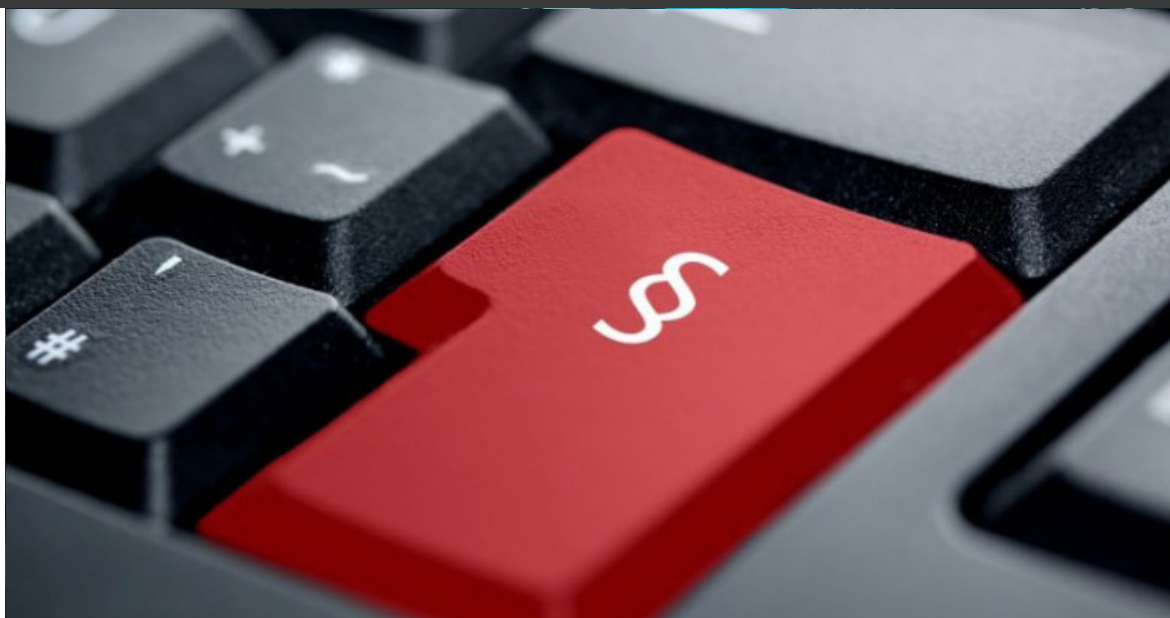


# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



**W numerze:**

Dr Rafał Aleksander Nawrot

**Opodatkowanie podatkiem u źródła dywidend, odsetek  
oraz należności licencyjnych wypłacanych nierezydentom**

Damian Kuszewski

**Instytucja przedawnienia w polskim prawie podatkowym**

Sylwia Jaszczyk

**Przepadek korzyści majątkowej osiągniętej z popełnionego  
przestępstwa na gruncie polskiego porządku prawnego**

Nr 4 (21) kwiecień 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Pandemia tzw. koronawirusa (SARS-CoV-2, COVID-19) zmienia bardzo wiele aspektów prawa. Przepisy mające dać wsparcie pracownikom, przedsiębiorcom, pracodawcom i innym podmiotom gospodarczym, wprowadzone specustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374), zwaną: „Tarczą Antykryzysową” nie spełniły do końca oczekiwań przedsiębiorców, dlatego zdecydowano o uzupełnieniu Tarczy Antykryzysowej głównie poprzez rozszerzenie istniejących rozwiązań, oraz konkretną pomoc finansową dla przedsiębiorców, co znalazło częściowo odzwierciedlenie w treści ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (zwana: „Tarczą Finansową” lub „Tarczą 2.0”).



# Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

[russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf](https://russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf)

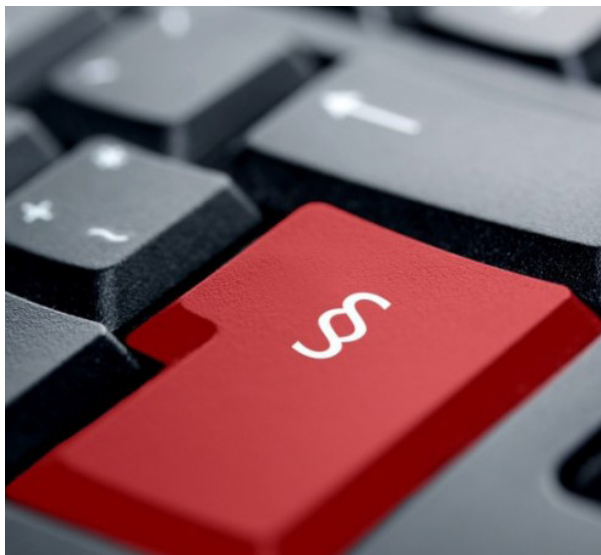
## Polecamy

### Opodatkowanie podatkiem u źródła dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych nierezydentom

Dr Rafał Aleksander Nawrot

*Przedmiotem publikacji jest omówienie zasad opodatkowania transgranicznej wypłaty dochodów biernych oraz analiza obowiązków płatników i ewentualnych sprzeczności polskich przepisów z regulacjami prawa europejskiego oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z uwzględnieniem konstytucyjnych obwarowań swobody legislacyjnej ustawodawstwa podatkowego.*

**Patrz str. 6**



### Przepadek korzyści majątkowej osiągniętej z popełnionego przestępstwa na gruncie polskiego porządku prawnego

Sylwia Jaszczyk

*Przepadek korzyści majątkowej jest osobno umiejscowiony w Kodeksie karnym i stanowi odrębny od środków karnych sposób ukarania sprawcy przestępstw w celu zdyscyplinowania go i spełnienia celów prewencyjnych. Autorka przedstawia stanowisko orzecznictwa i doktryny względem definiowania korzyści majątkowej i jej przepadku.*

**Patrz str. 40**

### Instytucja przedawnienia w polskim prawie podatkowym

Damian Kuszewski

*Autor skupia swoje rozważania nad opisaniem instytucji przedawnienia – która od lat przysparza wielu kłopotów interpretacyjnych – głównie w kontekście orzecznictwa i stanowiska doktryny, dotyczącego przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia, podatku od towarów i usług oraz zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.*

**Patrz str. 32**

### RODO w ramach stosunku pracy – wybrane zagadnienia prawne

Anna Sulima

*Wprowadzenie regulacji prawnych dotyczących ochrony danych osobowych znalazło także odzwierciedlenie w przepisach Kodeksu pracy, które zaowocowały m.in. nowym katalogiem informacji, jakie pracodawca może uzyskać zarówno od kandydata na pracownika, jak i pracownika. Wejście w życie RODO skutkowało także obostrzeniem przepisów dotyczących wypełnienia tzw. obowiązku informacyjnego.*

**Patrz str. 46**

## Spis treści



### **INSTYTUCJA PRZEDAWNIEŃ W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM**

**32**

#### **NOWOŚCI**

*Sławomir Wach*

Wystąpienie wspólnika ze spółki  
osobowej – skutki podatkowe..... 4

#### **PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE**

*Dr Rafał Aleksander Nawrot*

Opodatkowanie podatkiem u źródła dywidend,  
odsetek oraz należności licencyjnych  
wypłacanych nierezydentom..... 6

*Tomasz Tyczyński*

Zmiany w definicji pierwszego zasiedlenia..... 27

#### **PUBLIKACJE RECENZOWANE**

*Damian Kuszewski*

Instytucja przedawnienia w polskim  
prawie podatkowym..... 32

#### **ARTYKUŁY I OPINIE**

*Sylwia Jaszcuk*

Przepadek korzyści majątkowej osiągniętej  
z popełnionego przestępstwa na gruncie  
polskiego porządku prawnego ..... 40

*Anna Sulima*

RODO w ramach stosunku pracy  
– wybrane zagadnienia prawne ..... 46



## Drodzy Czytelnicy

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

Pojawiają się kolejne tarcze antykryzysowe – pewnie będą i następne – a polskie firmy niczym kania dżdżu nadal potrzebują konkretnego wsparcia. Same nowe przepisy w ekstremalnej, pandemicznej sytuacji nie wystarczą, programy pomocowe trzeba jeszcze bardzo szybko, bez długich procedur wprowadzać w życie. Wyniki przeprowadzonego przez Polski Instytut Ekonomiczny i Polski Fundusz Rozwoju badania kondycji polskich przedsiębiorstw wskazują, że na przełomie kwietnia i maja br. 67 proc. z nich miało niższe przychody aniżeli w marcu: najbardziej było to odczuwalne w 74 proc. mikrofirm, 65 proc. średnich, 62 proc. małych i w 56 proc. dużych firm. Co dziesiąte przedsiębiorstwo nie miało finansów na przetrwanie, a w 12 proc. doszło do zmniejszenia liczby pracowników – głównie w handlu oraz dużych i średnich firmach. Pod koniec kwietnia 26 proc. dużych firm zamierzało dokonać redukcji zatrudnienia (w średnich firmach było to 14 proc., zaś w małych – 9 proc.). W 61 proc. przedsiębiorstw deklarowane było pod koniec kwietnia utrzymanie dotychczasowych stawek płac, w 21 proc. planowano obniżkę wynagrodzeń dla wszystkich zatrudnionych osób.

Nie sposób znaleźć obecnie uregulowań prawnych, w których nie dokonano by mniejszych lub większych zmian z powodu epidemii koronawirusa. Jest coraz więcej zmian terminów obowiązków podatkowych, wejścia w życie konkretnych regulacji wraz z modyfikacją samych przepisów. Odroczone został o pół roku, do 1 stycznia 2021 r. obowiązek instalacji kas rejestrujących online (m.in. dla takich branż jak hotelarska i gastronomiczna – jednych z najbardziej pokiereszowanych przez pandemię). Przesunięty został również, z 1 kwietnia do 1 lipca 2020 r., obowiązek składania przez duże firmy nowego pliku JPK\_VAT, choć trudno dziś przewidzieć, kiedy ostatecznie i w jakiej formie zostanie on wprowadzony.

W dwudziestym pierwszym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: opodatkowania podatkiem u źródła dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych nierezydentom; instytucji przedawnienia w polskim prawie podatkowym; przypadku korzyści majątkowej osiągniętej z popełnionego przestępstwa na gruncie polskiego porządku prawnego; RODO w ramach stosunku pracy – wybranych zagadnień prawnych; zmian w definicji pierwszego zasiedlenia; wystąpienia współnika ze spółki osobowej – skutków podatkowych.



*Życzę Państwu dużo zdrowia  
i 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:** podatki, koszty, przychody, dochód, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, wspólnik, wystąpienie wspólnika, wydatki, udziały, wkład, wartość wkładu, objęcie praw, wynagrodzenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## WYSTĄPIENIE WSPÓLNIKA ZE SPÓŁKI OSOBOWEJ – SKUTKI PODATKOWE

W myśl art. 24 ust. 3c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej u.p.d.o.f.) dochodem z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną w przypadku otrzymania środków pieniężnych jest różnica między przychodem z tego tytułu, ustalonym zgodnie z art. 14 tej regulacji, a wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce. Istotą przedstawionej poniżej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego<sup>2</sup> jest kwestia, w jaki sposób należy określić koszty uzyskania przychodu przez wnioskodawcę w sytuacji otrzymania wynagrodzenia z tytułu wystąpienia ze spółki komandytowej. Spółka ta powstała wskutek przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej, zaś wkłady tegoż wnioskodawcy do spółki komandytowej odpowiadały wartości jego udziału w majątku spółki komandytowo-akcyjnej.

### 1. Wprowadzenie

Wnioskodawcą interpretacji był komandytariusz w spółce komandytowej, którego dochody podlegają opodatkowaniu w Polsce. Spółka ta powstała 28 października 2015 r. wskutek przekształcenia – zgodnie z art. 551 i nast. ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>3</sup> (dalej k.s.h.) – spółki komandytowo-akcyjnej z siedzibą w Polsce, w której wnioskodawca był akcjonariuszem. Wkłady wspólników do spółki komandytowej były tej samej wartości co udziały wspólników w spółce komandytowo-akcyjnej (wnioskodawcy w kwocie 18 994 296 zł), co znalazło swoje od-

zwierciedlenie w planie przekształcenia i opinii biegłego rewidenta z badania tegoż planu. Co ważne, do przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej doszło przed końcem jej roku obrotowego i nie była ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Wnioskodawca zamierza wystąpić ze spółki komandytowej w formie wypowiedzenia umowy spółki osobowej (później zostanie wykreślony jako jej wspólnik), otrzymując za to ustalone wynagrodzenie pieniężne. Dlatego też zadał w swym wniosku o interpretację pytanie: czy zgodnie z art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. wydatkami na objęcie prawa do udziałów w spółce koman-

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

2 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 marca 2020 r., sygn. 0115-KDIT3.4011.72.2020.1.PS.

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 505.

dytowej będzie wartość wkładu wnioskodawcy określonego w umowie spółki komandytowej? W jego ocenie odpowiedź fiskusa powinna być twierdząca.

## **2. Wydatki na objęcie prawa do udziałów w spółce niebędącej osobą prawną**

Wnioskodawca w uzasadnieniu swojego stanowiska odwołał się do orzecznictwa, argumentując, że przy wystąpieniu ze spółki komandytowej jego wydatki na objęcie w niej udziałów powinno się ustalić na moment wniesienia wkładu do tejże spółki.

Zatem tym wydatkiem jest ów wkład do spółki komandytowej, zaś jego wartość odpowiada udziałowi w spółce komandytowo-akcyjnej. Wnioskodawca przytoczył fragment wyroku NSA z 8 sierpnia 2018 r.<sup>4</sup>, w którym określił on, że „Rzeczywisty wydatek na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w spółce stanowi więc ta wartość, o którą pomniejszył się majątek wspólnika w zamian za udziały w spółce. Tę wielkość obrazuje zaś wartość przedmiotu wkładu w dniu jego wniesienia, która przekłada się na wielkość nabytych (objętych) udziałów w spółce”. Odwołał się także do orzeczenia WSA w Łodzi z 14 grudnia 2017 r.<sup>5</sup>, zwracając uwagę na wskazanie przez ten sąd, że „w tym przypadku majątek osoby wstępującej do spółki osobowej (w rozpoznawanej sprawie – spółki komandytowej jako następcy prawnego spółki jawnej) został uszczuplony o wartość wydatkowaną na nabycie prawa do udziałów w spółce osobowej (spółce komandytowej). Wartość ta została w chwili wnoszenia aportu wyceniona i według tej wyceny (a nie faktycznych wydatków poniesionych na nabycie przedmiotu aportu) wspólnik nabył udziały w spółce komandytowej”.

Według wnioskodawcy wydatki na objęcie udziałów w spółce komandytowej należy ustalić na moment objęcia przez niego udziałów w spółce komandytowej, także w odniesieniu do spółki osobowej, która powstała wskutek przekształcenia, o czym świadczy wyrok NSA z 5 lipca 2019 r.<sup>6</sup>. Stwierdził również, że w myśl art. 553 § 1 „spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Artykuł ten wyraża zasadę kontynuacji, która polega na przyjęciu, iż spółka przekształcona jest tożsama ze spółką przekształcaną”.

## **3. Rozliczenie udziału kapitałowego wspólnika**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał w interpretacji stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Stwierdził, w nawiązaniu do art. 93a § 2 pkt 1 lit. a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>7</sup>, że przekształcenie spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę komandytową nie jest traktowane jak likwidacja tej pierwszej spółki i powstanie nowego podmiotu, a tylko jako proces, którego celem jest zmiana formy prawnej prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej. W myśl art. 65 § 1 k.s.h. przy wystąpieniu wspólnika ze spółki wartość jego udziału kapitałowego albo spadkobiercy ustala się wg osobnego bilansu, uwzględniającego wartość zbywcą majątku spółki. Następstwem wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej jest zatem obowiązek rozliczenia jego udziału kapitałowego.

Dyrektor KIS przypomniał, że zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 16 u.p.d.o.f. przychodem z działalności gospodarczej są środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, zaś art. 14 ust. 3 pkt 11 tej ustawy stanowi, że do przychodów

określonych w art. 14 ust. 1 i 2 nie zalicza się środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania (...) pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w tej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Zatem środki z tytułu tego wystąpienia, odpowiadające nadwyżce środków pieniężnych ponad wyżej określoną wartość są przychodem z działalności gospodarczej.

W ocenie Dyrektora KIS wydatkami na nabycie lub objęcie prawa do udziału w spółce niebędącej osobą prawną są fizycznie wydatkowane środki w związku z objęciem tego prawa. Zarazem zwrócił uwagę na neutralność podatkową przekształcenia spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę komandytową: „w momencie przekształcenia wspólnicy nie wnoszą żadnych wkładów, a wycena majątku (w tym wkładów wspólników) w planie przekształcenia ma wyłącznie na celu określenie kapitałów spółki przekształcanej i wysokości ogółu praw i obowiązków wspólników w tej spółce. Taka wartość bilansowa nie stanowi wydatku na nabycie/objęcie prawa do udziałów w tej spółce. Wydatkami tymi są bowiem wydatki historyczne, poniesione na nabycie/objęcie prawa do udziału w spółce przekształcanej”. W podsumowaniu interpretacji Dyrektor KIS stwierdził, że nie można zgodzić się z wnioskodawcą, iż wydatkami na objęcie prawa do udziałów w spółce komandytowej będzie wartość wkładu wnioskodawcy określonego w umowie spółki komandytowej, gdyż w myśl art. 24 ust. 3c u.p.d.o.f. tymi wydatkami będą wydatki faktycznie poniesione na nabycie lub objęcie prawa do udziału w spółce komandytowo-akcyjnej.

4 Sygn. akt II FSK 2276/16.

5 Sygn. akt I SA/Łd 903/17.

6 Sygn. akt II FSK 2956/17.

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





**Dr Rafał Aleksander Nawrot**

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

**Słowa kluczowe:** prawo, podatki, podatek u źródła, dywidendy, odsetki, należności licencyjne, nierezydenci, podatek dochodowy od osób prawnych, podwójne opodatkowanie, dochody bierne, zwolnienie partycypacyjne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## OPODATKOWANIE PODATKIEM U ŹRÓDŁA DYWIDEND, ODSETEK ORAZ NALEŻNOŚCI LICENCYJNYCH WYPŁACANYCH NIEREZYDENTOM

Transgraniczna wypłata dochodów biernych (dywidendy, odsetki, należności licencyjne) jest zdarzeniem gospodarczym podlegającym opodatkowaniu na gruncie trzech reżimów prawnych: polskiego krajowego prawa podatkowego, międzynarodowego prawa podatkowego (umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) oraz prawa europejskiego (dyrektywy europejskie). W przypadku wypłaty ww. kategorii dochodów pomiędzy spółkami z różnych państw członkowskich UE wystąpi jednocześnie zastosowanie regulacji wszystkich ww. reżimów prawnych, co w przypadku sprzeczności pomiędzy ich postanowieniami spowoduje konieczność zastosowania właściwych reguł kolizyjnych. W europejskim prawie podatkowym warunkiem zwolnienia z opodatkowania u źródła dochodów biernych wypłacanych pomiędzy spółkami z różnych państw członkowskich jest spełnienie kryteriów tzw. zwolnienia partycypacyjnego (ang. *participation exemption*). Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza obowiązków płatników oraz ewentualnych sprzeczności polskich przepisów z regulacjami prawa europejskiego i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, z uwzględnieniem konstytucyjnych obwarowań swobody legislacyjnej ustawodawstwa podatkowego.

### 1. Wprowadzenie

#### 1.1. Dochody bierne i umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

Obowiązujące w omawianym zakresie regulacje: Dyrektywa 2011/96/UE<sup>1</sup> oraz Dyrektywa 2003/49/UE<sup>2</sup> znajdują odzwierciedlenie w treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1 Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 345/8.

2 Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. L 157 z 26 czerwca 2003 r., s. 49.



wania, obowiązujących pomiędzy państwami członkowskimi UE. Natomiast w przypadku wypłaty dochodów biernych do spółek z państw nienależących do UE znajdują zastosowanie postanowienia właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, określającej warunki, których spełnienie będzie pozwalało na skorzystanie z ochrony traktatowej przewidzianej w danej umowie. W praktyce ochrona ta będzie sprowadzała się przede wszystkim do zastosowania obniżonej stawki podatku u źródła oraz do konieczności użycia, przez umawiające się państwa, mechanizmu uniknięcia podwójnego opodatkowania określonego w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jedynie w przypadku wypłaty ww. kategorii dochodów pasywnych do spółek będących rezydentami państw, które nie należą do UE i z którymi Polska nie zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zastosowanie znajdują, na zasadzie wyłączenia, odpowiednie postanowienia ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup> (dalej u.p.d.o.p.). W praktyce ten ostatni przypadek będzie występował wyjątkowo rzadko, więc jego znaczenie jest marginalne.

## 1.2. Nakaz poboru podatku u źródła a kolizja z aktami nadrzędnymi

Polski ustawodawca wprowadził 1 stycznia 2019 r. do u.p.d.o.p. regulacje nakazujące pobór podatku u źródła w przypadku wypłaty dochodów biernych do nierezydentów, objętych w Polsce – w tym przypadku – ograniczonym obowiązkiem podatkowym, jeżeli wysokość danej wypłaty przekracza kwotę 2 mln zł do jednego podatnika w danym roku podatkowym. Z treści regulacji u.p.d.o.p. wynika, że zasady te obowiązują niezależnie od

regulacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz postanowień Dyrektyw 2011/96/UE i 2003/49/UE, które nie uległy zmianie. Polski ustawodawca przewidział wprawdzie dwa wyjątki, umożliwiające niepobranie podatku u źródła od dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych do nierezydentów.

Te szczególne regulacje obarczające są, w odczuciu autora, istotnymi wadami prawnymi, mogącymi w praktyce prowadzić do sprzeczności z regulacjami aktów prawa, które w konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego zajmują miejsce nadrzędne względem ustaw krajowych. Rodzi się więc pytanie o zgodność powyższych regulacji z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz z prawem europejskim.

Ponadto regulacje u.p.d.o.p. cechuje pewien poziom nieostrości i – w konsekwencji – ryzyka dla płatników wypłacających dochody bierne do nierezydentów. Co więcej, data wejścia w życie ww. regulacji była już trzykrotnie przekładana przez Ministra Finansów – najpierw na 1 lipca 2019 r.<sup>4</sup>, następnie na 1 stycznia 2020 r., a ostatnio na 1 lipca 2020 r.<sup>5</sup>. Na uwagę zasługuje fakt, że odroczenie wejścia w życie dotyczy tylko art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., a nie pozostałych regulacji u.p.d.o.p., które zaczęły obowiązywać 1 stycznia 2019 r. W praktyce oznacza to, że jedynie sam pobór podatku u źródła w przypadku wypłaty dywidend, odsetek czy należności licencyjnych do jednego podatnika mającego status nierezydenta podatkowego w Polsce w kwocie przekraczającej 2 mln zł, w roku podatkowym obowiązującym u płatnika, został odroczony. Jednak pozostałe obowiązki

ustawowe, m.in. dotyczące dochowania należytej staranności przez płatnika przy weryfikacji warunków do zastosowania zwolnienia z podatku u źródła pod względem formalnoprawnym, obowiązują od 1 stycznia 2019 r. Z uwagi na oczywistą i bezpośrednią korelację szeregu przepisów art. 26 i art. 26b u.p.d.o.p. z regulacją art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., przepisy te nie mogą być efektywnie stosowane, dopóki art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. nie zacznie obowiązywać. Przykładowo postanowienia art. 26 ust. 2g oraz art. 26b u.p.d.o.p., regulujące kwestię opinii o stosowaniu zwolnienia, będą „martwym prawem” do czasu wejścia w życie art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. Jeżeli nie obowiązuje pobór podatku u źródła w przypadku wypłaty ww. należności nierezydentom w kwocie przekraczającej 2 mln zł w roku podatkowym obowiązującym u płatnika, to warunki, pozwalające w takim przypadku na niepobranie podatku u źródła, wskazane w art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., uregulowane zaś w innych jednostkach redakcyjnych art. 26 oraz 26b u.p.d.o.p., w praktyce nie znajdą zastosowania. Podobna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku przepisu art. 26 ust. 2i u.p.d.o.p., który reguluje proporcjonalne obliczanie limitu 2 mln zł w przypadku, gdy rok podatkowy płatnika jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy. Jeżeli sam pobór podatku nie obowiązuje u źródła powyżej ww. limitu, to obliczanie tego limitu w przypadku, gdy rok podatkowy płatnika jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy, staje się bezprzedmiotowe.

Ponadto zastrzec należy, że – z uwagi na odbywające się pod koniec 2019 r. konsultacje oraz zapowiadane przez Ministerstwo Finansów zmiany w ww. przepisach – za dość prawdopodobne należy uznać kolejne odroczenie wejścia w życie art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p.

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

4 Rozporządzenie Ministra Finansów z 31 grudnia 2018 r. zmieniające rozporządzenia w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2018 poz. 2545).

5 Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. zmieniające rozporządzenia w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2019 poz. 2528), zwane dalej „Rozporządzeniem MF z 23 grudnia 2019 r.”.

### 2. Warunki zwolnienia partycypacyjnego w u.p.d.o.p.

#### 2.1. Uwagi wstępne

Warunki tzw. zwolnienia partycypacyjnego, stanowiące implementację do polskiego prawa krajowego postanowień Dyrektywy 2011/96/UE, której celem, zgodnie z pkt. 3 preambuły, jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielnich, wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej oraz Dyrektywy 2003/49/UE<sup>6</sup>, zostały w swej zasadniczej części uregulowane w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. (w odniesieniu do odsetek i należności licencyjnych) oraz w art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (w odniesieniu do dywidend). Według art. 22a u.p.d.o.p. przepisy art. 20-22 u.p.d.o.p. stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 22b u.p.d.o.p. zwolnienia i odliczenia wynikające z przepisów art. 20-22 u.p.d.o.p. stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest RP, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa (innego niż RP), w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany. Natomiast – według dyspozycji art. 22c ust. 1 u.p.d.o.p. przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. – ww. zwolnień i odliczeń nie

stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach byłoby:

- 1) w danych okolicznościach sprzeczne z przedmiotem lub celem tych przepisów;
- 2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.

Zgodnie zaś z dyspozycją art. 22 ust. 2 u.p.d.o.p. na potrzeby ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., sprzeczne z przedmiotem lub celem tych przepisów. Powyższy przepis stanowi klauzulę przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania w odniesieniu do dochodów biernych. Ta szczególna regulacja, w powiązaniu z możliwością oceny działań podatnika na gruncie zawartej w art. 119a-119zf ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (dalej o.p.) ogólnej klauzuli przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania, pozwala organom podatkowym na ocenę, czy sposób i okoliczności nabycia przez podatnika prawa do skorzystania ze zwolnień, o których mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., nie były podyktowane w przeważającej mierze lub wyłącznie chęcią uniknięcia opodatkowania. W takim bowiem przypadku powyższe zwolnienia podatkowe nie mogłyby być zastosowane.

#### 2.2. Warunki zwolnienia partycypacyjnego odsetek i należności licencyjnych

Zgodnie z postanowieniami art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. zwalnia się od podatku dochodowego m.in. przychody z odsetek i należności licencyjnych, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym te należności jest:
  - a) spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP albo
  - b) położony na terytorium RP zagraniczny zakład spółki podlegającej w państwie członkowskim UE opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w RP;
- 2) uzyskującym ww. przychody jest spółka podlegająca w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia;
- 3) spółka:

- a) o której mowa w pkt. 1, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt. 2

albo

- b) o której mowa w pkt. 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt. 1;

<sup>6</sup> Zgodnie z pkt. 1 preambuły do Dyrektywy 2003/49/UE w ramach jednolitego rynku, mającego cechy rynku krajowego, transakcje między spółkami różnych państw członkowskich nie powinny podlegać bardziej niekorzystnym warunkom podatkowym niż warunki stosowane do tych samych transakcji przeprowadzanych między spółkami tego samego państwa członkowskiego. Przepis pkt. 3 preambuły do Dyrektywy 2003/49/UE stanowi, że niezbędne jest zapewnienie, aby odsetki oraz należności licencyjne były opodatkowane w państwie członkowskim tylko raz. Z kolei według pkt. 4 preambuły do Dyrektywy 2003/49/UE zniesienie opodatkowania odsetek oraz należności licencyjnych w państwie członkowskim, w którym powstają, pobieranego przez potrącenie u źródła lub poprzez jego naliczenie, jest najbardziej właściwym środkiem zniesienia wymienionych formalności i problemów oraz zapewnienia równości traktowania w zakresie opodatkowania między transakcjami krajowymi a transgranicznymi. Zniesienie tego typu podatków jest szczególnie niezbędne w zakresie takich płatności dokonywanych między spółkami powiązanymi różnych państw członkowskich, jak również między stałymi zakładami takich spółek.

4) rzeczywistym właścicielem ww. należności jest:

a) spółka, o której mowa w pkt. 2

albo

b) zagraniczny zakład spółki, o której mowa w pkt. 2, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim UE, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

Zgodnie z art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. warunek posiadania udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3, uważa się także za spełniony, jeżeli zarówno w kapitale spółki, o której stanowi ust. 3 pkt 1, jak i w kapitale spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 2, inna spółka podlegająca w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji). Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3 stosuje się, jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3 oraz ust. 3a, wynika z tytułu własności (art. 21 ust. 3b u.p.d.o.p.). Zwolnienie, o którym stanowi ust. 3 stosuje się, jeżeli spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2 nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania (art. 21 ust. 3c u.p.d.o.p.). Co więcej, przepis ust. 3 ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3, posiadają udziały (akcje) w wysokości, o której stanowi ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres 2 lat (art. 21 ust. 4 u.p.d.o.p.). Zgodnie z brzmieniem art. 21 ust. 5 u.p.d.o.p., przepisy ust. 3 i 4 mają również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 3 pkt 3, upływa po dniu uzyskania przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przychodów, o których stanowi ust. 1 pkt 1.

Regulacja ta oznacza, że możliwa jest wypłata odsetek i należności licencyjnych bez konieczności potrącania podatku u źródła, nawet jeśli spółka będąca odbiorcą tych należności nie posiada co najmniej 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej te należności nieprzerwanie przez okres 2 lat, o ile po wypłacie ww. należności warunek ten zostanie *post factum* spełniony. W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), o których mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres 2 lat, spółka – o której stanowi ust. 3 pkt 2 – jest zobowiązana do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, od przychodów określonych w ust. 1 pkt 1 w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu, o którym mowa w art. 26 ust. 3 u.p.d.o.p. Zgodnie z brzmieniem art. 21 ust. 9 u.p.d.o.p. zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p., nie stosuje się, jeżeli wypłacającym należności jest spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto przepis art. 21 ust. 6 u.p.d.o.p. wyłącza zastosowanie zwolnienia partycypacyjnego, o którym mowa jest w art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p., w odniesieniu do przychodów, które zgodnie z odrębnymi przepisami zostaną uznane za:

- 1) przychody z podziału zysków lub spłaty kapitału spółki wypłacającej należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1;
- 2) przychody z tytułu wierzytelności dającej prawo do udziału w zyskach dłużnika;
- 3) przychody z tytułu wierzytelności uprawniającej wierzyciela do zamiany jego prawa do odsetek na prawo do udziału w zyskach dłużnika;
- 4) przychody z tytułu wierzytelności, która nie powoduje obowiązku spłaty kwoty

głównej tej wierzytelności lub gdy spłata jest należna po upływie co najmniej 50 lat od powstania wierzytelności.

### 2.3. Warunki zwolnienia partycypacyjnego dywidend

Zgodnie z regulacją art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j u.p.d.o.p. (z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium RP), jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP;
  - 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt. 1, jest spółka podlegająca w RP lub w innym państwie członkowskim UE, lub innym należącym do EOG, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;
  - 3) spółka, o której mowa w pkt. 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której stanowi pkt. 1;
  - 4) spółka, o której mowa w pkt. 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.
- Powyższe zwolnienie ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności

ści w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres 2 lat (art. 22 ust. 4a u.p.d.o.p.). Zgodnie z treścią art. 22 ust. 4b u.p.d.o.p. zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium RP, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres 2 lat spółka, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów), określonych w ust. 1, w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.

Zgodnie z postanowieniami art. 22 ust. 4c u.p.d.o.p. powyższe przepisy art. 22 ust. 4-4b stosuje się odpowiednio do:

1) spółdzielni zawiązanych na podstawie rozporządzenia Nr 1435/2003/WE z 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu Spółdzielni Europejskiej<sup>7</sup> (SCE), zwanego dalej „rozporządzeniem 1435/2003/WE”;

2) dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 1, wypłacanych przez spółki określone w ust. 4 pkt 1, spółkom podlegającym w Konfederacji Szwajcarskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przy czym określony w ust. 4 pkt 3 bezpośredni udział procentowy w kapitale spółki, o której mowa w ust. 4 pkt 1, ustala się w wysokości nie mniejszej niż 25%;

3) dochodów wypłacanych (przypisanych)

na rzecz położonego na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG albo w Konfederacji Szwajcarskiej zagranicznego zakładu spółki, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jeżeli spółka ta spełnia warunki określone w ust. 4-4b.

Zgodnie zaś z treścią art. 22 ust. 6 u.p.d.o.p., przepisy ust. 4-4d stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku Nr 4 do u.p.d.o.p., przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy ust. 4-4d mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w art. 22 ust. 4c pkt 2 u.p.d.o.p. Ponadto, zgodnie z regulacją art. 22 ust. 4d u.p.d.o.p., zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, stosuje się:

1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 4 pkt 3, wynika z tytułu własności;

2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:

a) własności,

b) innego niż własność pod warunkiem, że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.

### **3. Nowe zasady poboru podatku u źródła w przypadku wypłaty dochodów biernych do nierezydentów, obowiązujące w u.p.d.o.p.**

#### **3.1. Zasady ogólne poboru podatku u źródła**

Zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1

u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e u.p.d.o.p.

Zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 2 u.p.d.o.p., w razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach funduszu udziałowego, płatnicy, o których mowa w ust. 1, pobierają podatek w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego, a w przypadku braku wymogu rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego – od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału, a w spółdzielniach – od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu funduszu udziałowego. W tym przypadku podatnikom nie przysługuje uprawnienie do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 1a. Z kolei przepis art. 26 ust. 2b u.p.d.o.p. stanowi, że – w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a – do poboru podatku są obowiązane podmioty prowadzące rachunki zbiorcze, za pośrednictwem których należność jest wypłacana. Podatek pobiera się w dniu przekazania należności z danego tytułu do dyspozycji posiadacza rachunku zbiorczego.

Natomiast według brzmienia art. 26 ust. 2d u.p.d.o.p. płatnicy, o których mowa w ust. 2c, pobierają zryczałtowany podatek dochodowy w dniu przekazania należności do dyspozycji posiadacza rachunku papierów wartościowych lub posiadacza rachunku zbiorczego. Za-

<sup>7</sup> Dz.Urz. WE L 207 z 18 sierpnia 2003 r. ze zm.



stosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskany od podatnika certyfikatem rezydencji. Przepisy ust. 1c-1l stosuje się odpowiednio.

Najistotniejsze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe wskazane w powyższych przepisach zostały zawarte w dwóch pierwszych z wymienionych regulacji. Przepis art. 26 ust. 1a u.p.d.o.p. stanowi, że zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w ust. 1, nie pobiera się, jeżeli podatnicy, wymienieni w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p., korzystający ze zwolnienia w związku z przeznaczeniem dochodów na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, złożą płatnikowi – najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności – oświadczenie, że przeznaczą dochody z dywidend oraz z innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych na cele wymienione w tym przepisie. Zgodnie zaś z treścią art. 26 ust. 1aa u.p.d.o.p. płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od:

- 1) listów zastawnych;
- 2) obligacji:
  - a) o terminie wykupu nie krótszym niż rok,
  - b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi<sup>8</sup>, na terytorium RP lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z RP umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady

opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.

Zgodnie zaś z postanowieniami art. 26 ust. 4 u.p.d.o.p. podatnicy, o których mowa w ust. 1a, są obowiązani, bez wezwania, wpłacić należny zryczałtowany podatek na rachunek urzędu skarbowego określonego w ust. 3, jeżeli dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych, od których płatnik nie pobrał podatku w związku z oświadczeniem, o którym mowa w ust. 1a, zostały wydatkowane na inne cele niż wymienione w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. Natomiast według art. 26 ust. 5 u.p.d.o.p. podatek, o którym stanowi ust. 4, wpłaca się do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wydatku. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych siedziby podatnika za pomocą uzyskanego od niego certyfikatu rezydencji.

Pojęcie „certyfikatu rezydencji” nie występuje na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zaś wśród państw związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania są kraje, w których zasady wydawania certyfikatów rezydencji znacząco odbiegają od obowiązujących w tym zakresie regulacji państw UE, w tym Polski. Takim krajem są np. Zjednoczone Emiraty Arabskie, gdzie spółki typu onshore, mające od daty swej inkorporacji status rezydentów podatkowych, mogą ubiegać się o certyfikat rezydencji dopiero po upływie pełnych 3 lat od daty swej rejestracji. W konsekwencji do takiej spółki należy zastosować obniżone stawki podatku u źródła,

pomimo braku certyfikatu rezydencji w pierwszych 3 latach funkcjonowania takiej spółki, o ile tylko spełnione są określone w prawie krajowym Zjednoczonych Emiratów Arabskich warunki do uzyskania tego dokumentu na początku 4. roku istnienia spółki typu onshore<sup>9</sup>.

Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Na uwagę zasługuje szeroka definicja legalna pojęcia „wypłaty”, o której mowa w art. 26 ust. 1, 1ac, 1c, 1d, 1m, 2c i 2e u.p.d.o.p. Zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 7 u.p.d.o.p. przez wypłatę należy rozumieć wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym przez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.

Z kolei, według brzmienia art. 26 ust. 1c u.p.d.o.p., jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym, nie przekracza kwoty 2 mln zł, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której

8 T.j. Dz.U. 2020 poz. 89.

9 Szerzej na ten temat: R.A. Nawrot, *Problematyka certyfikatu rezydencji podatkowej jako dokumentu potwierdzającego rezydencję podatkową osób fizycznych i prawnych*, cz. I i cz. II, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2015, nr 11 i 12.

mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p.<sup>10</sup> albo w art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p.<sup>11</sup>, mającą siedzibę w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG:

1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji

lub

2) istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

Natomiast zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 1f u.p.d.o.p., w przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1u.p.d.o.p., wypłacanych na rzecz spółki określonej w art. 21 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p., lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym, nie przekracza kwoty 2 mln zł, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p. W przypad-

ku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.<sup>12</sup>, pisemne oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.

Dopełnieniem powyższych regulacji u.p.d.o.p. jest przepis art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., zgodnie z którym, jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. przekracza kwotę 2 mln zł, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są obowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę 2 mln zł:

1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e u.p.d.o.p.;

2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Powyższe regulacje wprowadzają zatem obligatoryjny pobór podatku u źródła przez płatnika, jeżeli kwota wypłacanych należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. przekroczy 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika w roku podatkowym obowiązującym u płatnika. Z tych regulacji wynika *expressis verbis*, że w takim przypadku nie jest możliwe zasto-

sowanie przywilejów traktatowych, wynikających z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Na uwagę zasługuje, że limit 2 mln zł odnosi się do łącznej kwoty wszystkich należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. *A contrario* z regulacji tych wynika, że do limitu 2 mln zł wypłaty dywidend, odsetek i należności licencyjnych oraz innych dochodów pasywnych mogą być dokonywane na zasadach obowiązujących do 30 czerwca 2020 r., tj. może być do tego limitu stosowana ochrona traktatowa na moment dokonania wypłaty tych należności. Oznacza to, że polski płatnik wypłacający ww. należności do spółki będącej rezydentem podatkowym innego państwa UE lub EOG, może dokonać wypłaty tych należności bez potrącania podatku u źródła przy zastosowaniu 19% stawki tego podatku pod warunkiem, że:

1) najpóźniej w dniu dokonywania takiej wypłaty uzyskał certyfikat rezydencji podatkowej podatnika, na rzecz którego dokonywana jest wypłata;

2) zweryfikował, dochowując przy tym należytej staranności, czy warunki zwolnienia lub zastosowania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zostały spełnione.

W przypadku, gdy rok podatkowy płatnika jest dłuższy lub krótszy niż 12 miesięcy, kwotę limitu 2 mln zł, o której mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., oblicza się jako iloczyn 1/12 kwoty 2 mln zł i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty tych należności (art. 26 ust. 2i u.p.d.o.p.). Jeżeli natomiast obliczenie kwoty ww. limitu nie jest moż-

10 Tj. spółkę podlegającą w innym RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania, która jest odbiorcą ww. należności.

11 Tj. spółkę podlegającą w RP lub w innym niż RP państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, która jest odbiorcą ww. należności.

12 Tj. należności z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (*know-how*).

liwe przez wskazanie roku podatkowego płatnika, zasady określone w art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika roku obrotowego, a w razie jego braku – w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące (art. 26 ust. 2j u.p.d.o.p.). W sytuacji, gdy wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia, czy przekroczona została kwota limitu, o której mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p., wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty (art. 26 ust. 2k u.p.d.o.p.). Z kolei, jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 2l u.p.d.o.p.).

Regulacją o dużym praktycznym znaczeniu w analizowanym zakresie jest przepis art. 26 ust. 9 u.p.d.o.p., który przyznaje ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego, specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

### 3.2. Warunkowa możliwość niepobrania podatku u źródła

Zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., w przypadku przekroczenia ww. limitu 2 mln zł płatnik dokonujący wypłaty ww. należności, co do zasady, musi pobrać podatek u źródła wedle stawki wynikającej z regulacji u.p.d.o.p. Ustawodawca przewidział jednak dwa wyjątki od powyższej zasady ogólnej, nakazującej bezwzględny pobór podatku u źródła. Niepobranie podatku u źródła, pomimo dokonania wypłat należności określonych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.p. ponad kwotę 2 mln zł do tego samego podatnika, będzie możliwe:

1) na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b u.p.d.o.p.;

2) jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

a) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,

b) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p.

#### 3.2.1. Opinia o stosowaniu zwolnienia

Przepis art. 26 ust. 2g u.p.d.o.p. stanowi, że w przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p., albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę 2 mln zł, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. (tj. zwolnienie partycypacyjne) na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b u.p.d.o.p. Powyższej regulacji nie stosuje się jednak, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu – w szczególności z faktury lub z umowy – wynika, że podatek, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3-9, art. 22 ust. 4-4d i ust. 6 u.p.d.o.p. lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii (art. 26 ust. 2h u.p.d.o.p.).

Zgodnie zaś z postanowieniami art. 26b ust. 1 u.p.d.o.p., organ podatkowy<sup>13</sup>, na wniosek złożony przez podmiot, o którym mowa w art. 28b ust. 2 u.p.d.o.p. (tj. przez podatnika lub płatnika) wydaje – pod warunkiem wykazania przez wnioskodawcę spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p. – opinię

<sup>13</sup> Zgodnie z regulacją art. 26b ust. 10 u.p.d.o.p., organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15 u.p.d.o.p. – naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. (opinia o stosowaniu zwolnienia). Według brzmienia art. 26b ust. 2 u.p.d.o.p. wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia składa się w postaci elektronicznej, odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w BIP, na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazanie uzupełniającej dokumentacji.

W myśl art. 26b ust. 3 u.p.d.o.p. odmawia się wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku:

- 1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 lub art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p.;
- 2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub

oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;

3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p., ograniczających umowne korzyści, lub art. 22c u.p.d.o.p., przy czym w przypadku uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p. lub środków ograniczających umowne korzyści przepis art. 14b § 5c o.p. stosuje się odpowiednio<sup>14</sup>;

4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p., nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby tego podatnika dla celów podatkowych, przy czym przepis art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio<sup>15</sup>.

Przepisy art. 26b ust. 3 pkt 2-4 przyznają organom podatkowym w zasadzie nieograniczoną możliwość odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia. Wystarczy bowiem zaistnienie po stronie organu podatkowego subiektywnych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem

należności lub zaistnienie subiektywnego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a o.p., lub że podatnik będący odbiorcą ww. należności nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju swej siedziby. Weryfikacja subiektywnego przypuszczenia lub subiektywnych wątpliwości organu podatkowego jest niezmiernie trudna, o ile w ogóle możliwa, tym bardziej, że żaden przepis u.p.d.o.p. nie wskazuje, jakie przesłanki – poza wprost wskazanymi w warunkach zwolnienia partycypacyjnego – organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę przy wydaniu opinii o stosowaniu zwolnienia. W efekcie organ podatkowy nie ma obowiązku jednoznacznej weryfikacji faktycznej i prawnopodatkowej sytuacji podatnika i płatnika, przy jednocześnie możliwości uznaniowej odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia.

Samo pojęcie „rzeczywistej działalności gospodarczej” jest nieostre, a doktryna prawa podatkowego zgłaszała w stosunku do niego liczne zastrzeżenia<sup>16</sup>. Pojęcie to zostało – w wysoce ułomny sposób, budzący poważne wątpliwości natury konstytucyjnej<sup>17</sup> – zdefiniowane „przez wyliczenie” w art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p.<sup>18</sup>. Definicja ta nie

14 Przepis art. 14b § 5c o.p. stanowi, że organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa KAS o opinię w zakresie, o którym mowa w § 5b, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa KAS. Opinię Szefa KAS, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy

15 Powyższy przepis zawiera ułomną definicję „przez nieenumeratywne wyliczenie” pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej”.

16 Zob. B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC) Konieczność reformy*, Warszawa 2017; B. Kuźniacki, *Mechanizm unikania wielokrotnego opodatkowania dochodu CFC*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9; R.A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2018.

17 Szerzej na ten temat w: R.A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie... op. cit.*, s. 488–511.

18 Zgodnie z brzmieniem art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

- 1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
- 2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
- 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
- 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
- 5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.

Z kolei według treści art. 24a ust. 18a u.p.d.o.p. przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.



ma charakteru enumeratywnego, co sprawia, że obowiązek podatkowy może być na gruncie tego przepisu wywiedziony z analogii, domniemania czy wręcz może być konsekwencją arbitralnej, nie mającej oparcia w przesłankach ustawowych, decyzji organu podatkowego. W konsekwencji, na gruncie ww. przepisu nawet pozytywne spełnienie przesłanek w nim wskazanych nie stanowi żadnej gwarancji dla podatnika lub płatnika, że działalność gospodarcza prowadzona przez podatnika ma charakter „rzeczywisty”, gdyż organ podatkowy dysponuje w świetle tej regulacji niemal nieograniczoną swobodą uznaniową, wykraczającą poza treść ustawy podatkowej.

Organ podatkowy może wziąć pod uwagę dowolne, pozaustawowe przesłanki, przykładając dowolną miarę do przesłanek ustawowych *expressis verbis* wskazanych w art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. oraz do innych pozaustawowych przesłanek, które – zdaniem organu podatkowego – są w danym przypadku istotne. Odwołanie się przez ustawodawcę w treści art. 26b ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. do pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej”, w rozumieniu art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., powoduje zasadne wątpliwości co do zgodności tej regulacji z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Wątpliwości narastają, gdy weźmie się pod uwagę wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 24 maja 1994 r.<sup>19</sup> wskazał, że prawo, zgodnie z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, powinno być stanowione i stosowane w taki sposób, aby „nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela”. Nieostre i nieprecyzyjne przepisy prawa podatkowego konstytuują fiskalną pułapkę dla podat-

nika, cechującą się znaczącym poziomem nieprzewidywalności.

#### Orzeczenie

Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może przez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki [...] Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności [...] z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego (wyrok TK z 11 maja 2004 r.)<sup>20</sup>.

Podatnikowi przysługuje prawo wniesienia skargi na odmowę wydania opinii o stosowaniu zwolnienia do sądu administracyjnego. O prawie tym organ podatkowy informuje wnioskodawcę w pouczeniu odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia (art. 26b ust. 4 u.p.d.o.p.). Opinię o stosowaniu zwolnienia organ podatkowy powinien wydać bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 mie-

sięcy od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego (art. 26b ust. 5 u.p.d.o.p.). Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2 000 zł.

Zgodnie z art. 26b ust. 6 u.p.d.o.p. opłata od wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

- 1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
- 2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8<sup>21</sup>, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
- 3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3-3c u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p., jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego zgodnie z ust. 8 (art. 26b ust. 7 u.p.d.o.p.).

Uzyskanie pozytywnej opinii o stosowaniu zwolnienia, zarówno na wniosek podatnika, jak i płatnika, jest równoznaczne z wypłatą dywidend, odsetek lub należności licencyjnych na zasadach obowiązujących do 30 czerwca 2020 r. W przypadku uzyskania takiej opinii przed wypłatą ww. należności na rzecz spółek z innych państw członkowskich UE lub EOG, płatnik nie będzie musiał pobrać podatku u źródła od tych należności.

19 Sygn. akt K 1/94, Legalis.

20 Sygn. akt K4/03, Dz.U. 2004 Nr 122 poz. 1288.

21 Przepis art. 26b ust. 8 u.p.d.o.p. stanowi, że w przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p., wnioskodawca, w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się lub przy zachowaniu należytej staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do tej zmiany, informuje o tym organ podatkowy. Wnioskodawca, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. (tj. podatnik, w tym podatnik objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami u.p.d.o.p.) jednocześnie informuje płatnika o istotnej zmianie okoliczności, o których mowa w zdaniu pierwszym.

Zauważyć należy, że możliwość ubiegania się o opinię o stosowaniu zwolnienia dotyczy jedynie płatności z tytułów określonych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. na rzecz spółek z państw członkowskich UE lub EOG. W konsekwencji płatności z ww. tytułów do spółek z innych państw, w tym także związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie będą mogły korzystać z ochrony wynikającej z opinii zabezpieczającej.

Brak tej możliwości w przypadku płatności do spółek z państw, z którymi Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, wydaje się brakiem pewnej konsekwencji legislacyjnej po stronie ustawodawcy podatkowego i niewątpliwie nie znajduje uzasadnienia, skoro polskie organy podatkowe mają możliwość zweryfikowania w toku międzynarodowej wymiany informacji i pomocy prawnej dokumentów i faktów przedstawionych przez podmiot ubiegający się o taką opinię. Wszystkie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują bowiem, w ślad za Modelową Konwencją OECD<sup>22</sup>, wymianę informacji podatkowych.

### 3.2.2. Złożenie oświadczenia przez płatnika

Zgodnie z brzmieniem art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p. drugim przypadkiem, gdy możliwe jest niepobranie podatku u źródła, pomimo dokonania wypłat należności określonych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.p. ponad kwotę 2 mln zł

do tego samego podatnika, jest sytuacja, w której płatnik złożył oświadczenie, że:

- 1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p.

Powyższe oświadczenie składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>23</sup>, podając pełnioną przez siebie funkcję. Zgodnie z art. 26 ust. 7b u.p.d.o.p., nie jest dopuszczalne złożenie tego oświadczenia przez pełnomocnika. W myśl art. 26 ust. 7c u.p.d.o.p. oświadczenie to powinno być złożone najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z brzmieniem regulacji art. 26 ust. 7d u.p.d.o.p. w przypadku, gdy:

- 1) oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego określonego w art. 28b ust. 15 u.p.d.o.p.<sup>24</sup>;

2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem<sup>25</sup> do organu podatkowego określonego w art. 28b ust. 15 u.p.d.o.p.

Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p., a następnie dokonuje na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., płatnik może nie stosować regulacji art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., tj. nie potrącać podatku u źródła, do momentu upływu 2. miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie (art. 26 ust. 7f u.p.d.o.p.). W powyższym przypadku płatnik, w terminie do 7. dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął ww. dwumiesięczny okres, jest obowiązany do złożenia oświadczenia do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15 u.p.d.o.p., że w momencie dokonania dalszych wypłat należności:

- 1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających

<sup>22</sup> Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 21 November 2017, OECD publishing, publ. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page5](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page5) (dostęp: 22.3.2020 r.), zwana dalej „Modelową Konwencją OECD”.

<sup>23</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

<sup>24</sup> Zgodnie z powyższym przepisem organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15 u.p.d.o.p., naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

<sup>25</sup> Zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 7e u.p.d.o.p. w zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c, jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. (art. 26 ust. 7g u.p.d.o.p.).

Zgodnie zaś z postanowieniami art. 26 ust. 7h u.p.d.o.p., w przypadku gdy złożenie powyższego oświadczenia nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik, w terminie, o którym mowa w przepisie art. 26 ust. 7g u.p.d.o.p., wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu postanowień art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., wraz z odsetkami za zwłokę. Oświadczenia, o których mowa w art. 26 ust. 1ab, 7a i 7g u.p.d.o.p., oraz zgłoszenie, o którym stanowi art. 26 ust. 7d pkt 2 u.p.d.o.p., zgodnie z zawartymi w art. 26 ust. 7j u.p.d.o.p. postanowieniami, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Przepis art. 26 ust. 10 u.p.d.o.p. zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, sposobu przesyłania oświadczeń, o których mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenia określonego w ust. 7d pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

### **3.2.2.1. Złożenie oświadczenia przez płatnika a odpowiedzialność karna skarbową**

Powyższe regulacje należy rozpatrywać także w kontekście odpowiedzialności karnoskarbowej, albowiem zgodnie

z brzmieniem art. 56d § 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>26</sup> (dalej k.k.s.) kto podaje nieprawdę lub zataja prawdę, składając:

1) oświadczenie, o którym mowa m.in. w art. 26 ust. 1ab, 7a lub 7g u.p.d.o.p.;

2) oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku o zwrot podatku, o którym mowa w Rozdziale 7b u.p.d.o.p. lub w Rozdziale 6a u.p.d.o.p. lub we wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia, o którym mowa w art. 26b ust. 1 u.p.d.o.p. oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do tych wniosków podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Zgodnie zaś z art. 56d § 2 k.k.s. w wypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego w § 1 podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Powyższe regulacje są źródłem znacznego ryzyka dla osób składających ww. oświadczenia. Odpowiedzialność karnoskarbową opiera się wprawdzie na zasadzie winy, aczkolwiek może to być niekiedy odpowiedzialność za działanie osoby trzeciej, tj. podatnika. Przede wszystkim należy zauważyć, że podatnik, będący odbiorcą dywidend, odsetek lub należności licencyjnych wypłacanych przez polskich płatników, nie ma obowiązku podawać informacji innych niż te, które wynikają z treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Łatwo można wyobrazić sobie sytuację, w której weryfikacja określonych faktów będzie utrudniona z uwagi na niechęć, niebędącego polskim rezydentem podatkowym odbiorcy ww. należności, do ujawniania informacji innych niż te, które

w świetle właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są wystarczające do niepobrania podatku u źródła bądź pobrania go wedle obniżonej stawki.

W konsekwencji może dojść do sytuacji, w której przeprowadzona przez płatnika weryfikacja zostanie, mając ograniczony charakter, obarczona błędami, a ustalenie takiego faktu przez organ podatkowy lub prokuraturę z wysokim prawdopodobieństwem będzie skutkowało postawieniem zarzutów, na podstawie art. 56d § 1 lub 2 k.k.s., osobie składającej takie oświadczenie. Weryfikacja ta dotyczy podatnika, zaś przeprowadza ją płatnik, a zatem podatnik może być narażony na odpowiedzialność karną skarbową na skutek działania lub zaniechania podatnika (osoby trzeciej), który może uznać, że w zakresie wykraczającym poza wymogi danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie jest obowiązany do przekazywania jakichkolwiek informacji podmiotowi wypłacającemu ww. należności. O ile w przypadku powzięcia wątpliwości co do rzetelności przeprowadzonej weryfikacji i faktów potwierdzonych w oświadczeniu o zasadności niepobrania podatku u źródła (lub pobraniu go w obniżonej wysokości) osoby reprezentujące płatnika powinny odstąpić od złożenia ww. oświadczenia, to dużo trudniejszy do należytej oceny jest przypadek, gdy płatnik dołożył wszelkiej staranności dokonując ww. weryfikacji, a pomimo to okazała się ona wadliwa.

Na uwagę zasługuje także wysoce ogólne sformułowanie, że płatnik „nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania”. Pojęcie „wiedzy uzasadniającej

<sup>26</sup> T.j. Dz.U. 2020 poz. 19.

przypuszczenie” jest nieostre. Może mieć charakter oceny i podlegać różnorodnej interpretacji ze strony organów państwa. Trudno bowiem w sposób precyzyjny postawić granicę, która zapewniałaby prawnokarnie bezpieczeństwo dla osób składających ww. oświadczenie. Określony fakt może dla organów podatkowych stanowić „wiedzę uzasadniającą przypuszczenie”, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku u źródła, zaś dla płatnika, działającego w dobrej wierze, może takiej „wiedzy” nie stanowić. Charakter art. 56d § 1 i 2 k.k.s. w powiązaniu z regulacjami u.p.d.o.p., do których się ten przepis odwołuje, należy ocenić jako mający zniechęcić podatników do składania oświadczeń, o których mowa w tym przepisie.

### 3.2.2.2. Złożenie oświadczenia przez płatnika a dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Niezależnie od ryzyka odpowiedzialności karnoskarbowej na podstawie art. 56d § 1 i 2 k.k.s., organy podatkowe mają możliwość nałożenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 58a § 1 pkt 5 o.p. Zgodnie z treścią powyższego przepisu, wydając decyzję z zastosowaniem art. 30 § 1 o.p.<sup>27</sup>, gdy oświadczenie, o którym mowa m.in. w art. 26 ust. 7a lub 7g u.p.d.o.p. nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez niego weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika

– organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego rozdziału. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 58b § 3 o.p., w sytuacji określonej w art. 58a § 1 pkt o.p., dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku. Powyższe, dodatkowe zobowiązanie podatkowe będzie obciążało pod względem formalnoprawnym podatnika, aczkolwiek zobowiązany do jego uiszczenia będzie płatnik jako podmiot wypłacający należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., a jednocześnie zobowiązany będzie do pobrania podatku u źródła.

Przesłanki nałożenia tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego na podstawie art. 58a § 1 pkt 5 o.p. w znacznej mierze pokrywają się z przesłankami odpowiedzialności karnoskarbowej z art. 56d § 1 i 2 k.k.s. W konsekwencji zakres odpowiedzialności podatkowej i karnoskarbowej za wszelakie nieprawidłowości związane ze składaniem oświadczenia lub wniosku, na gruncie obecnie obowiązujących zasad poboru podatku u źródła jest wyjątkowo szeroki.

Powyższy fakt przesądza, zdaniem autora, o ukrytej intencji ustawodawcy, sprowadzającej się do chęci odstraszenia płatników i osób ich reprezentujących do składania ww. oświadczeń, a tym samym do zapłaty podatku u źródła. W takim

bowiem przypadku, wzięwszy pod uwagę treść art. 28b ust. 7 u.p.d.o.p., organy podatkowe mogą przedłużać postępowanie zmierzające do weryfikacji warunków, których spełnienie jest konieczne do dokonania zwrotu podatku u źródła, co będzie równoznaczne ze swoistym kredytowaniem państwa przez podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym z tytułu uzyskiwanych należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p.<sup>28</sup>. Powyższe rozwiązania legislacyjne można zatem uznać za swoistą tarczę podatkową, w tym przypadku stosowaną przez państwo.

### 3.3. Wpłata podatku oraz obowiązki informacyjno-deklaracyjne płatników

Zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 3 u.p.d.o.p. płatnicy, o których mowa w ust. 1, mają obowiązek przekazać kwoty podatku w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym – zgodnie z ust. 1, 2-2b, 2d i 2e – pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f u.p.d.o.p.<sup>29</sup> – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania. W przypadku podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym oraz podatników będących osobami upraw-

27 Przepis art. 30 § 1 o.p. stanowi, że płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 (tj. obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu) odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony.

28 Wprawdzie, zgodnie z postanowieniami art. 28b ust. 13 u.p.d.o.p., podatek niezwrócony przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w art. 28b ust. 6 u.p.d.o.p., podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej, jednakże podstawowy termin na rozpatrzenie takiego wniosku przez organ podatkowy wynosi aż 6 miesięcy (art. 28b ust. 6 u.p.d.o.p.), zgodnie zaś z treścią art. 28b ust. 7 u.p.d.o.p. organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, co w praktyce może skutkować faktycznym nieoprocentowaniem zwracanego podatku u źródła niemal niezależnie od czasu, który upłynął od jego pobrania.

29 Tj. równowartości zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p. (tj. spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub spółki niemającej osobowości prawnej mającej siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest ona traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania), przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki.



nionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15 u.p.d.o.p., na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania. Płatnicy są ponadto obowiązani przesłać podatnikom:

- 1) objętym w Polsce nieograniczonym obowiązkiem podatkowym – informację o wysokości pobranego podatku;
- 2) objętym w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym, oraz urzędowi skarbowemu – informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku, sporządzone według ustalonego wzoru. Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonym w ust. 2a zdanie pierwsze.

Według brzmienia art. 26 ust. 3a u.p.d.o.p., płatnicy są obowiązani przesłać informację, o której mowa w ust. 3 pkt 1, w terminie przekazania kwoty pobranego podatku, a informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, w terminie do końca 3. miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat, o których mowa w ust. 1, również wówczas, gdy płatnik w roku podatkowym sporządził i przekazywał informacje w trybie przewidzianym w ust. 3b<sup>30</sup>. Zgodnie zaś z art. 26 ust. 3c u.p.d.o.p., w razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 3a, płatnik przekazuje informację określoną w ust. 3 pkt 2 w terminie do dnia zaprzestania działalności. Zgodnie z art. 26 ust. 3d u.p.d.o.p., informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, spo-

ządzają i przekazują również podmioty, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub ustawy nie są obowiązane do poboru podatku, przy czym przepisy ust. 3b i 3c stosuje się odpowiednio.

Według art. 26 ust. 3e u.p.d.o.p., jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p., których wartość przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę 2 mln zł, obejmuje należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium RP zagraniczny zakład, w szczególności: pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zgodnie z wytycznymi zawartymi w art. 26 ust. 3f u.p.d.o.p., zawiadomienie to składa się także w przypadku dalszego wypłacania podatnikowi w roku podatkowym należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 3e, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. Ponadto zgodnie z art. 26 ust. 3g u.p.d.o.p., przepisy art. 26 ust. 3e i 3f u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio do wypłat, od których podatek nie został pobrany na podstawie

ust. 1a, przy czym zawiadomienie jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym – do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. W myśl art. 26 ust. 8 u.p.d.o.p. informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku, o której mowa w art. 26 ust. 3 pkt 2 oraz ust. 3b-3d u.p.d.o.p., przesyła się urzędowi skarbowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami o.p.

### 3.4. Zwrot podatku od wypłaconych należności

Zgodnie z postanowieniami art. 28b ust. 1 u.p.d.o.p. organ podatkowy zwraca, na wniosek, podatek pobrany w myśl art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. Wysokość podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP. Wniosek o zwrot podatku może złożyć:

- 1) podatnik, w tym objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy;
- 2) zgodnie z art. 28b ust. 2 u.p.d.o.p. płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł jego ciężar ekonomiczny.

Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Na podstawie art. 28b ust. 3 u.p.d.o.p. obowiązek złożenia

<sup>30</sup> Przepis art. 26 ust. 3b u.p.d.o.p. stanowi, że na pisemny wniosek podatnika objętego w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym, płatnik, w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku, jest obowiązany do sporządzenia i przesłania podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 2.

powyższego oświadczenia istnieje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji. Na mocy postanowień art. 28b ust. 4 u.p.d.o.p., do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:

- 1) certyfikat rezydencji podatnika, przy czym przepisy art. 26 ust. 1i i 1j stosuje się odpowiednio<sup>31</sup>;
- 2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku;
- 3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności;
- 4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, ust. 3a i 3c u.p.d.o.p. lub art. 22 ust. 4 pkt 4 u.p.d.o.p.;
- 5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.;
- 6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów

podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przepis art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio;

7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.;

8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt. 5 i 6.

Jak zostało zawarte w art. 28b ust. 5 u.p.d.o.p., w sprawie zwrotu podatku organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10. Według brzmienia art. 28b ust. 6 u.p.d.o.p. zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Przepis art. 139 § 4 o.p. stosuje się odpowiednio<sup>32</sup>. Termin określony w zdaniu pierwszym biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku. Zgodnie zaś z treścią art. 28b ust. 7 u.p.d.o.p., jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, wskutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin

zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9.

Przepis art. 28b ust. 8 u.p.d.o.p. stanowi, że w celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:

1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p.;

2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt. 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, wynikającymi z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP oraz na ustaleniu, czy podatnik objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych, przy czym przepisy art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. oraz art. 26 ust. 1h u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio.

Zgodnie z art. 28b ust. 9 u.p.d.o.p., w przypadku gdy uzasadniają to okoliczności, w szczególności, gdy pomimo podjętych działań nie zostały wyjaśnione wątpliwości dotyczące spełniania przez podatni-

31 Zgodnie z art. 26 ust. 1i u.p.d.o.p., jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania. Natomiast według treści art. 26 ust. 1j u.p.d.o.p., jeżeli w okresie 12 miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji.

32 Zgodnie z postanowieniami art. 139 § 4 o.p. do terminów określonych w § 1-3 (m.in. obowiązek załatwienia sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania) nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

ka warunków wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, weryfikacja zasadności wniosku o zwrot podatku może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa siedziby podatnika dla celów podatkowych. Jak zostało zawarte w art. 28b ust. 10 u.p.d.o.p., jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonano nienależnie lub w wysokości większej od należnej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Zgodnie ze wskazanymi w art. 28b ust. 11 u.p.d.o.p. procedurami, wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji. Jak zostało zawarte w art. 28b ust. 12 u.p.d.o.p., jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono dokumentacji, o której mowa w art. 28b ust. 4 u.p.d.o.p., organ podatkowy zwraca wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydane jest postanowienie, na które można złożyć zażalenie. Na mocy art. 28b ust. 13 u.p.d.o.p.

podatek niezwrócony przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w art. 28b ust. 6 u.p.d.o.p., podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej. Zgodnie z wytycznymi z art. 28b ust. 14 u.p.d.o.p. zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub rachunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku, gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracaną kwotę pomniejsza się o koszty dokonania zwrotu. W myśl art. 28b ust. 15 u.p.d.o.p. organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15 u.p.d.o.p., naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych<sup>33</sup>.

#### **4. Analiza zgodności regulacji u.p.d.o.p. z prawem europejskim oraz postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania**

Analizowane regulacje wprowadzają obligatoryjny pobór podatku u źródła przez płatnika, jeżeli kwota wypłacanych należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. przekroczy 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika w roku podatkowym obowiązującym u płatnika. Z powyższych regulacji u.p.d.o.p. wynika *expressis verbis*, że w takim przypadku nie jest możliwe zastosowanie przywilejów traktatowych

wynikających z danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. W świetle postanowień art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jako umowy międzynarodowe ratyfikowane za uprzednią zgodą Sejmu, wyrażoną w formie ustawy, zajmują w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego miejsce nadrzędne względem ustaw – których postanowienia zostają wyłączone w razie sprzeczności z umowami międzynarodowymi.

Żadna z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje, występujących w u.p.d.o.p., dodatkowych warunków do zapewnienia ochrony traktatowej podatnikom umawiających się państw. Regulacje art. 10-12 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w ślad za Modelową Konwencją OECD, regulują opodatkowanie dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych pomiędzy podatnikami umawiających się krajów. Przepisy te nie przewidują możliwości uzależnienia zastosowania stawek podatku u źródła, określonych w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, ani tym bardziej wyłączenia możliwości zastosowania tych stawek w prawie wewnętrznym umawiających się państw.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że w przypadku wypłaty dywidend, odsetek lub należności licencyjnych należności te mogą być opodatkowane u źródła, jednakże podatek w państwie źródła nie może przekroczyć wartości wskazanej w danej umowie. Kwalifikowanym przypadkiem w świetle regulacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest przypadek spełnienia kryteriów zwolnienia partycypacyjne-

<sup>33</sup> Zgodnie z brzmieniem regulacji art. 28b ust. 18 u.p.d.o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 15, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym artykule.

go, tj. posiadania bezpośredniego udziału kapitałowego przez spółkę będącą odbiorcą tych należności w kapitale spółki je wypłacającej. W tym przypadku zastosowanie znajdzie obniżona stawka podatku u źródła, najczęściej w wysokości 5%. Warunkiem zastosowania przepisów art. 10-12 danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest to, aby odbiorca ww. należności miał miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w drugim umawiającym się państwie, tj. aby miał [w nim status rezydenta podatkowego.

Poza powyższymi wymogami brak jest dodatkowych kryteriów do zastosowania obniżonych stawek podatku u źródła. Wziąwszy pod uwagę, że przepisy u.p.d.o.p. wprowadzają szereg dodatkowych kryteriów pozwalających na niepobranie podatku u źródła przy wypłacie ww. należności lub pozwalających na otrzymanie zwrotu pobranego podatku, można stwierdzić, iż przepisy art. 26 ust. 1 oraz ust. 2e u.p.d.o.p. są niezgodne z postanowieniami art. 10-12 zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie sposób także uznać powyższych postanowień u.p.d.o.p. za uszczegółowienie regulacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż umowy te nie wprowadzają żadnych progów kwotowych, od których przekroczenia uzależnione byłoby stosowanie ochrony traktatowej lub odmowa jej przyznania. Brak także w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania wymogu składania jakichkolwiek oświadczeń przez płatnika lub podatnika, pomiędzy którymi dochodzi do wypłaty ww. należności. Rezygnacja z tzw. ulgi u źródła (ang. *relief at source*), kiedy ewentualna kontrola zasadności skorzystania przez podatnika (i płatnika) z przywilejów podatkowych wynikających z postanowień danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, na rzecz mechanizmu *taxrefund*, czyli poboru podatku z prawem do ubiegania się o jego zwrot po uprzedniej weryfikacji

posiadanych do tego uprawnień, jest rozwiązaniem, które wypacza brzmienie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż dochodzi do poboru podatku wbrew regulacjom umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Zauważyć należy także, że wprowadzenie wymogu złożenia przez płatnika oświadczenia na temat informacji, faktów i stanu prawnego, dotyczących podatnika, stanowi przeniesienie ciężaru odpowiedzialności prawnopodatkowej, ale także i karnoskarbowej na płatnika, który ma ograniczone możliwości weryfikacji danych dotyczących podmiotu trzeciego (podatnika), który może nie chcieć udzielić takich informacji, poza tymi, które w świetle regulacji danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są wystarczające do skorzystania z wynikającej z tej regulacji ochrony traktatowej. W sensie formalnoprawnym odpowiedzialność płatnika za złożone oświadczenie jest odpowiedzialnością za jego działanie lub zaniechanie, tj. należyta weryfikację danych wskazanych w art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p., jednakże w sensie materialnoprawnym jest to odpowiedzialność z pogranicza odpowiedzialności za własne działanie lub zaniechanie oraz odpowiedzialności za podatnika i prawdziwość przekazywanych przez niego danych, spośród których jedynie część stanowi przesłanki skorzystania z ochrony traktatowej i obniżonych stawek podatku u źródła.

Żadna z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje także mechanizmu poboru podatku u źródła oraz jego następczego zwrotu na wniosek podatnika, który w sytuacji spełnienia przesłanek zwolnienia partycypacyjnego, określonych w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, może zasadnie z tego zwolnienia skorzystać, zaś państwo rezydencji podatnika nie ma prawa pobrać podatku u źródła większego niż jego

stawka wskazana w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, nawet jeśli miałoby tę nadwyżkę zwrócić temu podatnikowi.

Powyższe działania legislacyjne polskiego ustawodawcy stanowią swoistą próbę wymuszenia odpowiedzialności po stronie jednostki, która znajduje się we władztwie polskiego państwa i prawa. Podatnik, będący odbiorcą dywidend, odsetek, czy też należności licencyjnych wypłacanych przez polską jednostkę, jest nierezydentem, stąd też możliwości pociągnięcia go do odpowiedzialności są wysoce ograniczone, zwłaszcza w przypadku, gdy podatnik ten spełnił warunki do skorzystania z obniżonej stawki podatku u źródła od ww. należności określonej w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania.

O ile złożenie przez płatnika oświadczenia co do tego, że posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie budzi wątpliwości co do zgodności z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż do ich treści się odwołuje, to redakcja przepisu art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p. wykracza poza zakres postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Powyższy przepis nakazuje płatnikowi złożenie oświadczenia, że po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w art. 26 ust. 7a ust. 1 u.p.d.o.p., nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, iż istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. W tym



zakresie największe zastrzeżenia budzi przepis art. 28b ust. 4 pkt 6 u.p.d.o.p., który nakłada na płatnika obowiązek weryfikacji, czy podatnik prowadzi „rzeczywistą działalność gospodarczą” w kraju swej siedziby dla celów podatkowych. O ile w przypadku złożenia wniosku o zwrot pobranego podatku u źródła od wypłaty dywidend, odsetek lub należności licencyjnych w trybie art. 28b ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., podatnik ma obowiązek złożyć oświadczenie, że prowadzi „rzeczywistą działalność gospodarczą”, to w przypadku złożenia oświadczenia w trybie art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p., a więc mającego zapobiec poborowi podatku u źródła, to płatnik jest zobligowany do weryfikacji, czy przesłanka prowadzenia przez podatnika „rzeczywistej działalności gospodarczej” została spełniona.

Do pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej” odwołuje się także przepis art. 26b ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., przyznając organowi podatkowemu możliwość odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju swej siedziby dla celów podatkowych. Powyższy przepis przewiduje odpowiednie stosowanie regulacji art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., w świetle której nie sposób jednoznacznie stwierdzić czym jest „rzeczywista działalność gospodarcza” i jakie przesłanki ustawowe i pozaustawowe należy spełnić, aby prowadzona działalność gospodarcza miała w ocenie fiskusa charakter „rzeczywisty”. Co więcej, może dojść do sytuacji, gdy organy podatkowe państwa rezydencji podatkowej podatnika, będącego odbiorcą dochodów biernych wypłacanych przez polską jednostkę, uznają, że podatnik ten prowadzi „rzeczywistą” działalność gospodarczą, w czasie gdy polskie organy podatkowe dokonają w tym za-

kresie odmiennej oceny. Ponadto wiele państw nie posiada w swym prawodawstwie pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej”, przez co nie są w stanie dokonać takiej oceny działalności gospodarczej swych podatników.

## 5. Podsumowanie

Nowe regulacje u.p.d.o.p., dotyczące poboru podatku u źródła w przypadku wypłat dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych wypłacanych do nierezydentów, budzą znaczące wątpliwości co do zgodności z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, prawem UE, a także z ustawą zasadniczą. Co więcej, pewien chaos legislacyjny wprowadza rozporządzenie MF z 23 grudnia 2019 r., które odroczyło wejście w życie jedynie przepisu art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., podczas gdy szereg nowych regulacji u.p.d.o.p., odnoszących się do poboru podatku u źródła w przypadku wypłaty dochodów biernych nierezydentom pod względem formalnym, weszło w życie. W praktyce jednak te inne regulacje u.p.d.o.p. pozostające w ścisłym, bezpośrednim, systemowym i funkcjonalnym związku z treścią art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. będą stanowiły „martwe prawo” do czasu wejścia w życie treści art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p. Jednocześnie te spośród nowych regulacji u.p.d.o.p., które dotyczą poboru podatku u źródła w przypadku wypłaty dochodów biernych nierezydentom, a które nie są bezpośrednio związane z treścią art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p., efektywnie obowiązują od 1 stycznia 2019 r. Dotyczyć to będzie np. przepisu art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p.

Zakładając, że będące przedmiotem analizy regulacje u.p.d.o.p. wejdą w życie 1 stycznia 2020 r., począwszy od tego dnia – w przypadku wypłat tych należności w kwocie nieprzekraczającej 2 mln zł do jednego podatnika w trakcie roku podatkowego obowiązującego u płatnika – zastosowanie znajdą niezmienione zasady dotyczące podatku u źródła obowiązujące

przed 1 lipca 2020 r. i pozostające w zgodzie z regulacjami międzynarodowego prawa podatkowego. Przekroczenie ww. progu kwotowego przy wypłacie wzmiankowanych należności do jednego podatnika po 30 czerwca 2020 r. spowoduje, że zastosowanie znajdzie nowy reżim ustawowy dotyczący poboru podatku u źródła. W tym przypadku zasadą jest obligatoryjny pobór podatku u źródła w wysokości wynikającej z postanowień u.p.d.o.p., bez możliwości uwzględnienia postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Ustawodawca przewidział dwa wyjątki od tej zasady. Pierwszym z nich jest uzyskanie opinii o stosowaniu zwolnienia, drugim zaś – złożenie przez płatnika odpowiedniego oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej skarbowej oraz z dodatkową sankcją w postaci tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 10% podstawy opodatkowania w przypadku, gdyby złożone oświadczenie nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez niego weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika. W przypadku opinii o stosowaniu zwolnienia organ podatkowy może odmówić jej wydania m.in. w przypadku, gdy poweźmie uzasadnione przypuszczenie, że będący odbiorcą ww. należności podatnik nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju swej siedziby dla celów podatkowych. Odwołanie się w powyższym przypadku do postanowień art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., które należy stosować odpowiednio dla celów art. 26b ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p., rozciąga na tę regulację – zbyt daleko idącą jak na konstytucyjne standardy demokratycznego państwa prawa – uznaniowość organów podatkowych, które mogą – kierując się pozaustawowymi przesłankami – uznać, że podatnik nie prowadzi „rzeczywistej działalności gospodarczej”.

Powyższą wadą prawną obarczona jest także regulacja art. 26 ust. 7a u.p.d.o.p., gdyż przepis ten w pkt. 2 nakazuje płatnikowi złożenie oświadczenia, iż po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. Przepis art. 28b ust. 4 pkt 6 u.p.d.o.p. nakłada na płatnika obowiązek weryfikacji, czy podatnik prowadzi „rzeczywistą działalność gospodarczą” w kraju swej siedziby dla celów podatkowych. Płatnik, dokładając w tym zakresie należytej staranności, ponosi ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej na podstawie art. 56d § 1 lub 2 k.k.s. z uwagi na nieostre i nieprecyzyjne zdefiniowanie pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej”.

W świetle nieenumeratywnego wyliczenia w art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p. przesłanek przesądzających o uznaniu działalności gospodarczej podatnika za „rzeczywistą” nie sposób jednoznacznie stwierdzić, czym jest „rzeczywista działalność gospodarcza” oraz jakie (które) przesłanki ustawowe i pozaustawowe należy spełnić, aby prowadzona działalność gospodarcza miała w ocenie fiskusa charakter „rzeczywisty”. Nie sposób na gruncie powyższej regulacji jednoznacznie postawić granicy pomiędzy działalnością „rzeczywistą” i „niereczywistą”. Co więcej, samo sformułowanie „wiedza uzasadniająca przypuszczenie” jest nieostre i może mieć charakter oceny, podlegając różnorodnej interpretacji ze strony organów państwa. W tym przypadku również trudno w sposób precyzyjny postawić granicę, która zapewniłaby prawnokarne bezpieczeństwo dla osób składających ww.

oświadczenie. Określone fakty mogą w interpretacji organów podatkowych stanowić „wiedzę uzasadniającą przypuszczenie”, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku u źródła, zaś dla płatnika, działającego w dobrej wierze i w warunkach należytej staranności, fakty te mogą takiej „wiedzy” nie stanowić. Powyższe elementy konstrukcyjne regulacji art. 26 ust. 7a pkt 2 u.p.d.o.p., a także art. 26b ust. 3 pkt 4 u.p.d.o.p. w związku z treścią art. 28b ust. 4 pkt 6 u.p.d.o.p. odsyłającego do regulacji art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., przesądzają, zdaniem autora, o niekonstytucyjności tej regulacji w świetle postanowień art. 2 w zw. z art. 217 ustawy zasadniczej.

Kolejnym przepisem obciążonym powyższą wadą prawną, wynikającą z odwołania do treści art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., jest przepis art. 28b ust. 8 pkt 2 u.p.d.o.p., zgodnie z którym w celu weryfikacji zwrotu pobranego podatku organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na weryfikacji czy podatnik objęty w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym z tytułu uzyskiwanych dochodów biernych prowadzi „rzeczywistą działalność gospodarczą”, w rozumieniu art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych. Ponadto na gruncie art. 28b ust. 8 pkt 1 u.p.d.o.p. organ podatkowy jest zobligowany do wystąpienia z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu państwa rezydencji podatkowej podatnika, m.in. w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem jego oświadczeń, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6 u.p.d.o.p. Tym samym w ocenie polskiego fiskusa podlegać będzie kwestia „rzeczywistego” lub „niereczywistego” charakteru działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika drugiego umawiającego się państwa. Ocena ta będzie dokonywana

na podstawie art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., a więc polskiego prawa krajowego, które w tym przypadku – wbrew zapisom danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz wbrew ewentualnym regulacjom prawa krajowego drugiego państwa związanego z Polską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania – będzie miało zastosowanie do określenia prawnopodatkowych konsekwencji ponoszonych przez odbiorcę dywidend, odsetek lub należności licencyjnych, wypłacanych z Polski.

Analizując przepisy u.p.d.o.p., regulujące opodatkowanie u źródła dochodów biernych wypłacanych do nierezydentów, można dostrzec pewną wewnętrzną sprzeczność tych regulacji. Z jednej strony art. 22a u.p.d.o.p. stanowi, że przepisy art. 20-22 u.p.d.o.p. stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP, zaś z drugiej przepis art. 26 ust. 2e pkt 2 u.p.d.o.p. wyłącza możliwość niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeśli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. przekracza kwotę 2 mln zł. Wyłączenie stosowania ratyfikowanych umów międzynarodowych na podstawie zwykłej ustawy należy uznać za naruszenie konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego oraz za złamanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym przypadku podatnicy będący rezydentami państw związanych z Polską umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, a objęci w Polsce ograniczonym obowiązkiem podatkowym w związku z uzyskiwaniem od polskich płatników ww. należności, mogą zasadnie żądać ochrony traktatowej zgodnie z brzmieniem art. 10-12 danej umowy międzynarodowej.

Podkreślenia wymaga, że żadna z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie przewiduje progów kwotowych, od których przekroczenia uzależnione byłoby stosowanie ochrony traktatowej, wynikającej z postanowień danej umowy międzynarodowej. Ponadto żadna z ww. umów nie przewiduje wymogu uzyskania opinii o stosowaniu zwolnienia jako warunku korzystania z obniżonych stawek podatku u źródła od wypłaty dochodów biernych pomiędzy podatnikami umawiających się państw. Co więcej, żadna z zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wprowadza wymogu składania przez płatnika bądź podatnika oświadczeń wa-

runkujących skorzystanie z ochrony traktatowej. W tym kontekście za wykroczenie poza ramy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy uznać odwołanie się do pojęcia „rzeczywistej działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 24a ust. 18 u.p.d.o.p., gdyż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie posługują się tym pojęciem i nie uzależniają ochrony traktatowej od takiej oceny działalności gospodarczej podatników. Mechanizm poboru podatku u źródła oraz jego następczego zwrotu na wniosek podatnika nie występuje w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podatnik państwa związanego z Polską umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, w przypadku spełnienia kryteriów zwol-

nienia partycypacyjnego określonych w danej umowie, może zasadnie oczekiwać, że Polska w swym prawie krajowym nie będzie odmawiać przyznania ochrony traktatowej ani uzależniać jej przyznania od dodatkowych przesłanek, których próżno by szukać w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z braku stosownych regulacji w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania Polska – jako państwo rezydencji podatkowej płatnika – nie ma prawa pobrać podatku u źródła większego niż jego stawka wskazana w danej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, nawet jeśli miałoby zwrócić tę nadwyżkę danemu podatnikowi.

### Summary

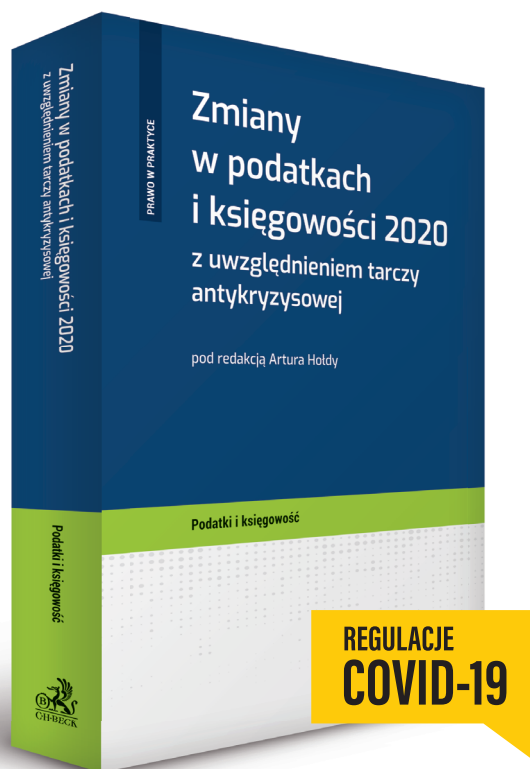
Dr Rafał Aleksander Nawrot

#### **Withholding tax on dividends, interests and royalties paid to non-residents**

Cross-border payment of passive income (dividends, interests, royalties) is a taxable economic event under three legal regimes: Polish domestic tax law, international tax law (double taxation treaties) and European law (EU directives). In the event of payment of the above categories between companies from different EU Member States, there will be a simultaneous application of regulations for all of the above legal regimes, which in the event of a conflict between their provisions will result in the need to apply appropriate conflict-of-law rules. The new withholding tax rules introduced in Polish domestic tax law on 1.01.2019 (but which entry into force has, however, been postponed) require withholding tax collection in the event of the payment of passive income to non-residents if the total amount of payment to such non-resident exceeds the amount of 2 mln Polish zlotys per annum. It comes out from the content of these regulations of Polish domestic tax law that these new principles apply irrespective of the regulation of double taxation agreements and the provisions of EU Directives which have not been changed. The subject of this publication is the analysis of the above obligations of taxpayers and possible conflicts of Polish tax law provisions with EU directives and double taxation treaties, taking into account the constitutional restrictions on the legislative freedom of tax legislation.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzględnieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>



## Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej

2020 r. | 450 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

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

Obecnie możemy zaobserwować wzmożone zmiany prawne zmierzające do ograniczenia gospodarczych skutków pandemii COVID-19. Ustawodawca wprowadza kolejne rozwiązania legislacyjne określane jako „tarcze antykryzysowe”, których głównym celem jest wsparcie państwa w utrzymaniu płynności finansowej jednostek gospodarczych.

### Publikacja zawiera:

- szczegółowy opis **zmian związanych z kolejnymi tzw. tarczami antykryzysowymi**,
- kompleksowe **omówienie najważniejszych zmian w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej** i innych przepisach podatkowych, **ZUS, prawie bilansowym**, prawie pracy, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2020 r.,
- praktyczne **tabele** wyszczególniające wszystkie zmiany, jakie weszły w życie w III kwartale 2019 r. oraz w 2020 r.,
- wskazanie **przełomowych wyroków sądowych NSA**, które mają wpływ na praktykę działalności gospodarczej,
- wyjaśnienie **podstawowych problemów** związanych ze stosowaniem nowych przepisów przy wykorzystaniu **licznych przykładów**,
- **odwołania do komunikatów MF** oraz **wyjaśnień podatkowych MF** (m.in. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności, białej listy podatników, podatku u źródła, czy też użytkowania samochodów osobowych),
- przedstawienie najważniejszych **interpretacji podatkowych** oraz wyjaśnień MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- **projektowane zmiany**, jakie ustawodawca zamierza wprowadzić w 2020 r. (transakcje wewnątrzwspólnotowe, podatek u źródła i inne).

[www.ksiegarnia.beck.pl](http://www.ksiegarnia.beck.pl)

e-mail: [kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl), tel. 81 46 13 300





## ZMIANY W DEFINICJI PIERWSZEGO ZASIEDLENIA

Przy omawianiu zmiany definicji pierwszego zasiedlenia w kontekście obowiązków podatkowych należy przede wszystkim wskazać art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej: u.p.t.u.). Zgodnie z nim zwolniona z opodatkowania jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem przypadków, gdy: 1) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim; 2) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata. Autor przedstawia w artykule orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych, dotyczące definicji pierwszego zasiedlenia.

### 1. Pierwsze zasiedlenie

Ustawodawca zawarł definicję pierwszego zasiedlenia w art. 2 pkt 14 u.p.t.u., zgodnie z którym rozumie się przez nie oddanie do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub rozpoczęcie użytkowania na potrzeby własne budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu (jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej).

W myśl u.p.t.u. przez wytworzenie nieruchomości rozumie się wybudowanie budynku, budowli lub ich części bądź ich ulepszenie, okre-

ślone w przepisach dotyczących podatków dochodowych. Przy czym pojęcia wybudowania i wytworzenia trzeba rozumieć jako tożsame. W ustawach o podatkach dochodowych za ulepszenie nieruchomości uznaje się sytuację, w których wydatki poniesione przez podatnika na to ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej przed wprowadzeniem ich do ewidencji. Przytoczone powyżej brzmienie definicji pierwszego zasiedlenia obowiązuje od 1 września 2019 r. – zostało wprowadzone ustawą z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> (dalej u.z.u.p.t.u.) i jest bezpośrednią konsekwencją dostosowywania polskiego prawa do zapisów prawa Unii Europejskiej oraz orzecznictwa TSUE.

### Tomasz Tyczyński

Konsultant podatkowy w dziale doradztwa podatkowego Małopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych, specjalizujący się w zakresie podatków dochodowych, podatku od towarów i usług oraz zagadnień związanych z cenami transferowymi. Absolwent prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego oraz studiów podyplomowych z zakresu Finansów i Rachunkowości na Wydziale Finansów Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Szkoleniowiec i autor wielu artykułów o tematyce podatkowej.

**Słowa kluczowe:** pierwsze zasiedlenie, VAT, podatek dochodowy, budynki, nieruchomości, ulepszenie, zwolnienie z opodatkowania, oddanie do użytkowania, grunt, dostawa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

2 Dz.U. 2019 poz. 1520.

### 2. Wcześniej obowiązująca definicja pierwszego zasiedlenia

Przed ww. nowelizacją przez pierwsze zasiedlenie rozumiano oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

1) wybudowaniu lub

2) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Poprzednie brzmienie przepisu wymagało, by oddanie do użytkowania nastąpiło w wyniku czynności podlegających opodatkowaniu. Wprowadzenie takiego wymogu było przez długi czas przedmiotem sporu pomiędzy podatnikami oraz organami podatkowymi. Wątpliwości budziła kwestia, czy państwo członkowskie może wprowadzać zawężenie w odniesieniu do zwolnień z opodatkowania, które swoje źródło mają w prawie unijnym (w tym wypadku zgodnie z art. 132 ust. 1 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup>, dalej Dyrektywa VAT, państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania dostawy budynków lub ich części oraz związane z nimi grunty, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a tej Dyrektywy).

Zgodnie z treścią art. 12 Dyrektywy VAT:

1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi tej Dyrektywy, w szczególności jednej z

następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem,

b) dostawa terenu budowlanego.

2) Do celów ust. 1a) „budynek” oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem. Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie „gruntu związanego z budynkiem”. Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem, że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

W Dyrektywie VAT nie ma zapisów, że państwa członkowskie mogą wprowadzić dla zwolnienia z opodatkowania dostaw budynków wymóg, iż pierwsze zasiedlenie uwarunkowane jest pierwszą czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT. Przez wiele lat urzędy skarbowe stały na stanowisku, że przepisy krajowe nie są sprzeczne z zapisami Dyrektywy VAT. Podejście to jednak było kwestionowane zarówno przez podatników, jak i sądy administracyjne.

### 3. Rozstrzygnięcie TSUE w sprawie spornych zapisów

Wątpliwości w kwestii interpretacji przepisów zostały rozstrzygnięte w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

### Orzeczenie

Artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) Dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczono o pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 Dyrektywa VAT, to znaczy tak, że odcinający budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia<sup>4</sup>.

W konsekwencji wydania przywołanego wyroku doszło do zmian w definicji pierwszego zasiedlenia w polskim prawie krajowym. Co istotne, należy wskazać, że sama nowelizacja ma charakter bardziej porządkujący niż prawotwórczy. W przypadku, kiedy przepisy krajowe są sprzeczne z zapisami dyrektyw, to przepisy unijne należy stosować bezpośrednio. W tym przypadku przepisy krajowe wprowadzały dodatkowy wymóg dla zastosowania zwolnienia, którego brak jest w Dyrektywa VAT. Takie podejście było

<sup>3</sup> Dz.Urz. UE L 347/1.

<sup>4</sup> Wyrok TSUE z 16 listopada 2017 r., C-308/16, *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*.

wprost prezentowane w interpretacjach indywidualnych już przed nowelizacją przepisów.

#### 4. Pojęcie pierwszego zasiedlenia a orzecznictwo polskich sądów administracyjnych

Mimo zdefiniowania pojęcia pierwszego zasiedlenia w u.p.t.u. warto zwrócić uwagę na wskazówki interpretacyjne, które wyklarowały się na gruncie orzecznictwa sądów administracyjnych. Przytoczony poniżej wyrok NSA, wydany jeszcze przed orzeczeniem TSUE, podkreśla pro-unijną wykładnię przepisu.

##### Orzeczenie

Należy stwierdzić, że definicja „pierwszego zasiedlenia (zajęcia)” zawarta w Dyrektywie VAT ma charakter autonomiczny. Zatem nie było konieczne jej definiowanie w u.p.t.u., poza przypadkami wskazanymi w treści art. 12 ust. 2 zdanie drugie Dyrektywy VAT, czyli przebudowy budynku. Z powyższego wynika, że polski ustawodawca nie miał uprawnienia do precyzowania warunków zastosowania kryterium pierwszego zasiedlenia w odniesieniu do sytuacji zaistniałych po wybudowaniu budynku. Polski ustawodawca zdecydował się na doprecyzowanie ww. pojęcia celem wyjaśnienia zakresu zwolnienia z VAT. Porównując zakresy definicji „pierwszego zasiedlenia” wynikające z u.p.t.u. i Dyrektywy VAT należy stwierdzić, że ustawodawca polski dokonał zawężenia ww. definicji w porównaniu do definicji unijnej. Wykładnia językowa, systematyczna i celowościowa Dyrektywy VAT wskazuje wyraźnie, że ww. pojęcie należy rozumieć szeroko jako „pierwsze

zajęcie budynku, używanie”. Zatem w taki sposób powinna być odczytywana definicja przewidziana w treści art. 2 pkt 14 u.p.t.u.<sup>5</sup>.

Jak wynika z treści przywołanego wyroku, oddanie do użytkowania, o którym mowa w art. 2 pkt 14 u.p.t.u., powinno być interpretowane szeroko, przy uwzględnieniu wszelkich czynności prowadzących do rozpoczęcia wykorzystywania danego budynku. Należy jednak podkreślić, że zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. nie ma charakteru bezwzględnego, o czym przesądza brzmienie definicji pierwszego zasiedlenia zawartej w art. 2 pkt 14 u.p.t.u. Moment pierwszego zasiedlenia należy bowiem określać w odniesieniu do momentu wybudowania lub momentu ulepszenia – w sytuacji gdy wydatki poniesione na ulepszenie przekroczą 30% wartości początkowej, w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych.

#### 5. Ulepszenie a pierwsze zasiedlenie

Analizy pojęcia ulepszenia w kontekście pierwszego zasiedlenia dokonał Naczelny Sąd Administracyjny.

##### Orzeczenie

W myśl art. 2 pkt 14 u.p.t.u. pierwsze zasiedlenie oznacza oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu (lit. a) lub ulepszeniu (lit. b), jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Definicja pierwszego zasiedlenia odnosi się także do pojęcia ulepszenia budynku, budowli lub ich części. Jak

śluszenie stwierdził Sąd pierwszej instancji, pojęcie ulepszenia – zgodnie z wytyczną ustawodawcy wskazaną w przepisie – należy odnieść do znaczenia nadanego w ustawach o podatkach dochodowych. W myśl art. 16g ust. 13 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup> (dalej u.p.d.o.p.) środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3 500 zł (od 1 stycznia 2018 r. limit ten wynosi 10 000 zł, poza tym treść przepisu nie uległa zmianie) i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji. W momencie, w którym obiekt zostanie ulepszony, poniesione wydatki spowodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia obiektu do używania. Jak wynika bowiem ze zdania drugiego art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p., środki trwałe uważa się za ulepszone wówczas, gdy suma wydatków na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację i modernizację powoduje wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przejęcia środków trwałych do używania<sup>7</sup>.

Zgodnie z powyższym orzeczeniem do pierwszego zasiedlenia może dochodzić wiele razy. Aby ustalić, czy dostawa jest opodatkowana VAT, w każdym przypadku należy zbadać, czy pomimo

5 Wyrok NSA z 14 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 382/14, Legalis.

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

7 Wyrok NSA z 8 grudnia 2017 r., sygn. akt I FSK 567/16, Legalis.

że w przeszłości doszło już do pierwszego zasiedlenia, to nieruchomość mogła ulec ulepszeniu. Potwierdzeniem takiego stanowiska jest wyrok WSA w Gorzo-

wie Wielkopolskim z 10 lipca 2019 r.<sup>8</sup>, w którym uznano, że: „do pierwszego zasiedlenia może dochodzić wiele razy, o ile bowiem dana nieruchomość może

zostać tylko raz wybudowana, o tyle wielokrotnie może być ona ulepszana”.

8 Sygn. akt I SA/Go 262/19.

### Podstawa prawna:

1. art. 2 pkt 14, art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.,
2. art. 132 ust. 1, art. 12 ust. 1 i 2, art. 135 ust. 1j Dyrektywy VAT,
3. art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzglednieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>



### Ceny transferowe wybrane aspekty praktyczne

Leszek Dutkiewicz, Rafał Dąbrowski, Michał Zdanowski, Damian Kuszewski



#### ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

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

**Cena: 69 zł**

**Zamów na**

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



**Damian Kuszewski**

Konsultant podatkowy Russell Bedford Poland sp. z o.o. Autor jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość, a obecnie studentem Wydziału Prawa na SWPS. Od 2018 r. związany z Russel Bedford Poland sp. z o.o. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności zagadnienia dokumentacji cen transferowych. Dowodem pogłębiania wiedzy w tym zakresie jest certyfikat TPE od The Institute of International Tax Law and Finance.

**Słowa kluczowe:** przedawnienie, podatek dochodowy, VAT, termin przedawnienia, przerwanie biegu terminu przedawnienia, zawieszenie biegu terminu przedawnienia, hipoteka podatkowa, zastaw skarbowy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## INSTYTUCJA PRZEDAWNNIENIA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM

W polskim prawie, początkowo cywilnym, termin przedawnienia pojawił się z nadania systemów prawnych państw zaborczych. Ewoluuował następnie wraz z rozwojem jurysprudencej poprzez Kodeks Napoleona<sup>1</sup>, Kodeks zobowiązań z okresu międzywojennego<sup>2</sup> (art. 273-287), aż po współczesne przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>3</sup> (dalej k.c.). Obecnie pojęcie to należy rozumieć jako środek prowadzący do nabycia uprawnienia lub zwolnienia się z określonego obowiązku na skutek upływu czasu pod warunkiem ściśle określonym przez prawo<sup>4</sup>. Chociaż instytucja ta występuje we wszystkich gałęziach prawa, nie wykształtowano jednej koncepcji, którą można by uznać za uniwersalną. Przedawnienia w prawie karnym, cywilnym oraz administracyjnym różnią się między sobą przede wszystkim funkcją, przedmiotem oraz ich podstawami. W niniejszej pracy Autor skupia swoje rozważania nad opisaniem tej instytucji w prawie podatkowym, głównie w kontekście orzecznictwa i stanowiska doktryny, dotyczącego przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia, podatku od towarów i usług oraz zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym.

### 1. Wprowadzenie

Znana łacińska sentencja głosi: *tempus fugit, aeternitas manet*, czyli czas ucieka, wieczność pozostaje. Z kolei Grecy uważali, że wszystko płynie albo wszystko jest zmienne (*pantha*

*rei*). Od dawien dawna filozofowie rozważali istotę zmian, upływającego czasu i tego, co ze sobą niesie. A każda taka zmiana wpływa również na działalność gospodarczą, wywołując stan niepewności co do przyszłości. Skoro zaś wszystko ma być zmienne z powodu ucie-

1 Art. 2219 Kodeksu Napoleona, francuskiego kodeksu cywilnego z 1804 r. (TYTUŁ XX o Przedawnieniu. Dział I. Urządzenia ogólne): „Przedawnienie jest to środek nabycia, lub uwolnienia się, na mocy pewnego przeciągu czasu, i pod warunkami oznaczonymi prawem” (pisownia oryginalna).

2 Kodeks zobowiązań z 27 października 1933 r., Dz.U. 1933 nr 82 poz. 598.

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

4 A. Rotter, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.

kającego czasu, nie uniknie się tego również w prawie. Uosobieniem tej idei jest instytucja przedawnienia.

Przedawnienie należy do grupy instytucji określanej mianem „dawność”<sup>5</sup>. Elementem łączącym te instytucje jest ich cel, który służy usuwaniu stanu niepewności wywołanego upływem czasu. Słowo to jest tłumaczeniem łacińskiego *praescriptio*, pochodzącego od czasownika *praescribere*<sup>6</sup>. Instytucja ta pochodzi jeszcze z czasów prawa rzymskiego, gdzie była stosowana głównie przy skargach i miała charakter procesowy. Niewniesienie skargi przez pewien okres powodowało nabycie przez przeciwnika *ekscepcji praescriptio temporis*, którą mógł się postawić przeciwko skardze.

## 2. Przedawnienie w prawie podatkowym

Opisując instytucję przedawnienia w prawie podatkowym należałoby zastanowić się nad tym, jakimi motywami kierował się prawodawca, by wyłączyć ze względu na upływ czasu, w odniesieniu do określonych roszczeń, działanie przymusu państwowego. Odpowiedzi na to pytanie może udzielić nam wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r.<sup>7</sup>. Wskazuje się w nim, że instytucja ta służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych, jakimi są konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Chociaż ustawodawca ma pełną dowolność przy

ustalaniu terminów przedawnienia, to nie powinny być one zbyt krótkie, co stanowiłoby ograniczenie zapewnienia realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani też za długie, czyniąc z niej instytucję pozorną.

Instytucja ta ma dla podatników szczególne znaczenie w trakcie postępowań podatkowych, kiedy pracownicy organów skarbowych nadużywają prawa i instrumentalnie traktują przepisy o przedawnieniu, zwłaszcza o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia<sup>8</sup>. Jednak w takich przypadkach podatnicy bardzo często wspierani są przez sądy administracyjne, ograniczające nadużycia w tej materii, jak zostało to zaprezentowane w niniejszym artykule.

Przedawnienie zostało w sposób złożony uregulowane w przepisach ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>9</sup> (dalej o.p.) w rozdziale 8, zatytułowanym „Przedawnienie”. Składają się na nią artykuły od 68 do 71, normujące tak naprawdę dwie zasadniczo odmienne instytucje. Pierwsza, opisana w art. 68 i 69 o.p., to przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z określonymi w tych przepisach normami, zobowiązanie podatkowe nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 3 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Termin ten może ulec wydłużeniu do 5 lat, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub

w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego<sup>10</sup>. Podobne terminy zostały ustalone w przypadku zobowiązań podatkowych powstałych poprzez utratę prawa do ulgi liczonych od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi podatkowej<sup>11</sup>.

Przedawnienie podatkowe, rozumiane w sposób potoczny, opisane zostało w pozostałych przepisach tego rozdziału. Zasadniczy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku<sup>12</sup>. Jak można zatem zauważyć, dla początku biegu terminu przedawnienia istotny nie jest moment powstania zobowiązania, ale termin jego płatności.

### Przykład

Pan Tomasz Iksiński jest zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego od prowadzonej w 2018 r. działalności indywidualnej do 30 kwietnia 2019 r. Oznacza to, że pierwszym dniem biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania jest ostatni dzień 2019 r. Jeżeli zatem nie dojdzie do zawieszenia lub przerwania biegu terminu, zobowiązanie to przedawni się z końcem 31 grudnia 2024 r.

Chociaż obie omawiane tu instytucje wydają się być podobne, to w zasadzie nie mogłyby się bardziej od siebie różnić. Zwłoka z doręczeniem decyzji w przypadku przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego

5 „Termin staropolski, niebędący obecnie terminem prawnym, lecz w dalszym ciągu funkcjonujący w języku prawniczym”, Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2003. Polskie prawo zna obecnie cztery postaci dawności: przedawnienie, terminy zawite, przemilczenie i zasiedzenie.

6 Znaczyło ono: naprzód przypisać, postanowić, oznaczyć czas, pewną granicę czasu, okres, ponad który wyjść nie można. Patrz A. Rotter, *Przedawnienie...*, op. cit.

7 Sygn. akt P 30/11.

8 [http://konfederacijalewiatan.pl/aktualnosci/2019/1/za\\_czesto\\_pojawia\\_sie\\_postepowanie\\_karne\\_skarbowe\\_gdy\\_zbliza\\_sie\\_przedawnienie\\_](http://konfederacijalewiatan.pl/aktualnosci/2019/1/za_czesto_pojawia_sie_postepowanie_karne_skarbowe_gdy_zbliza_sie_przedawnienie_).

9 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900 z późn. zm.

10 Art. 68 § 1 i § 2 o.p. Dalsze paragrafy opisują szczegółowe rozwiązania odnośnie do przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej wobec m.in. dodatkowego zobowiązania podatkowego.

11 Art. 69 o.p.

12 Art. 70 § 1 o.p.

skutkuje niepowstaniem tego zobowiązania. W drugim przypadku mamy do czynienia z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, zaś dodatkowo musi być ono rozpatrywane przez organ skarbowy z urzędu<sup>13</sup>. Przedawnienie stanowi jeden ze sposobów definitywnego zakończenia stosunku prawnopodatkowego, czyli wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Uiszczenie takiego świadczenia oznacza zapłatę nienależnego podatku i powoduje nadpłatę. Do innych sposobów wygasania zobowiązań podatkowych możemy zaliczyć<sup>14</sup>:

- zapłatę i pobranie podatku przez płatnika i inkasenta,
- potrącenie<sup>15</sup>,
- zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku,
- zaniechanie poboru,
- przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych<sup>16</sup>,
- przejęcie własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym,
- umorzenie zaległości,
- zwolnienie z obowiązku zapłaty w związku z zastosowaniem się do interpretacji przepisów prawa podatkowego,
- zbycie spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego, stwierdzone przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku.

Specyficzna forma wygasania zobowiązania przewidziana została w art. 15 § 2 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy<sup>17</sup> (dalej: k.k.s.). Stanowi on, że „W razie orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej wygasa obowiązek uiszczenia należności publiczno-prawnej dotyczącej tych przedmiotów”.

Warto zauważyć, że chociaż co do zobowiązania podatkowego panuje w polskim orzecznictwie w miarę stabilny pogląd, to inna jest sytuacja odnośnie do terminu przedawnienia w przypadku odliczania straty w podatkach dochodowych.

Z jednej strony Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza<sup>18</sup>, że „organy podatkowe mogą wyliczyć wysokość straty w takim terminie, w jakim są uprawnione do określenia zobowiązania w podatku dochodowym, czyli 5 lat po upływie roku kalendarzowego, w którym upłynął 5-letni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, w określeniu wysokości, którego uwzględniona została wartość odliczonej straty”<sup>19</sup>. Innymi słowy, decyzja określająca wysokość straty może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok, w którym strata ta została odliczona. Efektywnie daje to zatem maksymalny okres 10 lat, gdyż strata może być rozliczona w ciągu 5 następujących po sobie lat. Natomiast w innym wyroku<sup>20</sup> Naczelny Sąd Administracyjny zastosował 5-letni termin przedawnienia, tak jak wobec przepisów

regulujących przedawnienie zobowiązań podatkowych. Przedstawiona w tym wyroku wykładnia nie znajduje racjonalnych uzasadnień w przepisach o.p.

Ponadto należy pamiętać, że przedawnienie nie dotyczy wyłącznie zobowiązania podatkowego, ale również prawa do ubiegania się o stwierdzenie nadpłaty podatku i jego zwrot. Zgodnie z art. 79 § 2 o.p., prawo do złożenia takiego wniosku wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu. Przepis ten dodatkowo znówelizowano z dniem 1 stycznia 2016 r. stanowiąc, że decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu (§ 3).

Dodatkowo, zgodnie ze zmianą wprowadzoną ustawą z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych<sup>21</sup> (dalej: u.s.p.o.u.p.c.) „wniosek o stwierdzenie nadpłaty można złożyć po upływie terminu przedawnienia, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadkach, o których mowa w:

- a) dziale II, rozdziale 2 u.s.p.o.u.p.c. lub
- b) umowie o unikaniu podwójnego

13 Jest to znaczna różnica wobec przedawnienia w prawie cywilnym, gdzie jest ono prawem podmiotowym strony do uchylenia się od zaspokojenia roszczenia. Roszczenie takie nie wygasa, a jedynie nie może zostać przymusowo zrealizowane.

14 Stanowią one katalog zamknięty, wymieniony w art. 59 o.p.

15 Wyłącznie wobec wymienionych w art. 64 o.p. wierzytelności wobec Skarbu Państwa.

16 Art. 66 o.p.

17 T.j. Dz.U. 2020 poz. 19 z późn. zm.

18 W wyroku z 23 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1227/14.

19 L. Etel, Art. 70. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. System Informacji Prawnej LEX, 2020.

20 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 925/15.

21 Dz.U. 2019 poz. 2200.



opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowie międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli umowa ta przewiduje możliwość wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia po upływie terminu przedawnienia – przy czym przepis § 3 stosuje się odpowiednio”<sup>22</sup>.

### 3. Przerwanie biegu terminu przedawnienia

Chociaż ogólna zasada terminu przedawnienia stanowi, że trwa on 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku, nie oznacza to jednolitości tego okresu. Podobnie bowiem jak w innych gałęziach prawa, również w prawie podatkowym mamy do czynienia z możliwością przerwania biegu terminu przedawnienia. Przepisy o.p. wymieniają dwa takie przypadki: ogłoszenie upadłości oraz zastosowanie środka egzekucyjnego.

Na podstawie art. 70 § 3 o.p. ogłoszenie upadłości<sup>23</sup> przerywa bieg terminu przedawnienia i jest wznawiane dopiero od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. Dodatkowo powoduje to wykluczenie innych możliwości przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia<sup>24</sup>. Nie odnosi się to jednak do wszczętego przed ogłoszeniem upadłości postępowania podatkowego. Nowelizacja o.p., która weszła w życie 1 stycznia 2016 r.<sup>25</sup> usunęła wcześniejsze wątpliwości odnośnie do ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu

przedawnienia. „Ponieważ z założenia ogłoszenie upadłości ma prowadzić do wydłużenia okresu, w którym możliwe jest dochodzenie wierzytelności podatkowych – w art. 70 § 3a o.p. została wprowadzona zasada, że jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, to ten bieg rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego”<sup>26</sup>.

Również zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia, zgodnie z art. 70 § 4 o.p. Istotne jest, aby podatnik został o tym zawiadomiony. Zastosowanie środka egzekucyjnego tak długo nie wywołuje skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, dopóki podatnik nie zostanie o tym odpowiednio poinformowany<sup>27</sup>.

Pogląd ten ukształtował się w sporach interpretacyjnych wewnątrz Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozstrzygając ostatecznie, że obie przesłanki wymienionego artykułu (zastosowanie środka egzekucyjnego i powiadomienie podatnika) powinny być spełnione łącznie przed upływem terminu przedawnienia.

Po przerwaniu termin ten biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. Pojęcie środka egzekucyjnego zdefiniowane zostało w art. 1a pkt 12 usta-

wy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>28</sup> (dalej: u.p.e.a.)

Inną wątpliwość budziła kwestia czy każdorazowe zastosowanie środka egzekucyjnego prowadzi do przerwania biegu terminu przedawnienia. Z takim właśnie pytaniem prawnym wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego ostatecznie jeden z sądów administracyjnych<sup>29</sup>. Usiłował dowiedzieć się czy „przepis o.p. w zakresie, w jakim – w wyniku możliwości stosowania nieograniczonej liczby środków egzekucyjnych – dopuszcza za każdym razem do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego wyznaczania końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji”<sup>30</sup>. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 czerwca 2011 r.<sup>31</sup> orzekł, że ten przepis jest zgodny z Konstytucją, a wyłączenie możliwości przerwania biegu przedawnienia wymagalnych zobowiązań podatkowych, podlegających aktualnie przymusowej egzekucji, skutkowałby naruszeniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Ustawodawca ma zatem swobodę rozstrzygania czy przerwanie biegu przedawnienia będzie następować wielokrotnie czy nie. Warto nadmienić, iż w orzecznictwie istnieje korzystny dla podatników pogląd, że zajęcie zabezpieczające nie przerywa biegu przedawnienia. Skutek ten następuje dopiero z chwilą przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne<sup>32</sup>.

<sup>22</sup> Art. 79 § 4 o.p.

<sup>23</sup> Uregulowane zgodnie z art. 51 ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. 2019 poz. 498 z późn. zm.).

<sup>24</sup> Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 10 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Go 43/08.

<sup>25</sup> Ustawa z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015 poz. 1649).

<sup>26</sup> Ł. Matusiakiewicz, *Przedawnienie zobowiązań podatkowych w świetle nowelizacji Ordynacji podatkowej*. Publikacje Elektroniczne ABC.

<sup>27</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 610/12, w którym sąd podkreśla, że sam fakt wyegzekwowania kwoty podatku przed upływem okresu przedawnienia, jeżeli podatnik został o tym powiadomiony po upływie tego okresu, nie stanowi podstawy do przerwania biegu przedawnienia.

<sup>28</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1438 z późn. zm.

<sup>29</sup> Por. postanowienie WSA w Poznaniu z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 616/09.

<sup>30</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2008.

<sup>31</sup> Sygn. akt P 26/10.

<sup>32</sup> Por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 9 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 150/16, z 22 stycznia 2016 r., sygn. akt I FSK 1302/14 oraz z 12 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1518/10.

### 4. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Innym rodzajem wydłużania terminu przedawnienia jest jego zawieszenie. Chociaż w języku potocznym określenia »przerwanie« i »zawieszenie« biegu terminu przedawnienia są często traktowane jako synonimy, to należy pamiętać, że obie instytucje działają w zupełnie odmienny sposób. Przerwanie biegu przedawnienia powoduje, że po jego wznowieniu termin ten biegnie od początku. W przypadku zawieszenia mówimy o „wstrzymaniu czasu” dla tego terminu, a po jego wznowieniu okres zawieszenia dodaje się do 5-letniego terminu przedawnienia. Dotyczy to również wstrzymania biegu terminu przedawnienia. Ordynacja podatkowa wymienia w art. 70 § 6 następujące podstawy zawieszenia (wstrzymania) biegu terminu przedawnienia:

- wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania,
- wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania,
- wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa,
- doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,

- doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 §2 u.p.e.a.,
- wystąpienie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h §2 o.p., o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej „Radą”, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści<sup>33</sup> – które to następują z dniem powstania powyższych podstaw.

Natomiast jego wznowienie (rozpoczęcie), zgodnie z § 7 tego samego artykułu następuje po dniu:

- prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności,
- uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa,
- wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu,
- zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- doręczenia stronie opinii Rady wydanej po wystąpieniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h §2 o.p., co do zasadności zastosowania art. 119a o.p. lub

środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii<sup>34</sup>.

W dawnym brzmieniu przepisów o.p. istotne kontrowersje budził fakt, że organy nie miały obowiązku informowania podatnika o podjętych działaniach, które zawieszały bieg terminu przedawnienia. Praktykę utrzymywania podatników w stanie nieświadomości w tej materii ukrócił dopiero wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r.<sup>35</sup>.

Na podstawie powyższego wyroku uzupełniono przesłankę zawieszenia biegu terminu o wymóg zawiadomienia podatnika, ale uchwalono również art. 70c o.p.: „Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 §1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”.

Doprowadziło to jednak do nadużyć związanych z rozpoczynaniem postępowań karnoskarbowych przez organy skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, a nie realizacji funkcji penalnych. Zostało to skrytykowane m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 listopada 2016 r. Zdaniem sądu „(...) bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie

<sup>33</sup> Punkt ten został dodany ustawą z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2193).

<sup>34</sup> Jak wyżej.

<sup>35</sup> Sygn. akt P 30/11.

o przestępstwo skarbowe, bowiem – w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie skarżącego jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny; wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanym z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie – w rozpatrywanym przypadku – uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>36</sup>. Jest to przykład opiekuńczej roli sądów administracyjnych, dbających o to, aby organy skarbowe nie nadużywały swoich praw i nie uczyniły przedawnienia instytucją pozorną.

Dodatkowo bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu w związku z uzyskiwaniem informacji od organów innego państwa. Warunkiem takiego zawieszenia jest „konieczność istnienia stosowanych zapisów w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania albo innej umowie międ-

zynarodowej, upoważniających polskie organy podatkowe do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie lub określającej jego wysokość na podstawie informacji uzyskanych od organów innego państwa”<sup>37</sup>. Początkiem takiego okresu zawieszenia jest dzień wystąpienia przez polski organ podatkowy z odpowiednim wnioskiem, zaś okres zawieszenia kończy się z dniem uzyskania tej informacji albo po upływie 3 lat. Do zawieszenia dochodzi w każdym przypadku wystąpienia organu podatkowego z takim wnioskiem, ale łączny okres zawieszenia nie może przekroczyć 3 lat. Podobne regulacje dotyczą przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>38</sup>.

Warto podkreślić, że chociaż Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że naczelnik urzędu skarbowego może, działając w imieniu Skarbu Państwa, wnieść do sądu cywilnego skargę pauliańską<sup>39</sup>, to w obecnym stanie prawnym złożenie takiej skargi nie skutkuje zawieszeniem ani przerwaniem biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

### **5. Przedawnienie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym**

Osobny temat stanowią zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, głównie z powodu wywołanych nimi kontrowersji w doktrynie. Zgodnie z brzmieniem art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po

upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Przepis ten brzmi identycznie jak art. 70 § 6 obowiązujący od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., wobec którego orzekł Trybunał Konstytucyjny co do niezgodności z Konstytucją<sup>40</sup>. Problem polega na tym, że w międzyczasie przepis ten został zmieniony, a na jego miejsce uchwalono obecnie obowiązujący § 8. Trybunał wskazał więc, że chociaż ten przepis nie był przedmiotem kontroli, to z uwagi na jego brzmienie odnoszą się do niego te same zastrzeżenia. Formalnie jednak nie doszło do podważenia konstytucyjności tego przepisu. Wywołuje to niejednoznaczności przy wykładni tego przepisu oraz wpływa na stan wiedzy podatników.

Co do zasady niezgodność z Konstytucją wynika tu z bezpodstawnego różnicowania sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy posiadają oni majątek, na którym można zabezpieczyć zobowiązanie podatkowe, czy też nie. W takim wypadku możemy mówić o „wtórności” niekonstytucyjności art. 70 § 8 o.p., na co wskazywał również wyrok Sądu Najwyższego z 17 marca 2016 r.<sup>41</sup>, jak również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 kwietnia 2016 r.<sup>42</sup>. Dominacja tego poglądu w różnorodnych wyrokach sądów administracyjnych jest tak wyraźna, że można by się nawet pokusić o określenie jej jako jednolitej linii orzeczniczej. Głosi ona, że zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem przedawniają się na zasadach ogólnych.

36 Sygn. akt II FSK 1488/15.

37 L. Etel, Art. 70(a). [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. System Informacji Prawnej LEX, 2020.

38 Por. art. 70a o.p.

39 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16.

40 Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12.

41 Sygn. akt V CSK 377/15.

42 Sygn. akt II FSK 330/15.

### 6. Przedawnienie zobowiązań podatkowych a VAT

Przedawnienie w przypadku podatku od towarów i usług jest instytucją na tyle specyficzną, że autor postanowił poświęcić jej oddzielne miejsce, aby móc dokładniej skupić się na tej dziedzinie prawa podatkowego. Specyfika ta łączy się przede wszystkim z kwestią podatku naliczonego oraz zwrotem nadwyżki lub przeniesieniem na kolejny okres. Punktem odniesienia w tej materii jest uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie siedmiu sędziów z 29 czerwca 2009 r.<sup>43</sup>. Stwierdzono w niej, że przepisy dotyczące przedawnienia, opisane w o.p. mogą odnosić się także do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. We wcześniejszym orzecznictwie zdania co do tej kwestii były podzielone.

Powyższa uchwała stanowiła dla podatników korzystny przełom. Dotyczyło to zwłaszcza błędów w rozliczeniach, za które podatnik odpowiadałby płacąc dodatkowe odsetki za np. 15 lat, które mogłyby przekroczyć w całości kwotę zawyżenia zwrotu VAT. Takie „cofnięcie” utrudniałoby zarówno kontrolę, jak i możliwą obronę podatnika. Pomimo tego w niektórych przypadkach określenie terminu przedawnienia co do VAT może nadal tworzyć problem nie tylko dla podatników, ale i ekspertów. W przypadku zwrotu VAT należałoby odwołać się nie do terminu płatności, ale też do terminów zwrotów określonych w art. 87 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>44</sup> (dalej: u.p.t.u.).

#### Przykład

Zwrot VAT w terminie 180-dniowym z deklaracji maj 2016 r., złożonej 27 czerwca

2016 r. przypada 27 grudnia 2016 r., stąd przedawnienie zwrotu nastąpi z dniem 31 grudnia 2021 r.

Zwrot VAT w terminie 180-dniowym z deklaracji czerwiec 2016 r., złożonej 25 lipca 2016 r. przypada 23 stycznia 2017 r., dlatego przedawnienie zwrotu nastąpi z dniem 31 grudnia 2022 r.

Przedawnienie w przypadku przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w następnym okresie, według jednego ze stanowisk doktryny, „samo w sobie” nie ulega przedawnieniu. Nie mamy bowiem tu do czynienia z zobowiązaniem podatnika ani organu do dokonania zwrotu bezpośrednio na rachunek bankowy. W prezentowanej wcześniej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego odwoływał się do zasad ogólnych prawa. Zgodnie z k.c.<sup>45</sup> bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia wymagalności roszczenia albo dnia, w którym roszczenie stałoby się wymagalne, gdyby uprawniony podjął czynność w najwcześniejszym możliwym terminie. Zatem dopiero wyraźne oświadczenie woli podatnika, czyli zadeklarowanie zwrotu VAT powodowałoby wymagalność roszczenia.

Rodzi to jednak obawę utrzymywania tego prawa w nieskończoność przez podatnika, a przez to podtrzymywania sytuacji niepewności stanu prawnego. „Skoro z przyczyn obiektywnych trudno jest ustalić »termin płatności« przy specyficznej instytucji, jaką jest przeniesienie nadwyżki, czyli »zwrot pośredni«, to jednak – kierując się uchwałą NSA z 29 czerwca 2009 r. – wypadałoby odwołać się do zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji), uznając, że w przypadku przeniesienia można byłoby brać pod

uwagę najwcześniejszy hipotetyczny termin zwrotu, tak aby podatnicy deklarujący przeniesienie nie byli w korzystniejszej sytuacji prawnopodatkowej od deklarujących zwrot. Nowelizacja dokonana z dniem 1 stycznia 2016 r. rozstrzygnęła jedynie, że bieg terminu przedawnienia liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia nienależnej kwoty (art. 71 pkt 2 o.p.). Zatem nadal *expressis verbis* nie została przesądzona kwestia »przedawnienia przeniesienia«<sup>46</sup>.

Odnosnie zaś do przerwania biegu terminu przedawnienia, to Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów<sup>47</sup> uchwalił, iż uchylenie decyzji ostatecznej co do określenia zobowiązania podatkowego VAT i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania powoduje unicestwienie skutku zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie da się pogodzić z zasadą państwa prawa sytuacji, gdy naruszenie prawa przez organ pierwszej instancji, bo z takiego powodu decyzja może być uchylona, powodowałoby konsekwencje korzystne dla państwa, jakimi bez wątpienia byłoby wydłużenie okresu dochodzenia wykonania obowiązku podatkowego.

### 7. Podsumowanie

Instytucja przedawnienia od wielu lat przysparza wielu kłopotów interpretacyjnych nie tylko doktrynie, ale również podatnikom i organom skarbowym. Nie wynika to bynajmniej z samej swojej istoty oraz spełnianych celów, których nikt nie podważa, ale ze skomplikowanego charakteru swojej natury, co najbardziej jest widoczne w zakresie

43 Sygn. akt I FPS 9/08.

44 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 z późn. zm.

45 Art. 120 § 1 k.c.

46 Ł. Matusiakiewicz, Przedawnienie zobowiązań podatkowych a VAT. Publikacje Elektroniczne ABC.

47 Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lutego 2018 r., sygn. akt I FPS 5/17.



przedawnień VAT. Organy skarbowe usiłowały niejednokrotnie obrócić tę instytucję przeciw podatnikom, niezależnie czy to wskutek celowej jej instrumentalizacji czy też błędnej wykładni, co zostało opisane zwłaszcza w odniesieniu do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, jak i przedawnienia zobowiązań za-

bezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Sądy administracyjne oraz Trybunał Konstytucyjny wykształtowały jednak linię orzecniczą, która zabezpieczała nie tylko zasady powszechności, ale i sprawiedliwości podatkowej – chociaż nie zawsze była ona korzystna dla podatnika.

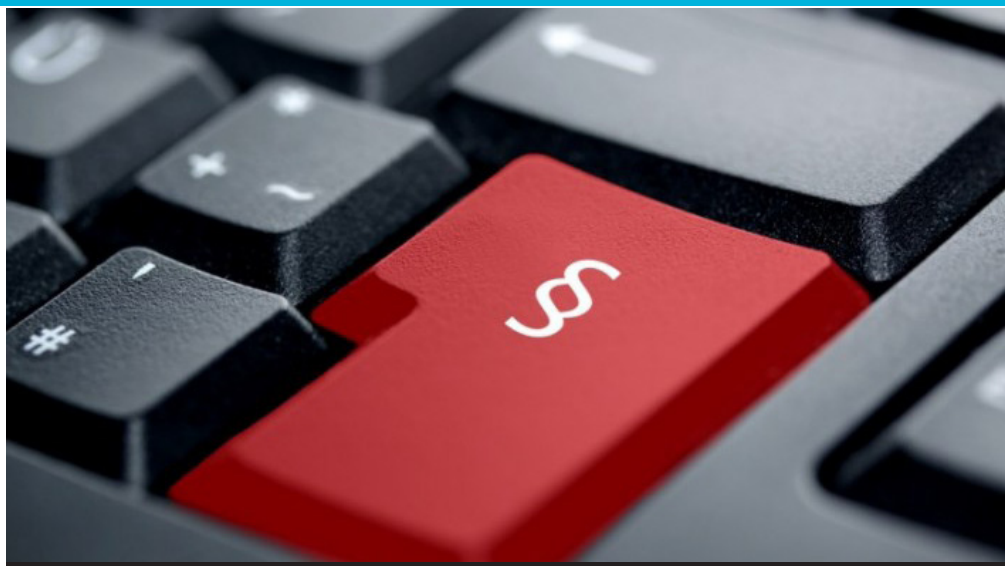
Autor w powyższym opracowaniu pragnął przybliżyć czytelnikowi problematykę tego zagadnienia przy jednoczesnym zachęceniu do samodzielnego pogłębiania swojej wiedzy, aby móc w pełni wykorzystać prawa przysługujące podatnikowi.

### Summary

Damian Kuszewski

#### **Institution of limitation in Polis tax law**

The subject of this article is tax liabilities limitation in income and value added tax, its limitation period and means in which tax limitation may be withheld or suspended. Author raises the subject of difference between suspension and interruption of tax liabilities limitation and its repercussions. He explains not only regulations but also jurisdictions with examples of instrumentalization of limitation institutions. The purpose of this article is to present main regulations in this area for the tax payers to understand.



**Sylwia Jaszczuk**

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

**Słowa kluczowe:** prawo, korzyść majątkowa, przepadek korzyści, Kodeks karny, przestępstwo, przychód, dochód, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PRZEPADEK KORZYŚCI MAJĄTKOWEJ OSIĄGNIĘTEJ Z POPEŁNIONEGO PRZESTĘPSTWA NA GRUNCIE POLSKIEGO PORZĄDKU PRAWNEGO

Korzyść majątkowa w polskim prawie jest rozpatrywana z punktu widzenia przychodu, a nie dochodu. Dlatego tą korzyścią jest wszystko, co sprawca uzyskał w związku z popełnieniem przestępstwa, nawet jeżeli poniósł przy tym koszty. Istotne jest, że przepadek korzyści majątkowej nie jest traktowany jako środek karny. Jest on umiejscowiony w kodeksie osobno i stanowi odrębny od środków karnych sposób ukarania sprawcy przestępstwa w celu zdyscyplinowania go i spełnienia celów prewencyjnych. Przepadek korzyści majątkowej w ustawie z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny<sup>1</sup> (dalej: k.k.) jest traktowany na równi ze środkami kompensacyjnymi, co wynika z systematyki kodeksu, jednakże zważyć należy, że przepadek w swojej istocie nie spełnia funkcji kompensacyjnych, jak nawiązka czy naprawienie szkody. Jakie jest stanowisko orzecznictwa i doktryny względem definiowania korzyści majątkowej i jej przypadku?

### 1. Definicja przypadku korzyści majątkowej

O przypadku korzyści majątkowej osiągniętej w wyniku popełnionego przestępstwa możemy mówić w kontekście art. 45 i art. 299 § 7 k.k. jako skutku z popełnionego przestępstwa. Pierwszy z tych przepisów stanowi: „Jeżeli sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa, chociażby pośrednio, korzyść majątkową niepodlegającą przypadkowi przedmiotów wymienionych w art. 44 § 1 lub 6, sąd orzeka

przepadek takiej korzyści albo jej równowartości. Przypadku nie orzeka się w całości lub w części, jeżeli korzyść lub jej równowartość podlega zwrotowi pokrzywdzonemu lub innemu podmiotowi. Ponadto za korzyść majątkową osiągniętą z popełnienia przestępstwa uważa się także pożytki z rzeczy lub praw stanowiących tę korzyść. Zgodnie zaś z drugim przepisem: „W razie skazania za przestępstwo określone w § 1 lub 2, sąd orzeka przepadek przedmiotów pochodzących bezpośrednio albo pośrednio z przestępstwa, a także ko-

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1950, 2128.

rzyści z tego przestępstwa lub ich równowartość, chociażby nie stanowiły one własności sprawcy. Przepadku nie orzeka się w całości lub w części, jeżeli przedmiot, korzyść lub jej równowartość podlega zwrotowi pokrzywdzonemu lub innemu podmiotowi”.

Przepadek korzyści majątkowej jest instrumentem, który służy pozbawianiu sprawców przestępstwa tych korzyści uzyskiwanych z popełnianych przez nich przestępstw, które nie podlegają przepadkowi przedmiotów. Przepadkiem objęte są zatem te korzyści majątkowe, które pochodzą bezpośrednio z przestępstwa, nie są przedmiotami, tj. mające naturę niematerialną (np. prawa majątkowe), jak również pieniądze oraz wszelkie korzyści majątkowe pochodzące z przestępstwa pośrednio<sup>2</sup>. Przepadek korzyści majątkowej został wprowadzony do polskiego kodeksu karnego w 1997 r., w miejsce kary dodatkowej konfiskaty mienia, a obecna regulacja art. 44 k.k. (rozdział dotyczący przepadku) zasadniczo powieli rozwiązanie z Kodeksu karnego z 1969 r.<sup>3</sup>.

Wskazać należy, że do 1 lipca 2015 r. przepadek korzyści majątkowej był środkiem karnym i jako taki środek mógł być orzeczony obok kary, która była wymierzona sprawcy<sup>4</sup>. „Rezygnacja z umieszczenia przepadku w katalogu środków karnych podyktowana była brakiem racjonalnego uzasadnienia karnego charakteru przepadku (jeśli nie ma być konfiskatą mienia) oraz odszkodowania

i obowiązku zadośćuczynienia, które to środki, w ocenie ustawodawcy, mają typowo cywilistyczny charakter”<sup>5</sup>. Ponadto istotne jest, że instytucja ta ma charakter represyjny i samodzielny, a nie jak w przypadku środków karnych – dodatkowy.

Przepadek korzyści majątkowej spełnia dwie podstawowe funkcje. Po pierwsze, środek ten zmierza do odebrania sprawcom bezprawnych korzyści oraz ma na celu zapobieganie przestępstwom. Kolejną istotną kwestią jest to, że przepadek korzyści majątkowej może być orzekany samoistnie, a do jego orzeczenia nie mają zastosowania dyrektywy wymiaru kary określone w art. 53 k.k., ale również nie istnieją żadne dyrektywy do jego orzekania. Do kompetencji sądu należy orzeczenie przepadku korzyści, jednakże nie jest on zależny od stopnia winy i stopnia społecznej szkodliwości. Rozmiar orzekanej korzyści majątkowej ma charakter obiektywny, a postawa sprawcy nie jest w tym wypadku istotna. Dyrektywy ogólnego wymiaru kary w stosunku do przepadku korzyści majątkowej nie mają zastosowania<sup>6</sup>, a obecny art. 45 k.k. stanowi, że przepadkowi ulega zarówno korzyść majątkowa, jaką sprawca osiągnął z popełnienia przestępstwa, jak i owoce przestępstwa, którego się dopuścił<sup>7</sup>.

Odnosząc się do powyższego wskazać należy, że uregulowanie w k.k. dwóch różnych postaci przepadku sprawia, że przepadek w tym wypadku tworzy instytucję zupełną. Uprawnomocnienie się

orzeczenia przepadku korzyści majątkowej stanowi początek procedury, której celem jest doprowadzenie do przejścia przez Skarb Państwa takiej korzyści lub jej równowartości, a tym samym do realizacji dyspozycji art. 45 § 6 k.k. Przepis ten stanowi, iż „objęta przepadkiem korzyść majątkowa lub jej równowartość przechodzi na własność Skarbu Państwa z chwilą uprawomocnienia się wyroku”. Z tą chwilą skazany powinien dobrowolnie zrealizować orzeczony środek karny, a jeżeli tego nie uczyni – orzeczony przepadek powinien zostać zrealizowany w formie egzekucji<sup>8</sup>. Postanowienia ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy (dalej k.k.w.)<sup>9</sup>, po nowelizacji z 2003 r., przekazały całość egzekucji środka karnego przepadku, grzywny oraz nawiązki na rzecz Skarbu Państwa urzędowi skarbowemu, który prowadzi ją według przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli kodeks nie stanowi inaczej (art. 27 k.k.w.)<sup>10</sup>.

W razie zaistnienia zbiegu egzekucji sądowej prowadzonej przez komornika i administracyjnej, realizowanej przez naczelnika urzędu skarbowego do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego, egzekucje do tej rzeczy albo prawa majątkowego prowadzi łącznie ten sądowy albo administracyjny organ egzekucyjny, który jako pierwszy dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa – organ egzekucyjny, który dokonał zajęcia na poczet należności w wyższej kwocie.

2 M. Błaszczak, *Najnowsze zmiany przepisów dotyczących przepadku korzyści majątkowej (art. 45 k.k.)* [w:] *Prawo wobec problemów społecznych. Księga jubileuszowa prof. Leonory Zielińskiej*, red. B. Namysłowska-Gabrysiak et al., Warszawa 2016, s. 7.

3 Dz.U. 1969 nr 13 poz. 94.

4 A. Cz. Czwojda, *Przepadek korzyści majątkowej w polskim prawie karnym*, Wrocław 2018, s. 151.

5 *Ibidem*, s. 152.

6 A. Cz. Czwojda, *Przepadek korzyści...*, *op. cit.*, s. 317.

7 *Ibidem*.

8 K. Buczkowski, *Skuteczność odzyskiwania korzyści majątkowych uzyskanych przez sprawców przestępstwa – analiza przypadków orzeczonych na podstawie art. 45 k.k.*, „Prawo w Działaniu” 2010, nr 8, s. 228-229.

9 T.j. Dz.U. 2020 poz. 523, 568.

10 K. Buczkowski, *Skuteczność odzyskiwania korzyści...*, *op. cit.*, s. 247.

### 2. Definicja korzyści majątkowej

Korzyść majątkowa w polskim porządku prawnym, jako korzyść osiągnięta z popełnionego przestępstwa, jest obecnie postrzegana bardzo restrykcyjnie. Jest nią wszystko to, co sprawca osiągnął w związku z popełnieniem przestępstwa. W przepisach k.k. nie została sformułowana definicja korzyści majątkowej, co oznacza, że w toku interpretacji tego pojęcia na potrzeby postępowania karnego winno się nadawać mu znaczenie, jakie ma ono w języku powszechnym. Korzyść majątkowa jest zdefiniowana jako każde dobro, które jest w stanie zaspokoić konkretną potrzebę, którego wartość można wyrazić w pieniądzu. Korzyścią majątkową może być nie tylko przyrost majątku, ale i zawarte korzystne umowy, np. pożyczka udzielona na korzystnych warunkach. Osiągnięcie korzyści majątkowej obejmuje nie tylko zwiększenie aktywów majątkowych, lecz także zmniejszenie pasywów. Korzyścią majątkową są też między innymi osiągnięte korzyści<sup>11</sup>.

Z powyższej definicji wynika, że korzyścią jest to, co faktycznie prowadzi do powiększenia naszego majątku, bądź wszystko to, co powoduje zmniejszenie zadłużenia. Ponadto korzyść możemy zdefiniować jako zysk, pożytek, profit. W zupełnie inny sposób korzyść majątkowa jest postrzegana na gruncie prawa karnego.

### 3. Stanowisko doktryny

W doktrynie definiuje się korzyść majątkową jako całość uzyskanych przez sprawcę profitów z popełnionego przestępstwa. Jest ona określana jako „skra-

dzione lub wytudzone rzeczy, pieniądze i papiery wartościowe (korzyści pochodzące bezpośrednio z przestępstwa), środki pieniężne uzyskane w wyniku nielegalnej sprzedaży narkotyków, broni palnej, jak i korzyści uzyskane w wyniku obrotu korzyściami bezpośrednimi, np. nabyte w drodze sprzedaży lub wymiany rzeczy ruchome, nieruchomości, dzieła sztuki, środki pieniężne, a także zysk uzyskany z lokat bankowych pieniędzy pochodzących wprost z przestępstwa”<sup>12</sup>.

Ponadto do korzyści majątkowych zalicza się: „wszelkie dochody wynikające ze zmieszania, przetworzenia legalnych i nielegalnych substratów majątkowych; również jedzenie, picie oraz korzystanie ze światła opłaconego owocami przestępstw kradzieży z włamaniem. Szerokie ujęcie korzyści majątkowej powinno czynić bezprzedmiotowymi rozważania o kosztach jej uzyskania, na wzór kosztów uzyskania przychodu, którym to pojęciem posługuje się prawo podatkowe”<sup>13</sup>. Należy wskazać, analizując powyższą definicję, że w ocenie autora »korzyść majątkowa« obejmuje wszystko, co zostało uzyskane w wyniku przestępstwa, a nie różnicę pomiędzy środkami, które zostały uzyskane, a środkami zainwestowanymi.

Badanie korzyści majątkowej z punktu widzenia bilansu rachunkowego przedsięwziętych czynności oraz ich wyników ekonomicznych jawi się jako pozbawione zasadności. Jeżeli sprawca z własnej woli wykorzystał swoje pieniądze m.in. na rzecz uzyskania środków odurzających, wbrew przepisom np. ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>14</sup>, to nie powinien spodziewać się, że część

z osiągniętych z tego tytułu dochodów zostanie mu zwrócona, ponieważ legalność posiadania środków finansowych zostaje skonsumowana poprzez bezprawne działanie, stanowiące przestępstwo<sup>15</sup>. Powyższy pogląd znajduje swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie, jednakże już w tym miejscu trzeba zauważyć, że definicja korzyści majątkowej we wszystkich przypadkach (po dokonaniu ustalenia co do jej legalności) powinna jednak być rozpatrywana z perspektywy dochodu, a nie przychodu, o czym będzie mowa poniżej.

### 4. Linia orzecznicza

W orzecznictwie definicja korzyści majątkowej została utrwalona na przestrzeni lat; nie sposób wręcz znaleźć judykatu formułującego tezę przeciwną do tej, która tu jest przedstawiana. Z punktu widzenia praktyki korzyść majątkowa powinna być zatem definiowana jako wszystko to, co sprawca uzyskał w wyniku popełnienia przestępstwa, co wynika z samej istoty działalności przestępczej, do której reguły rynkowe bilansu zysków i strat nie mają zastosowania. Zgodnie z uchwałą 7 sędziów Sądu Najwyższego z 15 lutego 1977 r.: „Korzyścią w myśl art. 36 § 3 k.k. jest każda bezprawna korzyść majątkowa, jeżeli tylko jej osiągnięcie dla sprawcy lub kogo innego było celem działania sprawcy przestępstwa”<sup>16</sup>.

Powyższa wykładnia pojęcia korzyści majątkowej została rozstrzygnięta po wpłynięciu zagadnienia prawnego sformułowanego w następujący sposób: „Czy przez korzyść majątkową w myśl art. 36 § 3 k.k. rozumieć należy każdą będącą w związku przyczynowym

11 Por. [https://pl.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Strona\\_g%C5%82%C3%B3wna](https://pl.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Strona_g%C5%82%C3%B3wna).

12 A. Cz. Czwojda, *Przepadek korzyści...*, op. cit., s. 40.

13 *Ibidem*, s. 40-41.

14 Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii, t.j. Dz.U. 2019 poz. 852.

15 A. Cz. Czwojda, *Przepadek korzyści...*, op. cit., s. 41.

16 Sygn. akt VII KZP 16/76, LEX nr 19241.



z przestępstwem korzystać majątkową dla sprawcy lub kogo innego (art. 120 § 3 k.k.), czy tylko korzyść majątkową mającą charakter bezprawny i zwiększającą w sposób niegodziwy majątek lub dochody?”. Powyższe zagadnienie prawne zostało rozstrzygnięte jednoznacznie – ta linia orzecznicza jest kontynuowana również obecnie i znajduje odzwierciedlenie w aktualnym orzecznictwie.

Sąd Najwyższy w swoim postanowieniu z 26 sierpnia 2010 r. stwierdził: „W skład korzyści majątkowej w rozumieniu art. 45 § 1 k.k., podlegającej przepadkowi, wchodzi również wszelkie wydatki poczynione przez sprawcę na uzyskanie przedmiotu pochodzącego z przestępstwa”<sup>17</sup>. W uzasadnieniu tego orzeczenia wyrażono pogląd, że od kwoty korzyści majątkowej „nie będzie odliczania (zwracania) wydatków: fałszowaniu dokumentów, poniesionych na ich wydrukowanie (papier, farby itd.), ani producentowi narkotyków – na ich wytworzenie (na aparaturę, surowce itd.). Nie ma żadnego znaczenia fakt legalnego pochodzenia tych wydatków (w tym – nakładów). Korzyść w postaci wytworzonych przedmiotów w pełni będzie bezprawna (niegodziwa) i w całości przepadnie. Dlatego z formuły »korzyść majątkowa niepodlegająca przepadkowi przedmiotów wymienionych w art. 44 § 1 lub 6 k.k.« wynika najpierw, że ta korzyść musi być ekwiwalentna (równoważna) owym przedmiotom. Preto korzyści majątkowej, o jakiej mowa w art. 45 § 1 *in princ.* k.k. nie należy rozumieć jako tylko dochodu (zysku), czyli nadwyżki wpływów nad wydatkami. Owa korzyść to przychód sprawcy. Jeżeli zatem wytwórca narkotyków sprzedaje, zanim zostaną u niego zatrzymane, to nie będzie wątpliwości, że należy orzec przepadek uzyskanej ceny, bez pomniejszenia jej o wydatki, chociażby legalnego pochodzenia, na wyprodukowanie narkotyków. W konsekwencji, wobec każdego kolejnego nabywcy (uczestnika obrotu), który zbył narkotyki, orzeczony zostanie przepadek korzyści majątkowej w postaci osiągniętej przez niego ceny (wraz z »marżą«), czyli bez odliczania kosztów poniesionych na ich nabycie. Inna natomiast będzie wielkość korzyści majątkowej jedynie pośrednika. Skoro przepadkowi podlega osiągnięta korzyść, to będzie nią np. tylko zapłata, jaką sprawca uzyskał za przekazanie narkotyków do dalszego obrotu (zapłata za pośrednictwo). Jeżeli jednak zatrzymano u niego te narkotyki, to dojdzie również i do ich przepadku, z tym, że na podstawie art. 44 § 6 k.k. Jeszcze inaczej wyliczyć trzeba korzyść majątkową podlegającą przepadkowi u komisanta, a więc osoby zobowiązującej się za wynagrodzeniem (prowizją) do sprzedaży narkotyków i otrzymującej cenę za kolejne partie wprowadzonych do obrotu narkotyków. Tu przypadkiem objęte będą: prowizja, jeśli komisant z góry ją otrzymał, cena uzyskana za zbycie już narkotyki (korzyść majątkowa osiągnięta dla kogo innego – art. 115 § 4 k.k.) i pozostałe nie wprowadzone jeszcze do obrotu narkotyki – art. 44 § 6 k.k.”.

Natomiast Sąd Apelacyjny w Poznaniu, w uzasadnieniu wyroku z 21 grudnia 2016 r. wskazał: „Przez korzyść majątkową, będącą przesłanką orzeczenia środka z art. 45 § 1 k.k., należy rozumieć składniki majątkowe uzyskane przez sprawcę w wyniku popełnienia przestępstwa, będącego przedmiotem orzekania w danej sprawie (o ile oczywiście nie podlegają przepadkowi przedmiotów wymienionych w art. 44 § 1 i § 6 k.k.). Środek przewidziany w art. 45 § 1 k.k. przewiduje możliwość przepadku nie

tylko korzyści majątkowej pochodzącej bezpośrednio, ale także pochodzącej pośrednio z przestępstwa. Majątkową korzyść pośrednią można zdefiniować jako całość korzyści uzyskanych z obrotu przedmiotami, prawami majątkowymi, wierzytelnościami etc., pochodzącymi z przestępstwa, łącznie z uzyskanym przez sprawcę zyskiem. W definicji korzyści majątkowej podlegającej przepadkowi z art. 45 § 1 k.k. mieści się bowiem nie tylko dochód sprawcy, ale także koszty poczynione w celu osiągnięcia tego dochodu. Innymi słowy, przez korzyść majątkową rozumie się cały przychód sprawcy osiągnięty z popełnienia przestępstwa”<sup>18</sup>.

W kolejnym orzeczeniu z 31 marca 2015 r. Sąd Apelacyjny w Krakowie stwierdził zaś: „Przepadek korzyści majątkowych pochodzących z przestępstwa obejmuje całość świadczenia uzyskanego z czynu zabronionego, nie tylko zysk pozostały po odliczeniu nakładów od uzyskanej ceny, a to kosztów zakupu narkotyków, kosztów przejazdu, zapłaty dla kurierów czy innych. Przestępstwo nie jest działalnością gospodarczą, w której dla obliczenia zysku odejmuje się od przychodów koszty ich uzyskania; takie reguły można stosować tylko w działalności legalnej. Korzyścią majątkową nielegalnie sprzedającego narkotyki są wszelkie składniki majątkowe uzyskane przy popełnieniu tego przestępstwa, a nie tylko osiągnięty zysk”<sup>19</sup>.

Każde z wyżej wymienionych orzeczeń każe wprost definiować korzyść majątkową jako całość świadczenia, które sprawca uzyskał w związku z popełnieniem przestępstwa. Nie można korzyści majątkowej definiować jako zysku, który pozostał sprawcy po odliczeniu poczynionych przez niego wydatków.

17 Sygn. akt I KZP 12/10, LEX nr 598196.

18 Sygn. akt II AKa 169/16, LEX nr 2477824.

19 Sygn. akt II AKa 34/15, LEX nr 1796982.

W judykaturze jednoznacznie określa się, że popełnione przestępstwo nie jest legalnie prowadzoną działalnością gospodarczą, do której mają zastosowanie przepisy umożliwiające odliczenie kosztów prowadzenia takiej działalności. Od wielu lat wykładnia pojęcia korzyści majątkowej jest niezmienna. Należy tu podkreślić, że na jednolitość stanowiska w zakresie zdefiniowania pojęcia korzyści majątkowej wskazuje wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie, który uznał za niewłaściwe swoje wcześniejsze orzeczenie dotyczące pojęcia korzyści majątkowej z perspektywy dochodu<sup>20</sup>. Warto zauważyć, odnosząc powyższe do prowadzonych postępowań karnych, że zdarzają się przypadki, kiedy sprawca popełnił przestępstwo, jednakże korzyści majątkowej w świetle okoliczności sprawy nie odniósł wcale bądź odniósł, ale nie w takim wymiarze, jak to każe definiować sąd. Związane jest to przede wszystkim z racjonalnymi wydatkami, które sprawca poniósł w celu osiągnięcia zysku z przestępstwa.

Przykładowo takim przypadkiem, który warto byłoby rozważyć pod względem oceny korzyści majątkowej jest sytuacja, w której sprawca otrzymuje w wyniku przestępstwa zlecenie na dokonanie pewnej czynności, zaś wartość zlecenia jest określona na ustaloną wcześniej kwotę. Następnie dokonuje szeregu czynności (opłaca materiały, zatrudnia pracowników, kurierów, transport), które mają wykazać, że dane zlecenie zostało wykonane w sposób prawidłowy, a koszty są realne, udokumentowane i faktycznie poniesione. W wyniku tych czynności sprawca nie uzyskał całości kwoty ze zlecenia, tylko jej część. W związku z tym należałoby zastanowić się, czy w takim wypadku wskazane by-

łoby postrzeganie definicji korzyści majątkowej z punktu widzenia dochodu, a nie przychodu, albowiem faktyczny zysk odniesiony z przestępstwa może być wielokrotnie niższy niż osiągnięta korzyść definiowana zgodnie z poglądami wyrażonymi w orzecznictwie. Rozpatrywanie korzyści majątkowej z punktu widzenia przychodu jest uzasadnione tylko z uwagi na prewencję, tj. ukaranie sprawcy i odstraszenie go od popełnienia przestępstw w przyszłości.

Jednakże więcej argumentów przemawia za postrzeganiem korzyści z punktu widzenia dochodu. Przede wszystkim dlatego, że sprawca nie powinien ponosić ponownie kosztu, który został w sposób legalny rozliczony i poniesiony. Jeżeli sprawca jest w stanie udokumentować poniesione koszty zatrudnienia pracowników (faktura VAT, płacenie składek na ubezpieczenie zdrowotne, społeczne za pracownika, zaliczek na podatek dochodowy), koszty materiałów (faktury VAT potwierdzone wyciągami z konta bankowego, że zostały opłacone) czy koszty transportu (faktury VAT potwierdzone wyciągami z konta bankowego, że zostały opłacone z konta sprawcy), to przepadek korzyści majątkowej powinien obejmować kwotę pomniejszoną o legalnie poniesione koszty. Poza tym jest to sprzeczne z zasadami współzycia społecznego oraz sprawiedliwości społecznej.

Najczęściej przepadek korzyści majątkowej jest orzekany w sprawach, gdzie przedmiotem jest obrót narkotykami. W takich przypadkach sąd orzeka przepadek całości kwoty, którą otrzymał sprawca w związku z dystrybuowaniem narkotyków. Nie odlicza się wówczas kosztów zakupu środków odurzających ani żadnych innych wydatków. W konsekwencji,

jeżeli sprawca nabył środki odurzające za 1 000 zł, aby sprzedać je za 1 100 zł, to zgodnie ze stanowiskiem sądu jego korzyścią majątkową jest kwota 1 100 zł, mimo że faktycznie jego zyskiem było 100 zł.

Takie ugruntowane stanowisko w orzecznictwie jest niesprawiedliwe, przede wszystkim z uwagi na fakt, że osoby znajdujące się najniżej w łańcuchu dystrybucji (tzw. dilerzy) ze względu na wysokość marży dodawanej przez kolejnych dostawców, w świetle orzekającego przepadek wyroku osiągnęli korzyść najwyższą, mimo że w rzeczywistości była ona najniższa. Z drugiej zaś strony wobec producentów i hurtowników za tę samą sprzedaną ilość narkotyku zostanie orzeczony przepadek w najniższej kwocie, albowiem przypadkiem objęta będzie korzyść z pierwszej transakcji, opiewającej na najniższą cenę, co sprzeczne jest z wszelkimi normami, jakie powinny obowiązywać w systemie prawnym, kształtowaniem represji karnej w oparciu również o stopień szkodliwości społecznej czynu i zasadą indywidualizacji odpowiedzialności karnej. Przepadek całości uzyskanej sumy obejmie również te osoby, które zdecydowały się na współpracę z organami ścigania, wyjawiając dostawców narkotyków i wysokość korzyści majątkowej osiągniętej przez wszystkich uczestników obrotu, umożliwiając orzeczenie przepadku osiągniętej przez nich korzyści. Wobec każdej z tych osób zostanie orzeczony przepadek korzyści majątkowej w pełnej wysokości, mimo iż żadna z nich takiej korzyści nie uzyskała, a jedynie ich łączny zysk składa się na korzyść majątkową w przyjętej w orzecznictwie definicji. Sprawca, który zdecydował się wyjawić szczegóły przestępczej współpracy na gruncie art. 60 k.k. ponosi co do zasady

20 Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 24 stycznia 2008 r., sygn. akt II AKa 255/07: „Sąd Apelacyjny uznaje za błędny swój dawniejszy pogląd, jakoby korzyścią majątkową nielegalnie sprzedającego narkotyki była uzyskana przezeń cena pomniejszona o kwotę wydaną na zakup narkotyku (sygn. akt II AKa 41/06, niepublikowany). Uznaje Sąd, że korzyścią taką są wszelkie składniki majątkowe uzyskane przy popełnieniu przestępstwa sprzedaży zakup narkotyku, a nie tylko osiągnięty zysk, jak to trafnie wyraziły Sądy Apelacyjne w Katowicach (sygn. akt KZS 5/07 poz. 57 i 97) i w Lublinie (sygn. akt KZS 2/07 poz. 53)”.

łagodniejszą odpowiedzialność karną. Jednakże art. 60 kk nie ma zastosowania do instytucji przepadku, a w związku z tym perspektywa orzeczenia przepadku ogromnej kwoty, której sprawca nigdy nie osiągnął w wyniku popełnianych przez siebie przestępstw, rodzi pokusę zatajania istotnych faktów przed organami ścigania i niweczy sens wskazanej instytucji.

## 5. Podsumowanie

Przepadek korzyści majątkowej jest instytucją, która do polskiego porządku

prawnego została wprowadzona kodeksem karnym z 1997 r.

Poprzednio istniała instytucja konfiskaty mienia, która nie powinna być utożsamiana z przypadkiem korzyści majątkowej, gdyż konfiskata ta stanowiła samodzielną karę, a ponadto była orzekana w stosunku do każdego przestępstwa bez względu na jej wartość. Przepadek korzyści majątkowej jest sankcją niezależną od kary czy środków karnych, dlatego został umieszczony w osobnym rozdziale k.k.

Powyższa instytucja ma zastosowanie w sytuacji, kiedy sprawca chociażby pośrednio uzyskał korzyść majątkową.

Ponadto przy jej orzekaniu nie mają zastosowania księgowe możliwości odliczenia wydatków poczynionych przez sprawcę. Jednakże powinno się rozważyć w poszczególnych przypadkach, czy nie należałoby potraktować korzyści majątkowej jako dochodu, biorąc pod uwagę przede wszystkim legalnie poniesione i udokumentowane koszty. Takie stanowisko jest racjonalne i spełniające wymogi sprawiedliwości społecznej.

### Summary

Sylwia Jaszczyk

#### **Forfeiture of financial benefits obtained from the crime committed under the Polish legal order**

The forfeiture is an institution, which was introduced to the Polish legal order by the Penal Code of 1997. Previously, there was an institution of confiscation of property that should not be equated with the forfeiture of property benefits. Forfeiture of financial gain is a sanction independent of punishment or penal measures, therefore it has been placed in a separate chapter. The abovementioned institution shall be applied when the perpetrator has at least indirectly obtained a material benefit, which on the basis of the Polish legal order is understood as income. The most important thing is that accounting possibilities of deducting expenses are not applicable. However, it should be considered on a case-by-case basis whether or not to treat a financial gain as an income, first and foremost taking into account legally incurred and documented costs. This position is rational and meets the requirements of social justice.



**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, dane osobowe, RODO, pracownik, pracodawca, stosunek pracy, rekrutacja, przetwarzanie danych, powierzenie danych, monitoring, agencja zatrudnienia, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## RODO W RAMACH STOSUNKU PRACY – WYBRANE ZAGADNIENIA PRAWNE

W dniu 25 maja 2018 r. weszło w życie ogólne rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE<sup>1</sup> (dalej: RODO, ogólne rozporządzenie o ochronie danych). W polskim prawie podstawowym aktem uzupełniającym RODO jest ustawa z 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych<sup>2</sup>, niemniej jednak należy pamiętać, iż przepisy z zakresu ochrony danych osobowych zostały uregulowane także w innych aktach prawnych, w tym m.in. w ustawie z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>3</sup> (dalej k.p.). W niniejszym artykule prezentowane są wybrane zagadnienia prawne dotyczące ochrony danych osobowych w stosunku pracy wraz z oceną ich funkcjonowania.

### 1. Obowiązki w zakresie rekrutacji

Warto pamiętać, iż kandydaci na pracowników powinni zamieszczać w treści CV klauzule wyrażające zgodę na przetwarzanie danych w procesie rekrutacji. Nadto należy mieć na względzie, iż zgodnie z treścią art. 22<sup>1</sup> k.p. pracodawca żąda od osoby ubiegającej się o zatrudnienie podania danych osobowych obejmujących: imię (imiona) i nazwisko; datę urodzenia; dane kontaktowe wskazane przez taką osobę; wykształcenie; kwalifikacje zawodowe; przebieg dotychcza-

sowego zatrudnienia, z tym, że pracodawca może żądać podania danych osobowych dotyczących wykształcenia, kwalifikacji zawodowych oraz przebiegu dotychczasowego zatrudnienia, gdy jest to niezbędne do wykonywania pracy określonego rodzaju lub na określonym stanowisku.

W ocenie autorki artykułu konstrukcja tego przepisu jest dość niefortunna, bowiem o ile żądanie od kandydatów imion i nazwisk, daty urodzenia czy danych kontaktowych nie budzi żadnych wątpliwości, to już żądanie in-

<sup>1</sup> Dz.Urz. UE L nr 119, s. 1.

<sup>2</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1781.

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz.1040.



formacji na temat wykształcenia kandydata, jego kwalifikacji zawodowych, czy przebiegu dotychczasowego zatrudnienia ustawodawca uzależnia od istnienia przesłanki w postaci niezbędności tych danych do wykonywania pracy określonego rodzaju lub na określonym stanowisku, co oczywiście jest kwestią oceną i względną. Wedle tegoż przepisu nie każdy bowiem stosunek pracy uzasadnia przetwarzanie informacji o wykształceniu, kwalifikacjach zawodowych lub przebiegu dotychczasowego zatrudnienia osoby ubiegającej się o zatrudnienie. To rozwiązanie ma służyć realizacji zasady minimalizacji danych osobowych i o ile brak możliwości żądania od kandydatów do pracy informacji na temat ich sytuacji rodzinnej, zdrowotnej, światopoglądowej, rasowej, etnicznej, bądź innej, które w istocie stanowią osobistą kwestię kandydata jest rozwiązaniem słusznym, to informacje o wykształceniu, doświadczeniu, czy kwalifikacjach według mojej opinii stanowią podstawę dla przyszłego pracodawcy przy ocenie kandydatów do pracy. Niemniej jednak w praktyce w przypadku kandydata na stanowisko biurowe, w świetle tego przepisu wedle mojej oceny pracodawca może żądać podania danych dotyczących wykształcenia, kwalifikacji i przebiegu zatrudnienia na dotychczasowych stanowiskach biurowych, z pominięciem tych stanowisk, które nie były bezpośrednio związane ze stanowiskiem pracy, o które kandydat się ubiega.

Co istotne, pracodawcy nie mają prawa żądać od kandydatów na pracowników poddania się różnego rodzaju testom psychologicznym, kompetencyjnym czy testom na inteligencję, chyba że wymóg ten wynika z przepisów rangi ustawowej. Pracodawca nie ma prawa także żądać od tych kandydatów rekomen-

dacji od byłego pracodawcy bądź współpracowników.

Od kobiety ubiegającej się o zatrudnienie nadal nie można żądać ani udzielenia informacji o ciąży, ani poddania się badaniu mającemu na celu ustalenie, czy jest w ciąży, za wyjątkiem sytuacji, gdy stanowisko jest objęte pracami wzbudzonymi kobiecie w ciąży, zgodnie z treścią rozporządzenia Rady Ministrów z 3 kwietnia 2017 r. w sprawie wykazu prac uciążliwych, niebezpiecznych lub szkodliwych dla zdrowia kobiet w ciąży i kobiet karmiących dziecko piersią<sup>4</sup>.

Wobec powyższego katalog danych osobowych, których pracodawca może żądać od kandydata, ma charakter zamknięty; w konsekwencji rekruter co do zasady nie ma prawa domagać się od kandydata innych danych. Jednakże zgodnie z art. 22<sup>1a</sup> k.p. zgoda osoby ubiegającej się o zatrudnienie lub pracownika może stanowić podstawę przetwarzania przez pracodawcę innych danych osobowych niż wymienione w art. 22<sup>1</sup> k.p., z wyjątkiem danych osobowych, o których mowa w art. 10 RODO, tj. przetwarzania danych osobowych dotyczących wyroków skazujących i czynów zabronionych. Natomiast brak zgody na podanie przez kandydata do pracy dodatkowych danych lub jej wycofanie nie może być podstawą niekorzystnego traktowania osoby ubiegającej się o zatrudnienie lub pracownika, a także nie może powodować wobec nich jakichkolwiek negatywnych konsekwencji, zwłaszcza nie może stanowić przyczyny uzasadniającej odmowę zatrudnienia, wypowiedzenie umowy o pracę lub jej rozwiązanie bez wypowiedzenia przez pracodawcę.

Jednocześnie warto wskazać, iż przetwarzanie dodatkowych danych, na

które kandydat do pracy, bądź pracownik wyraził zgodę, dotyczy danych osobowych udostępnianych przez osobę ubiegającą się o zatrudnienie lub pracownika na wniosek pracodawcy lub danych osobowych przekazanych pracodawcy z inicjatywy osoby ubiegającej się o zatrudnienie lub pracownika, wobec tego pracodawca nie może żądać co do zasady od kandydatów do pracy dodatkowych danych, niż te wymienione w art. 22<sup>1</sup> k.p., jednakże może o nie poprosić, a od woli kandydata zależy, czy wyrazi zgodę na przetwarzanie tych danych przez przyszłego pracodawcę. Wówczas w ogłoszeniu o pracę powinien być zapis o konieczności podpisania odrębnego oświadczenia, zawierającego zgodę na przetwarzanie dodatkowych danych osobowych dla potrzeb procesu rekrutacji.

Z pewnością rekomendowane jest wskazywanie przez pracodawców w treści ogłoszenia informacji wskazującej, by kandydaci nie umieszczali dodatkowych danych o sobie, jeśli nie życzą sobie, by pracodawca je przetwarzał, co może nieco ułatwić zadanie rekruterom.

W przypadku przetwarzania szczególnych kategorii danych osobowych, o których mowa w art. 9 ust. 1 RODO, ujawniających m.in. pochodzenie rasowe lub etniczne, przekonania religijne, orientację seksualną, czy też danych biometrycznych służących do zidentyfikowania osoby (niegdyś tzw. dane wrażliwe), zgoda może stanowić podstawę do ich przetwarzania wyłącznie w przypadku, gdy przekazanie tych danych nastąpi z inicjatywy osoby ubiegającej się o zatrudnienie. Przetwarzanie danych biometrycznych pracownika jest dopuszczalne także wtedy, gdy ich podanie jest niezbędne ze względu na

4 Dz.U. 2017 poz. 796.

kontrolę dostępu do szczególnie ważnych informacji, których ujawnienie może narazić pracodawcę na szkodę, lub dostępu do pomieszczeń wymagających szczególnej ochrony. Natomiast do przetwarzania danych osobowych szczególnych kategorii mogą być dopuszczone wyłącznie osoby posiadające pisemne upoważnienie do przetwarzania takich danych, wydane przez pracodawcę. Osoby te są obowiązane do zachowania takich danych w tajemnicy. Przepisy nie przesądzają o tym, w jakiej formie ma zostać udzielona zgoda, jednakże w przypadku, gdy przetwarzanie odbywa się na podstawie zgody, pracodawca powinien być w stanie wykazać, że osoba, której dane dotyczą, wyraziła dobrowolną zgodę na przetwarzanie swoich danych osobowych.

## 2. Pozostałe formy rekrutacji

W przypadku prowadzenia rekrutacji za pośrednictwem portali internetowych, pracodawca powinien podpisać umowę powierzenia danych osobowych z portalem zamieszczającym ogłoszenie o pracę, w trybie art. 28 RODO. Portale ogłoszeniowe działając jako procesor przetwarzają dane osobowe w imieniu administratora. Umowa powierzenia danych do przetwarzania powinna być zawarta na piśmie. W sytuacji, gdy pracodawca zleca przeprowadzenie rekrutacji przez agencję zatrudnienia, możliwe są dwa warianty, tj. agencja może stać się administratorem danych osobowych kandydatów, bądź procesorem, jak w przypadku portali internetowych, które jedynie pośredniczą w procesie rekrutacji. Agencja pośrednictwa pracy staje się administratorem danych osobowych kandydatów, gdy wybiera ich z własnych baz lub we własnym imieniu wyszukuje kandydatów oraz następnie łączy ich do swoich zbiorów danych – decyduje wówczas o celach i sposobach przetwarzania danych osobowych. Jeśli agencja przetwarza dane we wła-

snym celu, nie tylko dla celów jednej, dedykowanej rekrutacji, obowiązana jest dopełnić obowiązków związanych z przetwarzaniem danych osobowych, w tym spełnić obowiązek informacyjny. Na podstawie umowy o współpracy z potencjalnym pracodawcą, agencja wyszukuje wówczas w swoich własnych zasobach odpowiednich kandydatów do pracy, spełniających wymagania wskazane przez pracodawcę.

Przekazanie danych osobowych odpowiedniego kandydata potencjalnemu pracodawcy następuje poprzez udostępnienie tych danych na podstawie zgody wyrażonej przez kandydata. Pracodawca natomiast niezwłocznie po otrzymaniu dokumentów aplikacyjnych kandydata jako administrator, obowiązany jest „przy pierwszej komunikacji z osobą, której dane dotyczą” spełnić wobec niej obowiązek informacyjny.

Agencja rekrutacyjna staje się tzw. procesorem danych w sytuacji, gdy wyszukuje kandydatów w imieniu pracodawcy, występuje w tym przypadku jako podmiot przetwarzający, bowiem nie wykorzystuje zebranych danych osobowych do własnych celów.

Agencja pośrednictwa pracy, która w imieniu pracodawcy zamieszcza ogłoszenie, weryfikuje aplikacje kandydatów, przeprowadza rozmowy rekrutacyjne z kandydatami i staje się procesorem, natomiast pracodawca pozostaje administratorem danych; wobec tego w takim przypadku konieczne jest, aby pracodawca spełnił wobec kandydata obowiązek informacyjny z art. 13 RODO, natomiast z agencją zawarł umowę powierzenia przetwarzania danych osób ubiegających się w niej o zatrudnienie. Potencjalny pracodawca w przypadku, gdy zamierza powierzyć agencji pośrednictwa pracy także wykonanie obowiązku informacyjnego w jego imieniu

w stosunku do kandydatów, powinien w umowie o współpracy z agencją zawrzeć odpowiednie postanowienie zobowiązujące ją do wykonania tegoż obowiązku w imieniu pracodawcy. Agencja, jako przetwarzający dane nie powinna w takim przypadku przetwarzać danych dla własnych celów, natomiast po zakończeniu współpracy zgodnie z dyspozycją umowy powierzenia przetwarzania danych osobowych, powinna usunąć dane osobowe kandydatów.

Wobec powyższego należy wskazać, iż od sposobu prowadzenia rekrutacji oraz celów przetwarzania danych kandydatów zależą obowiązki pracodawcy bądź podmiotu rekrutującego w zakresie informowania kandydatów o administratorze danych oraz pozostałych obowiązkach informacyjnych. Jednocześnie należy pamiętać, mając na uwadze bezwzględny obowiązek informacyjny o podmiocie przetwarzającym dane, że kandydat powinien być poinformowany o podmiocie, dla którego prowadzona jest rekrutacja.

## 3. Usuwanie dokumentacji po przeprowadzeniu rekrutacji

Zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 1 RODO przetwarzanie danych jest zgodne z prawem wyłącznie w przypadkach, gdy, i w takim zakresie, w jakim spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w tym artykule, tj. m.in. w sytuacji, gdy osoba, której dane dotyczą wyraziła zgodę na przetwarzanie swoich danych osobowych w jednym lub większej liczbie określonych celów, bądź gdy przetwarzanie jest niezbędne do wykonania umowy, której stroną jest osoba, której dane dotyczą, lub do podjęcia działań na żądanie osoby, której dane dotyczą, przed zawarciem umowy.

Zdaniem Autorki artykułu przepisy te dają możliwość przetwarzania danych w procesie rekrutacji aż do

momentu jej zakończenia, chyba że kandydat wyraził zgodę na przetwarzanie danych na potrzeby przyszłych rekrutacji. W przeciwnym wypadku aplikacje kandydata powinny zostać usunięte przez administratora danych.

#### 4. Dane pracowników

Zgodnie z brzmieniem art. 22<sup>1</sup> § 3 k.p. pracodawca żąda od pracownika podania dodatkowo poza danymi, których może żądać od kandydata na pracownika, danych osobowych obejmujących: adres zamieszkania; numer PESEL, a w przypadku jego braku – rodzaj i numer dokumentu potwierdzającego tożsamość; inne dane osobowe pracownika, a także dane osobowe dzieci pracownika i innych członków jego najbliższej rodziny, jeżeli podanie takich danych jest konieczne ze względu na korzystanie przez niego ze szczególnych uprawnień przewidzianych w prawie pracy; wykształcenie i przebieg dotychczasowego zatrudnienia, jeżeli nie istniała podstawa do ich żądania od osoby ubiegającej się o zatrudnienie; numer rachunku płatniczego, jeżeli pracownik nie złożył wniosku o wypłatę wynagrodzenia do rąk własnych. Nadto na podstawie § 4 wskazanego artykułu pracodawca żąda podania innych danych osobowych niż określone powyżej, gdy jest to niezbędne do zrealizowania uprawnienia lub spełnienia obowiązku wynikającego z przepisu prawa.

Udostępnienie pracodawcy danych osobowych następuje w formie oświadczenia osoby, której dane dotyczą. Pracodawca może żądać udokumentowania danych osobowych osób, o których mowa powyżej, w zakresie niezbędnym do ich potwierdzenia. Udostępnienie

pracodawcy danych osobowych pracownika bądź kandydata do pracy następuje w formie oświadczenia osoby, której one dotyczą. Żądanie pracodawcy może zatem polegać na przedstawieniu świadectw pracy bądź dokumentów potwierdzających kwalifikacje, wykształcenie, jednakże bez prawa żądania doręczenia oryginałów dokumentów celem załączenia ich do akt pracownika. Zgodnie bowiem z treścią § 5 Rozporządzenia Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej w sprawie dokumentacji pracowniczej z 10 grudnia 2018 r.<sup>5</sup> pracodawca przechowuje w aktach osobowych pracownika, prowadzonych w postaci papierowej, odpisy lub kopie dokumentów przedłożonych przez osobę ubiegającą się o zatrudnienie lub pracownika, poświadczonych przez pracodawcę lub osobę upoważnioną przez pracodawcę za zgodność z przedłożonym dokumentem.

W świetle przytoczonych regulacji należałoby ustosunkować się także do sankcji za udzielenie informacji nieprawdziwych lub odmowy podania informacji przez pracownika, które wedle komentatorów są uzależnione od rodzaju informacji oczekiwanych od kandydata bądź pracownika<sup>6</sup>. Wedle opinii Krzysztofa Barana, „jeśli mieszczą się one w zakresie omawianych przepisów, sankcje mogą wiązać się z naruszeniem obowiązków pracowniczych, nie wyłączając prawa do rozwiązania stosunku pracy”.

Niemniej jednak rozważając kwestię tego, czy pracodawca może żądać od pracownika udzielenia informacji niewymienionych w przepisach art. 22<sup>1</sup> k.p. lub w odrębnych przepisach na podstawie tzw. polecenia służbowego, w trybie art. 100 k.p., należy wskazać, iż w ocenie autora artykułu takie działanie pracodawcy mogło-

by być uznane za obejście prawa i tym samym odmowa pracownika nie mogłaby stanowić podstawy do rozwiązania umowy o pracę umowy bez wypowiedzenia z winy pracownika w trybie art. 52 k.p.

Powyższa teza znajduje odzwierciedlenie w piśmiennictwie, zgodnie z którym „Inaczej należy ocenić przypadki żądania danych wykraczających poza dopuszczalny przez prawo zakres informacji. Kłamstwo bądź odmowa udzielenia informacji przez pracownika będzie rozpatrywana w świetle uprawnionych działań jednostki zmierzających do ochrony jej prywatności, stanowiąc *sui generis* obronę konieczną przed naruszeniem prawa. Osoba pytana o informacje osobiste (pracownik) może ocenić, że pracodawca narusza jego dobra osobiste (szczególnie godność – w rozumieniu art. 111 k.p.), może nawet uznać się za dyskryminowaną w rozumieniu art. 113 k.p. Zakres informacji, o którym mowa w art. 22<sup>1</sup> k.p., koresponduje z brzmieniem art. 113 i 183a k.p. w ten sposób, że okoliczności w nich wskazane, mogące stanowić przyczynę dyskryminacji (np. dotyczące sytuacji rodzinnej kandydata) zostały z niego wyeliminowane. W tej sytuacji trudno postawić zarzut naruszenia obowiązków pracowniczych w rozumieniu art. 100 k.p., skoro taki obowiązek nie miał podstaw prawnych”<sup>7</sup>.

Powyższe potwierdza także wyrok Sądu Najwyższego z 5 sierpnia 2008 r.<sup>8</sup>, w którym wskazał on, iż „polecenie pracodawcy nakładające na pracownika obowiązek udzielenia informacji (danych osobowych) niewymienionych w art. 22<sup>1</sup> § 1 i 2 k.p. lub w odrębnych przepisach (art. 22<sup>1</sup> § 4 k.p.) jest niezgodne z prawem (art. 100 § 1 k.p.) i dlatego odmowa jego wykonania nie może stanowić podstawy

5 Dz.U. 2018 poz. 2369.

6 K. Baran (red.), *Kodeks pracy. Komentarz*, wyd. IV, opublikowano: WKP 2018.

7 *Ibidem*.

8 Sygn. akt I PK 37/08.

rozwiązania umowy o pracę w trybie art. 52 § 1 pkt 1 k.p.”.

### 5. Monitoring w zakładzie pracy

Zgodnie z brzmieniem art. 22<sup>2</sup> k.p., jeżeli jest to niezbędne do zapewnienia bezpieczeństwa pracowników, ochrony mienia, kontroli produkcji lub zachowania w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę, pracodawca może wprowadzić szczególnie nadzór nad terenem zakładu pracy lub terenem wokół zakładu pracy w postaci środków technicznych umożliwiających rejestrację obrazu, czyli tzw. monitoring. Monitoring nie może obejmować pomieszczeń udostępnianych zakładowej organizacji związkowej, ani pomieszczeń sanitarnych, szatni, stołówek oraz palarni, chyba że stosowanie monitoringu w tych pomieszczeniach jest niezbędne ze względu na zapewnienie bezpieczeństwa pracowników, ochrony mienia, kontroli produkcji lub zachowania w tajemnicy informacji i nie naruszy to godności oraz innych dóbr osobistych pracownika, w szczególności poprzez zastosowanie technik uniemożliwiających rozpoznanie przebywających w tych pomieszczeniach osób. Monitoring pomieszczeń sanitarnych wymaga uzyskania uprzedniej zgody zakładowej organizacji związkowej, a jeżeli u pracodawcy nie działa zakładowa organizacja związkowa – uprzedniej zgody przedstawicieli pracowników wybranych w trybie przyjętym u danego pracodawcy.

Nagrania obrazu pracodawca przetwarza wyłącznie do celów, dla których zostały zebrane i przechowywane przez okres nieprzekraczający 3 miesięcy od dnia nagrania. W przypadku, w którym te nagrania stano-

wią dowód w postępowaniu prowadzonym na podstawie prawa lub pracodawca powziął wiadomość, iż mogą one stanowić dowód w postępowaniu, termin 3 miesięcy ulega przedłużeniu do czasu prawomocnego zakończenia postępowania. Po upływie tego okresu uzyskane w wyniku monitoringu nagrania obrazu zawierające dane osobowe podlegają zniszczeniu, o ile przepisy odrębne nie stanowią inaczej.

Cele, zakres oraz sposób zastosowania monitoringu pracodawca powinien ustalić w układzie zbiorowym pracy lub w regulaminie pracy albo w obwieszczeniu, jeżeli pracodawca nie jest objęty układem zbiorowym pracy lub nie jest obowiązany do ustalenia regulaminu pracy. Nadto obowiązkiem pracodawcy jest poinformowanie pracowników o wprowadzeniu monitoringu, w sposób przyjęty u danego pracodawcy, nie później niż 2 tygodnie przed jego uruchomieniem oraz o przekazaniu takiej informacji nowemu pracownikowi przed dopuszczeniem go do pracy. Pomieszczenia i teren monitorowany powinien być oznaczony w sposób widoczny i czytelny za pomocą odpowiednich znaków lub ogłoszeń dźwiękowych, nie później niż jeden dzień przed jego uruchomieniem. Powyższe regulacje wprowadziły jasne reguły dotyczące możliwości wprowadzenia oraz zasad monitoringu w zakładzie pracy. Regulacje te mają za cel ochronę prawa do poszanowania życia prywatnego pracownika oraz zapobieganie wprowadzaniu przez pracodawców niejawnych form monitorowania pracowników.

Europejski Trybunał Praw Człowieka odniósł się do tej kwestii między innymi

w wyroku z 9 stycznia 2018 r.<sup>9</sup>, w którym stwierdził, że „trzeba wskazać, iż niejawny monitoring wideo pracownika w miejscu pracy musi zostać uznany, jako taki, za poważną ingerencję w życie prywatne pracownika. Ingerencja ta skutkuje powstaniem zapisanej i reprodukowalnej dokumentacji zachowania osoby w miejscu pracy, czego pracownik, jako osoba zobowiązana z mocy umowy o pracę do wykonywania pracy w tym (konkretnym) miejscu, nie może uniknąć”. Trybunał wobec powyższego orzekł, iż zastosowane środki dotyczyły „życia prywatnego” skarżących w rozumieniu art. 8 ust. 1 Konwencji<sup>10</sup>.

### 6. Monitoring poczty elektronicznej pracownika

Na podstawie art. 22<sup>3</sup> k.p., jeżeli jest to niezbędne do zapewnienia organizacji pracy umożliwiającej pełne wykorzystanie czasu pracy oraz właściwego użytkowania udostępnionych pracownikowi narzędzi pracy, pracodawca może wprowadzić kontrolę służbowej poczty elektronicznej pracownika, jednakże monitoring poczty elektronicznej nie może naruszać tajemnicy korespondencji oraz innych jego dóbr osobistych. Przepisy te stosuje się odpowiednio do innych form monitoringu niż monitoring poczty elektronicznej, jeśli ich zastosowanie jest konieczne do zapewnienia organizacji pracy umożliwiającej pełne wykorzystanie czasu pracy oraz właściwego użytkowania udostępnionych pracownikowi narzędzi pracy.

Zgodnie z opinią Kazimierza Jaśkowskiego wyrażoną w Komentarzu do k.p.<sup>11</sup>, z treści analizowanych przepisów (art. 22<sup>2</sup> § 1 i § 2 oraz art. 22<sup>3</sup> § 1, § 2 i § 4) wynika, że ustawodawca w pierwszej

9 Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 9 stycznia 2018 r., sygn. akt 1874/13, *López Ribalda i inni v. Hiszpania*.

10 Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2; Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284.

11 K. Jaśkowski, E. Maniewska, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu pracy*, opublikowano: LEX/el. 2020.



kolejności przyjął następujące zasady dotyczące zakresu dopuszczalnego monitoringu pracownika:

- a) zasadę niezbędności;
- b) zasadę ochrony godności i dóbr osobistych pracownika;
- c) zasadę wolności i niezależności związków zawodowych.

Zasady te korespondują z zasadami dotyczącymi przetwarzania danych osobowych określonymi w art. 5 w zw. z art. 6 w zw. z art. 9 RODO.

## **7. Okoliczności stanu epidemiologicznego a ochrona danych pracowników**

Przepisy k.p. nie określają wprost żadnych wykluczeń w ich stosowaniu na wypadek zagrożenia epidemiologicznego bądź stanu epidemii, niemniej jednak art. 6 ust. 1 pkt d RODO w związku z pkt. 46 Preambuły RODO wprost przywołuje, iż przetwarzanie danych osobowych należy uznać za zgodne z prawem również w przypadkach, gdy jest niezbędne do ochrony interesu, który ma istotne znaczenie dla życia osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej. Żywy interes innej osoby fizycznej powinien zasadniczo być podstawą przetwarzania danych osobowych wyłącznie w przypadkach, gdy ewidentnie przetwarzania tego nie da się oprzeć na innej podstawie prawnej. Niektóre rodzaje przetwarzania mogą służyć zarówno ważnemu interesowi publicznemu, jak i żywotnym interesom osoby, której dane dotyczą, na przykład gdy przetwarzanie jest niezbędne do celów humanitarnych, w tym monitorowania epidemii i jej rozprzestrzeniania się lub w nadzwyczajnych sytuacjach humanitarnych, w szczegól-

ności w przypadku klęsk żywiołowych i katastrof spowodowanych przez człowieka. Przy interpretacji tego przepisu może pojawić się wątpliwość, jak należy rozumieć sformułowanie „żywotne interesy osoby” – czy chodzi tu o ujęcie wąskie, obejmujące interesy związane z ochroną życia, czy też należy to pojęcie rozumieć szerzej, jako interesy „istotne, ważne” dla osoby (dla jej życia).

Zgodnie z komentatorami za przyjęciem szerszego znaczenia tego pojęcia przemawia wyjaśnienie zawarte w motywie 46 Preambuły RODO, w którym zapisano, że „przetwarzanie danych osobowych należy uznać za zgodne z prawem również w przypadkach, gdy jest niezbędne do ochrony interesu, który ma istotne znaczenie dla życia osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej”<sup>12</sup>.

Wedle Pawła Fajgielskiego, autora komentarza do RODO „w piśmiennictwie przedmiotu na gruncie u.o.d.o.1997<sup>13</sup> przyjmowano, że żywotne interesy to interesy o dużym znaczeniu (np. zdrowie, życie), jednak nie należy tu także wykluczać interesów majątkowych. Ocena, czy w danym przypadku mamy do czynienia z takimi właśnie interesami oraz czy zainteresowany nie jest w stanie sam tych interesów w inny sposób chronić, należy do administratora, jednak jego decyzje w tej mierze nie powinny mieć ani rozstrzygającego i ostatecznego charakteru, ani też nie powinny być samowolne i arbitralne, a powinny polegać na wyważaniu interesów. Zasadniczo przetwarzanie danych osobowych powinno być dopuszczone w takich przypadkach, w których racjonalnie można

zakładać, że zainteresowany – gdyby istniała taka możliwość – udzieliłby zgody na przetwarzanie danych. W razie sporu wspomniane rozstrzygnięcia będą podlegać kontroli sprawowanej przez organ nadzorczy oraz kontroli sądowej (por. J. Barta, P. Fajgielski, R. Markiewicz, *Ochrona danych osobowych...*, s. 412). Jednakże warto wspomnieć o tym, że Grupa Robocza Art. 29 opowiada się za wąskim ujmowaniem pojęcia żywotnych interesów osoby, której dane dotyczą na gruncie art. 49 (por. Guidelines on Article 49 of Regulation 2016/679, Adopted on 6 February 2018, WP 262, s. 13-14).<sup>14</sup>

„Aby można było oprzeć przetwarzanie danych na omawianej przesłance, powinno być niezbędne do ochrony żywotnych interesów osoby, tzn. nieprzetwarzanie danych mogłoby prowadzić do zagrożenia lub naruszenia żywotnych interesów tej osoby. Rozstrzygnięcie, czy przetwarzanie danych jest niezbędne, powinno być dokonywane indywidualnie, w konkretnym przypadku, z uwzględnieniem faktycznych okoliczności przetwarzania danych. Polski prawodawca w art. 23 ust. 3 u.o.d.o.1997 wymagał ponadto stwierdzenia, że uzyskanie zgody nie jest możliwe, a przesłanka ta uprawniała administratora do przetwarzania danych jedynie do czasu, gdy uzyskanie zgody stanie się możliwe. Komentowany przepis rozporządzenia nie przewiduje tego rodzaju dodatkowych wymogów”<sup>14</sup>.

Warto w tym miejscu zwrócić także uwagę na wytyczne Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych, które składają się ku wnioskowi, iż działania polegające na przetwarzaniu danych osobowych w celu zapobiegania rozprzestrzenianiu się epidemii mają niejako nadrzędny

12 P. Fajgielski, *Komentarz do rozporządzenia nr 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)* [w:] *Ogólne rozporządzenie o ochronie danych. Ustawa o ochronie danych osobowych*. Opublikowano: WKP 2018.

13 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych, Dz.U. 1997 nr 133 poz. 883.

14 *Ibidem*.

charakter nad przepisami o ochronie danych osobowych. Należy tu także wskazać na brzmienie m.in. art. 8a ust. 5-9 ustawy z 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej<sup>15</sup>, znowelizowanej art. 17 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>16</sup>, z którego wynika, iż Główny Inspektor Sanitarny lub działający z jego upoważnienia państwowy wojewódzki inspektor sanitarny może wydawać osobom prawnym, osobom fizycznym i jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, w szczególności podmiotom wykonującym działalność leczniczą, pracodawcom, podmiotom prowadzącym działalność w zakresie lotnictwa cywilnego, użytkownikom statków powietrznych, użytkownikom cywilnych statków powietrznych niewpisanych do rejestru statków powietrznych oraz zarządzającym lotniskami, decyzje nakładające obowiązek między innymi podjęcia określonych czynności zapobiegawczych lub kontrolnych oraz żądać od nich informacji w tym zakresie.

Polecenia w formie decyzji administracyjnych o natychmiastowej wykonalności mogą być wydawane także przez Prezesa Rady Ministrów, zgodnie z powołaną ustawą mogą być również w nagłych przypadkach wydawane ustnie, a następnie niezwłocznie potwierdzane na piśmie. Wobec powyższego na pracodawców mogą być nakładane decyzje niekiedy nakładające do przetwarzania przez nich danych pracowników nie objętych przez dotąd wskazane powszechnie obowiązujące przepisy prawa. Jednocześnie, mając na względzie powyższy wywód wskazać należy, iż chroniąc dobra nadrzędne wobec dóbr służących ochronie danych osobowych,

jako podstawę przetwarzania danych w związku z rozprzestrzenianiem się epidemii można także wskazać brzmienie art. 9 ust. 2 lit. i RODO, tj. przepis, który stanowi, że przetwarzanie jest niezbędne ze względów związanych z interesem publicznym w dziedzinie zdrowia publicznego, takich jak ochrona przed poważnymi transgranicznymi zagrożeniami zdrowotnymi lub zapewnienie wysokich standardów jakości i bezpieczeństwa opieki zdrowotnej oraz produktów leczniczych lub wyrobów medycznych, na podstawie prawa Unii lub prawa państwa członkowskiego, które przewidują odpowiednie, konkretne środki ochrony praw i wolności osób, których dane dotyczą, w szczególności tajemnicę zawodową. Pomocne jest także brzmienie art. 6 ust. 1 lit. d RODO, zgodnie z którym przetwarzanie jest niezbędne do ochrony żywotnych interesów osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej.

Mimo powyżej wskazanej podstawy prawnej zachodzą wątpliwości, jak daleko idące mogą być działania służby i pracodawców. Wedle autorki artykułu pracodawca winien przetwarzać dane pracowników tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia bezpieczeństwa pracowników, a zatem nie gromadzić informacji, które nie są niezbędne do wykonania obowiązków nałożonych przez służby sanitarne, bądź zaleceń służących ochronie zdrowia pracowników.

Wobec tego dopuszczalne zdaje się być na przykład mierzenie temperatury ciała pracownika, które *nota bene* nie jest rejestrowana w żadnym zbiorze, bądź uzyskanie od pracownika informacji, czy jego stan zdrowia nie zagraża innym pracownikom, niemniej jednak nadal pracodawca nie powinien ze zbytnią gorliwością gromadzić informacji o pracowniku, gdy nie wymaga tego zachowa-

nie zasad bezpieczeństwa.

## 8. Podsumowanie

Reasumując należy wskazać, iż wprowadzenie regulacji prawnych dotyczących ochrony danych osobowych znalazło także odzwierciedlenie w przepisach k.p., które zaowocowały między innymi nowym katalogiem informacji, jakie pracodawca może uzyskać zarówno od kandydata na pracownika, jak i pracownika. W tym zakresie ustawodawca wdrożył rozwiązania zgodne z tzw. zasadą minimalizacji danych, niemniej jednak autorka artykułu odnosi się krytycznie do części wprowadzonych zmian, bowiem żądanie informacji na temat wykształcenia kandydata, jego kwalifikacji zawodowych czy przebiegu dotychczasowego zatrudnienia ustawodawca uzależnia obecnie od istnienia przestanki w postaci niezbędności tych danych do wykonywania pracy określonego rodzaju lub na określonym stanowisku, co może budzić wątpliwości i trudności w ocenie przez przedsiębiorców zamieszczających ogłoszenia.

Wejście w życie RODO skutkowało także obostrzeniem regulacji prawnych dotyczących wypełnienia tzw. obowiązku informacyjnego zarówno przez pracodawców, jak i agencje pośrednictwa pracy, które mogą w istocie stać się administratorem danych, bądź ich procesorem. Dodatkowo wymaganym dokumentem w przypadku powierzenia wszelkich danych dotyczących pracowników bądź kandydatów na pracowników jest umowa powierzenia do przetwarzania danych, która winna być zawarta na piśmie. Ważnym aspektem wprowadzonym w k.p. jest szczegółowe uregulowanie dotyczące monitoringu wizyjnego oraz monitoringu poczty elektronicznej pracowników, co zasługuje na aprobatę, gdyż dotąd te kwestie nie były jednoznacznie i szczegółowo uregulowane, co niewątpliwie przy-

czyniało się do dezinformacji, natomiast obowiązujące uregulowania z pewnością ugruntują ład prawny w tej materii. W obecnej sytuacji faktycznej zapewne o wiele częściej aktualne staje się także zagrożenie „ochrony żywotnych interesów osoby, której dane dotyczą, lub innej osoby fizycznej”, legitymujące przetwarzanie danych zgodnie z prawem na podstawie art. 6 ust. 1 pkt d RODO, które powinno być rozumiane jako przesłanka uzasad-

niająca przetwarzanie danych niekiedy wykraczających poza standardowy zakres możliwości pracodawców. Niemniej jednak mimo możliwości powołania się na tzw. „ochronę żywotnych interesów osoby” nie może ona stanowić podstawy do nadużyć tego prawa i przyczynić się do żądania nadmiernej ilości danych, które w ocenie sytuacji nie są absolutnie konieczne dla ochrony i bezpieczeństwa zakładu pracy.

Z powyższych względów należy uznać, iż mimo nielicznych niezbyt fortunnych rozwiązań wprowadzonych na tle regulacji dotyczących ochrony danych osobowych, budzących wątpliwości, autorka artykułu skłania się ku wnioskowi, iż nowe regulacje wprowadziły większą pewność obrotu prawnego poprzez bardziej przejrzyste zasady ochrony danych osobowych w ramach stosunku pracy.

## Summary

Anna Sulima

### Selected legal issues related to the GDPR as part of an employment relationship

To sum up, it should be noted that the introduction of legal regulations regarding the protection of personal data was also reflected in the provisions of the Labor Code, which resulted, among other things, in a new catalog of information that the employer can obtain from the candidate for the employee and employee. In this respect, the legislator has implemented solutions in accordance with the principle of minimization data, however, the author of the article critically refers to some of the changes introduced, because the request for information about the candidate's education, professional qualifications or the course of existing employment, the legislator currently makes dependent on the existence of a premise in the form of the necessity of such data to perform work of a specific type or on specific position, which may raise doubts and difficulties in the assessment by entrepreneurs placing advertisements. The entry into force of the GDPR also resulted in the tightening of legal regulations regarding the fulfillment of the obligation of information by both employers and employment agencies, which may in fact become a data administrator or their processor.

In addition, the required document in the case of entrusting all data regarding employees or job candidates is a contract for entrusting with data processing, which should be concluded in writing form. An important aspect introduced in the Labor Code is the detailed regulation of video monitoring and monitoring of employees' mail, which deserves approval, because so far these issues have not been clearly and specifically regulated, which undoubtedly contributed to misinformation, while the current regulations will certainly consolidate the legal order in this matter. In the current factual situation, the issue of „protection of vital interests of the data subject or other natural person” legitimizing data processing in accordance with the law pursuant to art. 6 clause 1 point d GDPR, which should be understood as a premise justifying the processing of data sometimes exceeding the standard scope of employers' capabilities.

Nevertheless, despite the possibility of invoking the “protection of the vital interests of a person” cannot constitute grounds for abuse of this right and contribute to the demand for excessive amounts of data which, in the assessment of the situation, are not absolutely necessary for the protection and safety of the work.p.lace. For the above reasons, it should be recognized that, despite the few not too fortunate solutions introduced against the background of regulations on the protection of personal data, raising doubts, the author of the article tends to the conclusions that the new regulations introduced greater certainty in legal transactions through more transparent rules for the protection of personal data under employment relationships.



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-line

2

Krok drugi

Otrzymasz potwierdzenia zapisania się na szkolenie

3

Krok trzeci

W kolejnym mailu dostaniesz dane dostępne

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](http://www.rbakademia.pl/szkolenia/kategorie-szkolen/szkolenia-online)



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

**Cykl ukazowania się:** miesięcznik

### **Redakcja:**

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

### **Skład i łamanie:**

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

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

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

### **Wydawca**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



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

 Russell Bedford  
taking you further