizowania sytuacji finansowej pracodawców – w przypadkach korzystania przez wielu pracowników z tego trybu rozwiązania stosunków pracy, którym pracodawca (dotychczasowy, a nawet nowy, jeżeli pracownik rozwiązał stosunek pracy już po przejściu zakładu lub jego części na innego pracodawcę) musiałby wypłacać świadczenia, tak jak pracownikom zwalnianym z pracy z przyczyn dotyczących pracodawcy”. Korresponduje to z ogólnymi regulacjami prawa pracy, które w przypadkach rozwiązania stosunku pracy przez jedną z jego stron dopuszczają wypłatę wynagrodzenia lub odszkodowania na rzecz pracownika tylko wtedy, gdy przepis szczególny wyraźnie tak stanowi, czego ustawodawca nie uregulował w art. 23¹ k.p.²⁶

3. Obowiązki pracodawcy

3.1. Obowiązek informacyjny

Podstawowym obowiązkiem pracodawców w przypadku przejścia zakładu pracy jest przekazanie informacji swoim pracownikom – jeśli u pracodawców nie działają zakładowe organizacje związkowe, to dotychczasowy i nowy pracodawca informują na piśmie zatrudnione osoby o przewidywanym terminie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, jego przyczynach, prawnych, ekonomicznych oraz

socjalnych skutkach dla pracowników, a także zamierzonych działaniach dotyczących warunków zatrudnienia pracowników, w szczególności warunków pracy, płacy i przekwalifikowania. Jeżeli u danego pracodawcy działają związki zawodowe, to im przekazywane są te informacje. Przekazanie powyższych informacji powinno nastąpić co najmniej na 30 dni przed przewidywanym terminem przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę²⁷, przy czym należy wskazać, iż „brak pisemnego powiadomienia pracowników o podmiotowej zmianie pracodawcy nie nosi cech ciężkiego naruszenia podstawowych obowiązków pracodawcy wobec pracownika w rozumieniu art. 55 § 11 k.p., gdyż nie stwarza bezpośredniego zagrożenia kontynuowania stosunku pracy na dotychczasowych warunkach pracy i płacy”²⁸.

Wobec powyższego niewykonanie przez dotychczasowego pracodawcę obowiązku udzielenia informacji i pouczenia z art. 23¹ § 1 k.p. nie wpływa na skutek przejścia zakładu pracy lub jego części. Niewykonanie tego obowiązku nie stanowi też przeszkody w skorzystaniu przez pracownika z możliwości rozwiązania umowy w trybie art. 23¹ § 4 k.p.²⁹. Brak zawiadomienia pracownika przez pracodawcę o przejściu zakładu pracy, jego niewłaściwa forma lub treść nie może wywołać negatywnych skutków dla pracownika, a zwłaszcza nie może uniemożliwić pracownikowi rozwiązania stosunku pracy za 7-dniowym uprzedzeniem.

W przypadku gdy warunki zatrudnienia pracowników mają ulec zmianie, a u pracodawcy działają organizacje związ-

25 Sygn. akt III ZP 24/00.

26 Wyrok SN z 6 maja 2003 r., sygn. akt I PKN 219/01.

27 Art. 23¹ § 3 k.p.

28 Wyrok SN z 6 maja 2003 r., sygn. akt I PKN 219/01; wyrok Sądu Rejonowego w Ząbkowicach Śląskich z 23 listopada 2018 r., sygn. akt IV P 59/18.

29 Por. też SN w tezie 2. wyroku z 15 września 2006 r., sygn. akt I PK 75/06, OSNP 2007/17-18, poz. 250.

kowe, to należy pamiętać, iż pracodawca, który podejmie takie działania, zobowiązany jest do podjęcia negocjacji z zakładowymi organizacjami związkowymi w celu zawarcia porozumienia w tym zakresie, w terminie nie dłuższym niż 30 dni od dnia przekazania informacji o tych działaniach. W sytuacji braku dojścia do porozumienia między stronami we wskazanym terminie, pracodawca może samodzielnie podjąć działania dotyczące warunków zatrudnienia pracowników, uwzględniając jednak treść ustaleń dokonanych z zakładowymi organizacjami związkowymi w trakcie trwania negocjacji nad zawarciem porozumienia. Pracodawca, niezależnie od zawiadomienia zakładowej organizacji związkowej, jest zobowiązany poinformować na piśmie także każdego ze swoich pracowników, w tym również pracowników przebywających na urlopach bądź zwolnieniach.

Naruszenie przez pracodawców (lub jednego z nich) obowiązku informacyjnego co prawda nie ma wpływu na przejście zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę, to jednak w przypadku, gdy u danego pracodawcy działają zakładowe organizacje związkowe, obowiązek ten staje się nie tylko obowiązkiem z k.p., ale także z zakresu zbiorowego prawa pracy, wobec czego sankcje za jego naruszenia są przewidziane w art. 35 ust. 1 pkt 4 ustawy z 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych³⁰, wskazując na wykroczenie zagrożone karą grzywny albo ograniczenia wolności. W tym miejscu należy wskazać, iż mimo wprowadzenia obowiązku informacyjnego dla pracodawców można spotkać się z głosami ze strony pracowników, że obowiązek ten nie jest dla nich wystarczający, gdyż oświadczenie pracodawców nie obejmuje informacji o zamierzonych działaniach dotyczących warunków zatrud-

nienia pracowników, w szczególności warunków pracy, płacy i przekwalifikowania oraz że nie wiąże pracodawców, bowiem nie stanowi źródła prawa pracy.

3.2. Propozycja nowych warunków pracy dla stosunków pozaumownych

Zgodnie z treścią art. 23¹ § 5, 6 k.p. pracodawca, z dniem przejścia zakładu pracy lub jego części, jest obowiązany zaproponować nowe warunki pracy i płacy pracownikom świadczącym dotychczas pracę na innej podstawie niż umowa o pracę oraz wskazać termin, nie krótszy niż 7 dni, do którego pracownicy mogą złożyć oświadczenie o przyjęciu lub odmowie przyjęcia proponowanych warunków. W razie niezgodnienia nowych warunków pracy i płacy dotychczasowy stosunek pracy rozwiązuje się z upływem okresu równego okresowi wypowiedzenia, liczonego od dnia, w którym pracownik złożył oświadczenie o odmowie przyjęcia proponowanych warunków, lub od dnia, do którego mógł złożyć takie oświadczenie. W tym miejscu należy wskazać, iż powyższy przepis przyznaje jedynie ograniczoną gwarancję zatrudnienia dla pracowników zatrudnionych na innej podstawie niż umowa, a zatem gdy stosunek pracy powstaje na podstawie powołania, mianowania, wyboru, bądź spółdzielczej umowy o pracę. Zdaniem prof. M. Gersdorf mimo braku bezpośredniej ochrony tego stosunku pracy przez ustawodawcę, warunki zaproponowane przez pracodawcę w stosunku do tych osób nie mogą jednak zmierzać do niezatrudnienia pracownika³¹.

Wobec powyższego ustawodawca w odmienny sposób traktuje pracowników, z którymi zostały zawarte umowy o pracę oraz pracowników, których stosunek pracy został zawiązany pozaumownie. Z tre-

ści art. 23¹ § 5 k.p. wynika bowiem jedynie ograniczona gwarancja zatrudnienia dla pracowników „pozaumownych”, przejawiająca się w zobowiązaniu pracodawcy tylko do zaproponowania nowych warunków pracy i płacy tym pracownikom.

Rozwiązaniem, które zasługuje na rozważenie, byłoby wprowadzenie regulacji prawnej, która przewidywałaby równe traktowanie pracowników, których stosunek pracy został nawiązany na podstawie umowy o pracę, jak i osób pracujących na podstawie chociażby spółdzielczej umowy o pracę, powołania, czy mianowania.

3.3. Stosunki cywilnoprawne

Zarówno dla osób wykonujących pracę bądź świadczących usługi na rzecz dotychczasowego zakładu pracy, jak i dla nowego pracodawcy, istotne jest także uregulowanie kwestii osób niebędących pracownikami w rozumieniu k.p., a zatem usługodawców czy zleceniodawców, w sytuacji, gdy nie mamy do czynienia z sukcesją tych praw na podstawie innych przepisów prawa. Istotny jest bowiem fakt, że zakres art. 23¹ k.p. ich nie obejmuje. Zgodnie z orzecznictwem „Konstrukcja przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę (art. 23¹ k.p.) ze skutkiem dla przejścia pracowników zatrudnionych w tym zakładzie lub jego części przez nowego pracodawcę, obejmuje z mocy prawa tylko pracowników (osoby pozostające w stosunku pracy), a nie osoby zatrudnione (świadczące pracę) na podstawie umów cywilnoprawnych. Możliwość przekształceń podmiotowych w stosunkach cywilnoprawnych (np. wynikających z umów) reguluje prawo cywilne (w szczególności ustawa z 23 kwietnia

30 T.j. Dz.U. 2019 poz. 263.

31 Prof. M. Gersdorf, M. Rączkowski, K. Rączka, *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. III, LEX.

1964 r. Kodeks cywilny³²), a nie prawo pracy. Nie można też stosować art. 23¹ k.p. per analogiam do stosunków prawnych wynikających z umów prawa cywilnego³³.

3.4. Przekazanie akt osobowych

Do podstawowych obowiązków pracodawcy należy również niezwłoczne przekazanie nowemu pracodawcy akt osobowych, a także pozostałej dokumentacji dotyczącej stosunku pracy³⁴. Zazwyczaj dane te są przesyłane z systemu kadrowo-płacowego obecnego pracodawcy do systemu przedsiębiorcy przejmującego pracowników. Zestawienie danych powinno trafić do nowego pracodawcy niezwłocznie, by mógł się wywiązać terminowo ze swych obowiązków.

3.5. Stosowanie układów zbiorowych pracy

Zgodnie z treścią art. 241⁸ k.p. w okresie jednego roku od dnia przejścia zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę, do pracowników stosuje się postanowienia układu, którymi byli objęci przed przejściem zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę. Postanowienia tego układu stosuje się w brzmieniu obowiązującym w dniu przejścia zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę. Pracodawca może stosować do tych pracowników korzystniejsze warunki niż wynikające z dotychczasowego układu. Jak wynika z treści wyroku Sądu Najwyższego z 8 czerwca 2017 r.³⁵ „utrzymanie przez przejętych pracowników warunków pracy i płacy wynikających poprzednio z układu zbiorowego lub zakładowego porozumienia płacowego obowiązującego u poprzednika nie jest następ-

stwem »przeniesienia« mocy obowiązującej tych autonomicznych przepisów prawa pracy na pracodawcę przejmującego pracowników w trybie art. 23¹ k.p. (o ile nie jest stroną tego porozumienia). Natomiast związanie nowego pracodawcy tymi warunkami wynika z tego, że stają się one treścią indywidualnych stosunków pracy przejmowanych pracowników. To zaś jest konsekwencją samej instytucji wstąpienia nowego pracodawcy w dotychczasowe stosunki pracy z pracownikami przejmowanego zakładu pracy. Przekształcenie zaś umów o pracę przejętych pracowników w sposób pogarszający warunki ich wynagradzania za pracę w porównaniu z gwarancjami wynikającymi z układu zbiorowego pracy u poprzedniego pracodawcy może być dokonane na podstawie między innymi wypowiedzenia warunków pracy lub płacy”.

Wobec powyższego dopuszczalne jest wypowiedzenie przez pracodawcę warunków umowy o pracę w okresie roku, w którym wobec pracownika przejętego w trybie art. 23¹ k.p. stosuje się postanowienia dotychczasowego układu zbiorowego pracy tylko w przypadku, gdy wywołuje to skutek po upływie tego roku³⁶.

Powyższe rozwiązanie z pewnością częściowo zabezpiecza interesy pracowników objętych układem zbiorowym pracy, formułując gwarancje stosowania układu zbiorowego pracy przez rok od przejścia zakładu pracy, niemniej jednak należy wskazać, iż w praktyce regulacje te często zmieniają pozycję prawną osób objętych układem zbiorowym pracy, nie będących pracownikami, tj. osób, z któ-

rymi łączy pracodawcę stosunek cywilnoprawny, bądź byłych już pracowników (emerytów i rencistów), których w takim przypadku gwarancje nie obejmują.

3.6. Przejęcie Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych

Artykuł 7 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych³⁷ reguluje kwestię związaną z przejściem ZFŚS (zwanego dalej „funduszem”). Zasady podziału środków pieniężnych stanowiących równowartość odpisu podstawowego, obciążającego koszty pracodawcy przekazującego, dotyczącego roku, w którym następuje przejście części zakładu pracy, określa porozumienie pracodawców, w którym ustala się także termin przekazania środków. W razie braku odrębnego porozumienia co do terminu przekazania środków, przekazanie nastąpi w ciągu 30 dni od daty przejścia zakładu pracy. W zależności od tego, czy nowy pracodawca jest obowiązany do tworzenia funduszu czy też nie – procedura przejścia z niego środków wygląda inaczej. W przypadku, gdy nowy pracodawca jest obowiązany do tworzenia funduszu, to jego fundusz przejmuje środki pieniężne, należności i zobowiązania funduszu dotychczasowego pracodawcy. W sytuacji, gdy nie jest on obowiązany do tworzenia takiego funduszu, pracodawca ten także przejmuje środki, należności i zobowiązania funduszu pracodawcy dotychczasowego, ale obowiązany jest zgromadzić je na odrębnym rachunku bankowym lub wydzielonym subkoncie. Ewentualna nadwyżka winna być wydatkowana przez pracodawcę na takich samych zasadach jak środki z funduszu.

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

33 Wyrok SN z 2 października 2019 r., sygn. akt II UK 103/18.

34 § 9 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 28 maja 1996 r. w sprawie zakresu prowadzenia przez pracodawców dokumentacji w sprawach związanych ze stosunkiem pracy oraz sposobu prowadzenia akt osobowych pracownika.

35 Sygn. akt I PK 307/16.

36 Uchwała SN z 8 lutego 2005 r., sygn. akt I PZP 9/04.

37 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1352.

Fundusz podmiotu przejmującego zakład w części zwiększa się odpowiednio proporcjonalnie do liczby przejmowanych pracowników o równowartość środków pieniężnych funduszu pracodawcy przekazującego, skorygowanych odpowiednio o należności i zobowiązania funduszu, wedle stanu na ostatni dzień miesiąca, w którym następuje przejście.

3.7. Obowiązki wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

Pracownicy zakładu, zatrudnieni na podstawie umowy o pracę, którzy podlegają przejściu zakładu pracy na innego pracodawcę, na podstawie art. 23¹ k.p. muszą być przerejestrowani w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych. Dotychczasowy pracodawca musi wyrejestrować zatrudnionych do tej pory pracowników za pomocą formularza ZUS ZWUA, natomiast nowy pracodawca obowiązany jest zarejestrować pracowników na nowo za pomocą formularza ZUS ZUA, wpisując odpowiednie kody ubezpieczenia. Jednakże istotne jest, aby na obu dokumentach widniała ta sama data wyrejestrowania oraz zarejestrowania pracowników dla zachowania ciągłości ubezpieczenia. Nie można także zapomnieć o wyrejestrowaniu dopisanych do ubezpieczenia pracownika członków rodziny i ich ponownym zarejestrowaniu w razie takiej potrzeby, na formularzu ZUS ZCNA. Przejęty zakład po wyrejestrowaniu wszystkich ubezpieczonych winien złożyć do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych druk ZUS ZWPA, czyli wyrejestrowanie płatnika składek oraz ZUS ZIPA – zgłoszenie zmiany danych identyfikacyjnych płatnika składek, w którym

podaje swoje dane oraz dane płatnika przejmującego pracowników³⁸.

3.8. Świadczenie pracy

Na podstawie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 15 maja 1996 r. w sprawie szczegółowej treści świadectwa pracy oraz sposobu i trybu jego wydawania i prostowania³⁹ pracodawca, który wydaje świadectwo pracy pracownikowi przejętemu w trybie art. 23¹ k.p., jest obowiązany ująć w informacji dotyczącej okresu zatrudnienia tego pracownika okresy zatrudnienia u poprzedniego oraz u przejmującego pracodawcy.

3.9. Umowa o zakazie konkurencji

W przypadku, gdy przejście zakładu pracy następuje w trakcie trwania stosunku pracy, umowa o zakazie konkurencji nadal obowiązuje, gdyż prawa i obowiązki z niej wynikające są prawami i obowiązkami wynikającymi ze stosunku pracy. Natomiast umowa o zakazie konkurencji po ustaniu stosunku pracy przestaje obowiązywać, gdyż obowiązki z niej wynikające nie są obowiązkami ze stosunku pracy. Nie ma przeciwwskazań, by umowa o zakazie konkurencji nie mogła być zmieniona na mocy porozumienia stron.

4. Brak faktycznego przejścia – outsourcing

Przy przejściu zakładu pracy na podstawie art. 23¹ k.p. należy mieć na względzie, iż przepis ten nie może stanowić samodzielnej podstawy do przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę. Przy ocenie przejścia zakładu pracy należy przede wszystkim zbadać, czy nowy pracodawca przejął

decydującą część pracowników lub majątku (wypożyczenia materialnego) przejmowanej jednostki, co wynika zarówno z orzecznictwa Sądu Najwyższego, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴⁰. Wobec powyższego samo przejście pracowników, w sytuacji gdy jednocześnie nie dochodzi do przejęcia majątku zakładowego nie pozwala na uznanie, iż było ono skutecznie dokonane w rozumieniu art. 23¹ k.p.

Wobec powyższego przedsiębiorcy, dokonując jedynie transferu pracowników, w szczególności chcąc uniknąć płacenia składek na rzecz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, mogą narażać się na uznanie przejścia zakładu pracy za tzw. „pozorny outsourcing pracowniczy”, prowadzący do fikcyjnego przeniesienia pracowników, mimo formalnego ich przejścia.

„Nie może być mowy o przejściu zakładu bądź jego części, na podstawie art. 23¹ k.p., w sytuacji, gdy zawarte umowy - porozumienia dotyczą jedynie transferu pracowników, a nie kontynuacji prowadzonej przez stronę działalności, nie obejmują składników majątkowych służących realizacji zadań, zachowana jest struktura i organizacja zakładu pracy, a spółki outsourcingowe nie sprawują faktycznego kierownictwa nad zatrudnionymi”⁴¹.

Brak legalnej definicji outsourcingu oraz kryteriów przejścia części zakładu pracy na innego pracodawcę, jednoznacznie odróżniających przejście części zakładu pracy od outsourcingu, stanowi duże zagrożenie dla przedsiębiorców, których działania mogą prowadzić do błędne-

38 Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 23 października 2009 r. w sprawie określenia wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego, imiennych raportów miesięcznych i imiennych raportów miesięcznych korygujących, zgłoszeń płatnika, deklaracji rozliczeniowych i deklaracji rozliczeniowych korygujących, zgłoszeń danych o pracy w szczególnych warunkach lub o szczególnym charakterze oraz innych dokumentów (Dz.U. 2016 poz. 222; ost. zm. Dz.U. 2017 poz. 319).

39 Dz.U. nr 60 poz. 282 z późn. zm.

40 Wyrok SN z 14 czerwca 2012 r., sygn. akt I PK 235/11.

41 Wyrok SN z 6 czerwca 2019 r., sygn. akt II UK 103/18.

go zakwalifikowania danego procesu jako tzw. pozornego outsourcingu pracowniczego, skutkującego orzeczeniem o odpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy za niepobrane zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz nieopłacenie składek na ubezpieczenia społeczne.

5. Podsumowanie

Reasumując należy wskazać, iż przejście zakładu pracy bądź jego części wiąże się z doniosłymi skutkami na gruncie prawa pracy, bowiem w konsekwencji prowadzi do przejścia także obowiązków i odpowiedzialności względem pracowników przejmowanego zakładu już z mocy samego prawa, przy czym do przejścia zakładu pracy może dojść w wyniku bardzo wielu czynności prawnych, w tym przekształceń podmiotowych przedsiębiorców. W związku z tym termin „przejście zakładu pracy” należy rozumieć szeroko, jako wszelkie czynności i zdarzenia, które skutkują przejściem na inną osobę zakładu pracy w całości lub w części, bowiem przejście zakładu pracy ma

miejsce zawsze wówczas, gdy do innej osoby przechodzą składniki majątkowe, z którymi związane było zatrudnienie pracowników, przy czym nie musi być ono zamierzone, gdyż wystarczy sam efekt w postaci faktycznego przejęcia majątku oraz zadań zakładu pracy⁴².

Obecnie funkcjonujące regulacje prawne, choć jest wśród nich wiele pozytywnych aspektów chroniących interesy pracowników i pracodawców, nadal nie są wystarczające. Mimo wprowadzanych implementacji prawa wspólnotowego w dalszym ciągu krajowe przepisy nie zawierają ani definicji przejścia zakładu pracy i jego części, ani nie określają momentu przejścia zakładu pracy, wprowadzając tym samym niepewność sytuacji prawnej podmiotów objętych restrukturyzacją. W szczególności należy wskazać na brak mechanizmów prawnych chroniących przedsiębiorców usługowych przed uznaniem ich działań za tzw. pozorny outsourcing pracowniczy. Z drugiej strony brak jest wiążącego charakteru oświadczeń pracodawców co do informacji podawanej pracownikom

przy przejściu zakładu pracy, skłaniających przedsiębiorców do większej rzetelności tychże informacji, czy gwarancji stosunku pracy pracowników, z którymi ów stosunek został nawiązany na innej podstawie niż umowa o pracę.

Działanie ustawodawcy zobowiązujące pracodawcę jedynie do zaproponowania nowych warunków pracy i płacy pracownikom świadczącym dotychczas pracę na innej podstawie niż umowa o pracę należy uznać za godzące w interesy pracowników, szczególnie w świetle zakazu dyskryminacji wyrażonego w art. 183a k.p. w zakresie nawiązania i rozwiązania stosunku pracy, a także warunków zatrudnienia. Jednocześnie niewątpliwie kontrowersyjna kwestia braku odszkodowania za skrócony okres wypowiedzenia, w sytuacji rozwiązania umowy przez pracownika za 7-dniowym uprzedzeniem, mimo krytycznych głosów ze strony środowisk ochrony praw pracowniczych, stanowi wedle Autorki artykułu w pełni zasadny mechanizm ochrony interesów pracodawców.

42 Por. wyroki SN: z 10 grudnia 2004 r., sygn. akt I PK 103/04; z 7 czerwca 1994 r., sygn. akt I PZP 20/94; z 29 sierpnia 1995 r. sygn. akt I PRN 38/95.

Summary

Anna Sulima

The implications of organisational restructuring process for the employment relationship

To sum up, it should be noted that the transition of the workplace, or a part of it, has a significant consequences under the labor law. In consequences, all the obligations and responsibilities towards the employees of the enterprises which had been taken over are taken over by the new employer, by the power of law. Wherein, the transition to the workplace may occurs as a result of many legal actions, including subjective transformations of entrepreneurs. Therefore, the concept of transfer of the work establishment should be understood broadly as any activities and events that result in the transition to another person of the enterprise in whole or in part. Therefore, the acquisition of an enterprise always takes place when assets, with which the employment of employees was associated, are transferred to another person. The transition does not have to be even intended, because the effect in the form of the actual takeover of assets and tasks of the workplace is enough.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, andrzej.dmowski@russellbedford.pl, tel. 22 276 61 80
Sławomir Wach – sekretarz redakcji, 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



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further