

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

[Marcin Kołkowicz](#)

**Niezgodność ustawy o podatku od towarów i usług  
z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie prawa  
do odliczenia podatku naliczonego  
od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów**

[Leszek Dutkiewicz](#)

**Sankcje w prawie podatkowym – nie tylko w podatku VAT**

[Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń](#)

**Wybór członków władz wykonawczych zakładowej  
organizacji związkowej w formule wyborów pośrednich**

Nr 3 październik 2018

ISSN 2545-2738





AKADEMIA

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



Zadbaj o bezpieczeństwo swojej firmy  
DORADZTWO W ZAKRESIE  
OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH



## Kontakt

KINGA SZOSTAK

Manager ds. kluczowych klientów

mobile: 533 339 801

tel: (22) 276 61 84

email: [rodo@russellbedford.pl](mailto:rodo@russellbedford.pl)

## Polecamy

### Niezgodność ustawy o podatku od towarów i usług z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów

Marcin Kołkowicz

*Tematem artykułu jest analiza czy przepisy wprowadzone w drodze nowelizacji ustawy o VAT są zgodne z dyrektywą unijną oraz wynikającą z niej zasadą neutralności i proporcjonalności podatku od towarów i usług. Przekroczenie trzy-miesięcznego terminu na wykazanie WNT wiąże się z koniecznością zapłaty przez podatnika podatku należnego wraz z odsetkami za zwłokę od dnia wymagalności podatku do dnia jego zapłaty.*

**Patrz str. 28**



### Wybór członków władz wykonawczych zakładowej organizacji związkowej w formule wyborów pośrednich na przykładzie zasad obowiązujących w NSZZ „Solidarność”

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń

*Przeprowadzenie wyboru członków zarządu organizacji związkowej pozostawia wiele niejasności, chociażby z uwagi na fakt nieuregulowania tej procedury w powszechnie obowiązujących przepisach. Nie znajdziemy również o niej żadnej wzmianki w ustawie z 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych, ani w innych aktach prawnych. Kwestia ta może natomiast zostać rozwiązana na szczeblu prawa wewnętrznego.*

**Patrz str. 25**

### Sankcje w prawie podatkowym – nie tylko w podatku VAT

Leszek Dutkiewicz

*Sankcje w prawie podatkowym są powszechną formą egzekwowania rzetelnych rozliczeń od podatników i mają ich zniechęcać do rozwiązań niekorzystnych dla skarbu państwa. Jakie są sankcje w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT, a jakie na gruncie innych przepisów polskiego prawa podatkowego?*

**Patrz str. 6**

### Skutki podatkowe opóźnień przy wypłacie dywidendy

Marek Piotrowski

*Otrzymanie dywidendy to podstawowe uprawnienie udziałowca spółki z o.o. i akcjonariusza spółki akcyjnej. Zarówno wspólnik, jak i akcjonariusz mają prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału. Jakże powinny być zasady ustalania terminu, w którym należy wypłacić dywidendę?*

**Patrz str. 20**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Jak ograniczyć zatory płatnicze? ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Leszek Dutkiewicz*

Sankcje w prawie podatkowym  
– nie tylko w podatku VAT ..... 6

*Łukasz Kupryjańczyk*

Nowe regulacje dotyczące  
podatkowych grup kapitałowych ..... 12

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Marek Piotrowski*

Skutki podatkowe opóźnień  
przy wypłacie dywidendy ..... 20

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń*

Wybór członków władz wykonawczych  
zakładowej organizacji związkowej w formule  
wyborów pośrednich na przykładzie zasad  
obowiązujących w NSZZ „Solidarność” ..... 25

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Marcin Kołkowicz*

Niezgodność ustawy o podatku od towarów  
i usług z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie  
prawa do odliczenia podatku naliczonego od  
wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów .... 28

### JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

*Sławomir Wach*

Czy opłaty z tytułu przeniesienia majątkowych  
praw autorskich do utworów, uiszczane na rzecz  
podmiotu powiązanego, są wyłączone z kosztów  
uzyskania przychodów? ..... 36

*Damian Kuszewski*

Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego  
w zakresie wydatków poniesionych na inwestycję  
w postaci budowy hali sportowej przez jednostkę  
samorządu terytorialnego ..... 42

*Patrycja Mikuła*

Zagraniczny podatek od towarów i usług jako  
przychód i koszt podatkowy ..... 45

*Dr Maciej Chakowski, Michał Nocuń*

Czy możliwe jest skierowanie pracownika  
na dodatkowe badania lekarskie w związku  
z podejrzeniem choroby psychicznej – analiza  
możliwości prawnych i orzecznictwa  
Sądu Najwyższego ..... 49



## Drodzy Czytelnicy

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

W Sejmie trwa rządowa, podatkowa ofensywa legislacyjna, a właściwie mamy do czynienia z jej finiszem, bo przecież zgłoszone projekty ustaw mają wejść w życie 1 stycznia 2019 roku. Konia z rządem temu, kto – w tym przypadku, który poseł – da sobie radę w gąszczu rozpatrywanych przepisów i będzie mógł rzetelnie odnieść się do sprawozdań przedstawionych przez komisję finansów publicznych.

Parlamentarzyści mają niezły orzech do zgryzienia. Przykładowo tylko pierwsza część sejmowego druku nr 2860, dotyczącego nowelizacji ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i fizycznych, Ordynacji podatkowej oraz innych regulacji, liczy sobie, wraz z uzasadnieniem, bagatela, 788 stron (!). Część druga tego druku, zawierająca m.in. rozporządzenia związane z cenami transferowymi, to „ledwie” 291 stron. W projekcie proponuje się bardzo poważne zmiany w 16 ustawach, w tym dotyczące m.in. podatku od niezrealizowanych zysków (exit tax) czy też ograniczenia możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania.

W kontekście powyższej regulacji inny, stustronicowy projekt (druk nr 2854) dotyczący również ustaw o PIT i CIT wydaje się niezbyt obszerny, choć przecież tak nie jest. Zawiera on m.in. istotne dla przedsiębiorców zmiany przepisów dotyczących samochodów osobowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności gospodarczej, w tym podwyższenia do 150 tys. zł limitu wartości auta, do którego możliwe jest pełne odliczenie odpisów amortyzacyjnych.

Posłowie będą jeszcze procedować m.in. rządowy projekt (282 strony, druk nr 2862) dotyczący uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym, dokonujący zmian w 30 ustawach. Od przyszłego roku gotowe już ustawy będą czytać podatnicy. Oby ich treść była spójna.

W trzecim numerze Biuletynu poruszamy m.in. kwestie dotyczące sankcji w prawie podatkowym – nie tylko w podatku VAT, niezgodności ustawy o VAT z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, opłat z tytułu przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów, skutków podatkowych opóźnień przy wypłacie dywidendy, podatku od wartości dodanej, zawartego w fakturze od zagranicznego kontrahenta, podatkowych grup kapitałowych, wyboru członków władz wykonawczych zakładowej organizacji związkowej.



*Życzę 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”, 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, zatory płatnicze, wierzyciele, dłużnicy, przeterminowane należności, wierzytelności, koszty uzyskania przychodów, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## JAK OGRANICZYĆ ZATORY PŁATNICZE?

Opóźnienia w opłacaniu faktur przez kontrahentów są od wielu lat zmorą przedsiębiorców. Wpływają one negatywnie na spłacanie własnych zobowiązań przez firmy niezależnie od skali działalności gospodarczej, ograniczają ich możliwości inwestycyjne i przyczyniają się do ponoszenia kosztów związanych z obsługą przeterminowanych należności. Celem regulacji przedstawionej przez Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii jest zapewnienie wierzycielom większej ochrony prawnej, poprzez między innymi zmiany w procedurze cywilnej, prawie administracyjnym i podatkowym.

### Wprowadzenie

W Rządowym Centrum Legislacji ukazał się projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych<sup>1</sup>. Projektodawca zwraca uwagę w uzasadnieniu zmian, powołując się na Europejski Raport Płatności 2017<sup>2</sup>, że aż 78 proc. przedsiębiorców otrzymuje zapłatę dopiero po 30 dniach od ustalonego terminu, zaś w przypadku 13 proc. czas ten wydłuża się do 60 dni. Przy uwzględnieniu przeciętnego terminu zapłaty, jaki widnieje na fakturze, oznacza to brak należnych środków w kasie firmy przez 2-3 miesiące. Według blisko połowy przedsiębiorców, którzy wzięli udział w badaniu, ich kontrahenci celowe opóźniali płatności.

Z tego opracowania wynika także, że w 2017 r. 52 proc. polskich firm musiało przyjąć warunki dyktowane przez drugą stronę transakcji, dotyczące nadmiernie długich terminów płatności. Przeciętny okres nieopłacania w należytym czasie faktur wynosił wśród mikroprzedsiębiorców 3 miesiące i 12 dni, zaś w dużych firmach – 2 miesiące i 21 dni.

### Przyspieszenie i uproszczenie procedury odzyskiwania należności

W projekcie proponuje się kilka istotnych zmian w Kodeksie postępowania cywilnego (dalej k.p.c.)<sup>3</sup>. Znalazł się w nim zapis, zgodnie z którym w przypadku roszczeń z tytułu

1 Projekt ustawy z 14 września 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych, zamieszczony w Rządowym Centrum Legislacyjnym 20 września 2018 r.; <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12316111/12535086/12535087/dokument358723.pdf>.

2 Europejski Raport Płatności 2017 – badanie przygotowane przez Intrum Iustitia.

3 Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1360 ze zm.

transakcji handlowych, o których mowa w ustawie z 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych<sup>4</sup> nieprzekraczających 75 tys. zł, sąd wyda nakaz zapłaty na podstawie dołączonej do pozwu umowy oraz dowodu doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, jeżeli powód uprawdopodobni spełnienie świadczenia wzajemnego. Ponadto w tym nakazie zapłaty sąd z urzędu zasądzi na rzecz powoda odsetki za opóźnienie w transakcjach handlowych<sup>5</sup>.

Przedsiębiorcy powinni pozytywnie przyjąć przepis<sup>6</sup>, w myśl którego sąd wyda nakaz zapłaty, a w razie braku podstaw do jego wydania, przewodniczący wyznaczy rozprawę albo posiedzenie niejawnie nie później niż przed upływem: 2 miesięcy od dnia wniesienia pozwu albo od dnia uzupełnienia braków pozwu lub 14 dni od dnia wniesienia pozwu, a jeżeli w pozwie były braki formalne, od dnia ich usunięcia – zależnie od rodzaju spraw.

### **Zmiany w podstawie opodatkowania wierzycieli i dłużników**

W projekcie proponuje się zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>7</sup>, zgodnie z którymi podstawa obliczenia podatku może u wierzycieli podlegać zmniejszeniu o wartość wierzytelności wynikającej z transakcji handlowej, jeśli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta, w terminie 120 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w fakturze (rachunku) lub umowie, a jeśli chodzi o dłużników, to podstawa ta będzie podlegała zwiększeniu o wartość zobo-

wiązania z transakcji handlowej, jeżeli zobowiązanie nie zostało uregulowane w terminie 120 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w fakturze (rachunku) lub umowie – za okres rozliczeniowy, w którym upłynął 120 dzień od dnia upływu tego terminu<sup>8</sup>. Przy czym okres 120 dni będzie liczony począwszy od pierwszego dnia następującego po wskazanej w fakturze (rachunku) lub umowie dacie upływu terminu do uregulowania zobowiązania<sup>9</sup>.

Jeżeli wierzytelność zostanie uregulowana lub zbyta, wierzyciel będzie obowiązany do zwiększenia podstawy obliczenia podatku lub zmniejszenia straty w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym taka wierzytelność została uregulowana lub zbyta. Jeżeli zobowiązanie zostanie uregulowane, to dłużnik zmniejszy podstawę obliczenia podatku lub zwiększy stratę w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym to zobowiązanie zostało uregulowane.

Analogiczne zapisy w projekcie<sup>10</sup> dotyczą ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>11</sup>.

### **Koniec z długimi terminami zapłaty w umowach z kontrahentami**

W uzasadnieniu projektu zwraca się uwagę na narzucanie przez silniejszych graczy rynkowych, większe firmy, długich terminów płatności za wystawione faktury. Dlatego w ustawie o terminach zapłaty w transakcjach handlowych z 8 marca 2013 r. proponuje się zmianę, zgodnie z którą, jeżeli strony transakcji handlowej, z wyłączeniem podmiotu

publicznego będącego podmiotem leczniczym, przewidziały w umowie termin zapłaty dłuższy niż 30 dni, to wierzyciel będzie mógł żądać odsetek ustawowych po upływie 30 dni, liczonych od dnia spełnienia swojego świadczenia i doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, do dnia zapłaty, ale nie dłużej niż do dnia wymagalności świadczenia pieniężnego<sup>12</sup>.

Ponadto termin zapłaty ustalony w umowie, z określonym wyjątkiem, nie będzie mógł przekroczyć 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, chyba że strony w umowie wyraźnie ustalą inaczej i pod warunkiem, że ustalenie to nie będzie rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela<sup>13</sup>.

### **Podsumowanie**

Przewiduje się, że nowa regulacja wejdzie w życie 1 czerwca 2019 r., z wyjątkiem przepisów dotyczących zmian w ustawach podatkowych, które mają obowiązywać od 1 stycznia 2020 r. Oczywiście, sama treść ustawy nie uchroni przedsiębiorców przed nieuczciwym działaniem drugiej strony transakcji, jeśli notorycznie będzie ona zwlekała z terminowym opłacaniem faktur czy też wręcz unikała spełniania swoich zobowiązań. Niemniej nowe przepisy powinny ograniczyć zjawisko nieterminowego wywiązywania się z odroczonej płatności, a także zapobiec w praktyce nadużywaniu swobody zawierania umów. Powinny także poprawić płynność finansową firm.

4 Ustawa o terminach zapłaty w transakcjach handlowych z 8 marca 2013 r., t.j. Dz.U. 2016 poz. 684 ze zm.

5 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 1 pkt 1, zgodnie z którym w k.p.c. dodaje się w art. 485 § 2b i 2c.

6 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 1 pkt 2.

7 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

8 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 2.

9 Ibidem.

10 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 3.

11 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm.

12 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 10 pkt 3.

13 Projekt ustawy z 14 września 2018 r., op. cit., art. 10 pkt 4.





### Leszek Dutkiewicz

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

**Słowa kluczowe:** podatki dochodowe, VAT, sankcje, egzekucja zobowiązań, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## SANKCJE W PRAWIE PODATKOWYM – NIE TYLKO W PODATKU VAT

Sankcje w prawie podatkowym są obecnie powszechną formą egzekwowania rzetelnych rozliczeń od podatników. Z uwagi na swój charakter, mają one zabezpieczać interes państwa poprzez zniechęcanie podatników do stosowania rozwiązań skutkujących rozliczeniem niekorzystnym dla skarbu państwa. System sankcji w polskim prawie podatkowym jest rozwijany przez ustawodawcę niejako obok regulacji definiujących podstawowe obowiązki podatników. W chwili powstania niniejszego opracowania trwały prace legislacyjne nad wprowadzeniem kolejnych przepisów o charakterze sankcyjnym.

### Wprowadzenie

Pojęcie sankcji podatkowej nie posiada odrębnej definicji legalnej, nie jest również jednoznacznie zdefiniowane przez naukę prawa podatkowego, mimo to pojęcie sankcji podatkowej jest w powszechnym użyciu. W ogólnym ujęciu nauki prawa, sankcja stanowi taką normę prawną, która określa, jakie nastąpią konsekwencje w przypadku, gdy adresat zachowa się niezgodnie z dyspozycją normy prawnej<sup>1</sup>. Konsekwencje te bardzo często łączą się z wprowadzeniem wobec adresata normy konieczności określonego zachowania pod przymusem lub wprowadzeniem pewnych represji wobec adresata, który zachował się niezgodnie z treścią podstawowej normy prawnej, np. poprzez niewykonanie któregoś

z obowiązków określonych w ustawach podatkowych.

Prawo podatkowe zawiera szereg norm, które nakładają przymus określonego zachowania ze strony zobowiązanego (podatnika). Nie każda jednak norma prawa podatkowego, która posługuje się przymusem, stanowi rozwiązanie, jakie należy określać mianem sankcji, albowiem w istocie samego zobowiązania podatkowego tkwi element przymusu – zobowiązanie podatkowe „tworzy dla podatnika obowiązek zapłaty podatku, a dla organów podatkowych – uprawnienie do żądania takiej zapłaty, jej przyjęcia bądź też egzekwowania przy zastosowaniu przewidzianych prawem środków przymusu”<sup>2</sup>.

1 L. Morawski, *Wstęp do prawnictwa*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2006, s. 57.

2 B. Brzeziński i in., *Prawo finansowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996, s. 154.



Istotą rozwiązań o charakterze sankcyjnym jest przede wszystkim ich cel, który polega na zagwarantowaniu skuteczności przepisów prawa podatkowego regulujących zakres zobowiązań podatkowych<sup>3</sup>.

Analiza rodzajów rozwiązań o charakterze sankcyjnym na gruncie polskiego prawa podatkowego była już przedmiotem niejednej rozprawy naukowej<sup>4</sup>, wydaje się, że pomocny może być podział zaproponowany przez J. Orłowskiego:

1) sankcje prawnopodatkowe o charakterze pieniężnym:

- a. dodatkowe zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług;
- b. podwyższenie kwoty zobowiązania podatkowego;
- c. podwyższenie stawki podatku;

2) odsetki od zaległości podatkowych oraz opłata prolongacyjna;

3) sankcje prawnopodatkowe polegające na utracie uprawnień;

4) sankcje karne w ustawach podatkowych;

5) sankcje administracyjne pieniężne lub niepieniężne;

6) sankcja nieważności w prawie podatkowym<sup>5</sup>.

Wszystkie powyżej wskazane rodzaje sankcji podatkowych stanowią w pewnym sensie element zaliczany bezpośrednio do systemu prawa podatkowego. Niejako poza tym systemem pozostają sankcje o charakterze karno-skarbowym, które mają równie doniosłe znaczenie (czasem nawet w większym

stopniu dolegliwości) z punktu widzenia podatnika, wobec którego mogą zostać zastosowane. Niniejsze opracowanie zostało poświęcone tematyce sankcji stanowiących wewnętrzny element systemu prawa podatkowego.

Powszechnie, prawdopodobnie najbardziej rozpoznawalne w polskim prawie podatkowym są sankcje w postaci odsetek za zwłokę przewidzianych przepisami ustawy z 20 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>6</sup> oraz dodatkowego zobowiązania występującego w przypadku podatku od towarów i usług.

### **Sankcje w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT**

Institucja dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług znana była już w poprzednio obowiązującej ustawie z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym<sup>7</sup>.

Następnie, w okresie od 2008 r. do końca 2016 r. w ustawie o VAT przewidziane były dwa przypadki możliwości zastosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego – w zakresie dotyczącym korekty odliczonego VAT przez dłużnika oraz naruszenia obowiązku rejestrowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej<sup>8</sup>.

W obecnie obowiązującej ustawie o podatku od towarów i usług<sup>9</sup> tematyka dodatkowego zobowiązania została uregulowana w Rozdziale V w przepisach (art. 112b i 112c) dodanych ustawą nowelizującą z 1 grudnia 2016 r.<sup>10</sup> ze skut-

kiem obowiązywania od 1 stycznia 2017 r. Podstawowa sankcja przewidziana tymi przepisami polega na opodatkowaniu stawką 30% uprzednio zweryfikowanej i ustalonej przez organ podatkowy prawidłowej wysokości kwoty, jeżeli po stronie podatnika stwierdzono następujące uchybienia:

1) podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:

a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,

b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,

c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,

d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,

2) podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

Z konstrukcji przepisu wynika, że sankcja ta jest stosowana dwuetapowo.

W pierwszym etapie organ podatkowy ustala wysokość kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty za wyłączenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

3 P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Toruński Rocznik Podatkowy 2010.

4 M.in. H. Dzwonkowski, *Sankcje podatkowe*, Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, październik 1997.

5 J. Orłowski, *Pojęcie i klasyfikacje sankcji w polskim prawie podatkowym*, Studia Prawnoustrojowe 8 UWM, Olsztyn 2008.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800 ze zm.

7 Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. 1993 Nr 11 poz. 50. W odniesieniu do tej regulacji warto wspomnieć, że Trybunał Konstytucyjny analizując sankcję ujętą w art. 27 ówczesnie obowiązującej ustawy o VAT, uznał za sprzeczną z Konstytucją RP możliwość podwójnego ukarania podatnika z tytułu popełnionego przezeń błędu skutkującego zaniżeniem zobowiązania podatkowego (sygn. akt K 17/97, OTK 1998 Nr 3 poz. 30).

8 Art. 89b ust. 6 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług został uchylony z dniem 1 stycznia 2017 r., natomiast art. 111 ust. 2 tejże ustawy obowiązuje nadal.

9 Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1221 (dalej u.p.t.u.).

10 Ustawa z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016 poz. 2014.

W drugim etapie organ podatkowy ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty ustalonej w pierwszym etapie.

Dla potrzeb zastosowania sankcji przewidzianych omawianym przepisem niezbędne jest wydanie decyzji konstytutywnej przez organ podatkowy, która obejmuje powyższe działania organu.

Przewidziano również możliwość zastosowania obniżonej stawki dodatkowego zobowiązania na poziomie 20%, co uzależnione jest od wykazania pewnego rodzaju „dobrej woli” ze strony podatnika, tj. złożenia korekty deklaracji i wpłaty zobowiązania podatkowego po przeprowadzeniu czynności kontrolnych przez organ podatkowy.

Oprócz zmniejszenia stawki dodatkowego zobowiązania, przewidziano również możliwość całkowitego wyłączenia stosowania tej sankcji, o czym decydują następujące okoliczności po stronie podatnika:

1) złożenie odpowiedniej korekty deklaracji podatkowej albo złożenie deklaracji podatkowej z wykazanymi kwotami podatku oraz wpłacenie na rachunek urzędu skarbowego należnej kwoty wraz z odsetkami za zwłokę przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

2) powstanie nieprawidłowości (zaniżenia kwoty zobowiązania lub zawyżenia kwoty zwrotu różnicy podatku itd.) jest skutkiem:

a) popełnionych w deklaracji błędów rachunkowych lub oczywistych pomyłek,

b) nieuwjęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozlicze-

niowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

Warto zauważyć, że we wskazanych powyżej dwóch przypadkach stosowanie przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym jest w całości wyłączone. Ustawodawca przewidział jeszcze jedną okoliczność, w której faktycznie nie dochodzi do wymiaru dodatkowego zobowiązania podatkowego – wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

W tym przypadku zaznaczono jednak, że nie jest to całkowite wyłączenie przepisów o tej specyficznej sankcji w podatku VAT; wskazano, iż nie stosuje się tej części przepisu, która stanowi o ustaleniu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Choć z punktu widzenia podatnika efekt finalny może być taki sam – ostatecznie nie poniesie on ciężaru dodatkowego zobowiązania podatkowego, to postępowanie organu podatkowego jest tutaj inne niż w przypadku poprzednich rodzajów wyłączeń. W tym trzecim przypadku może być przeprowadzone postępowanie weryfikacyjne i wydana decyzja ustalająca wysokość kwoty zaniżenia, jakiej „dopuścił się” podatnik, jednak ze względu na treść art. 112b ust. 3 pkt 3 organ podatkowy, po stwierdzeniu, iż w tym samym zakresie jest prowadzone postępowanie karno-skarbowe, odstępuje od ustalenia samego dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Ustawodawca przewidział również obustronną postać dodatkowego zobowiązania w podatku od towarów i usług, przewidzianą dla przypadków, gdzie nieprawidłowości w rozliczeniach wynikają

z czynności związanych z posługiwaniem się fakturami, które:

1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący;

2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności;

3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością;

4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 (bezprawność) i art. 83 (pozorność) ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>11</sup> – w części dotyczącej tych czynności.

W tego rodzaju sytuacjach, które ustawodawca rozpoznaje jako szczególnie szkodliwe (m.in. posługiwanie się tzw. „fakturami pustymi”), wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%. Są to zresztą te same kategorie faktur, które zostały wskazane w ustawie, jako faktury skutkujące brakiem podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego<sup>12</sup>.

Rozpoznając konsekwencje wykorzystania w obrocie pustej faktury na gruncie ustawy o VAT, warto również zwrócić uwagę na wprowadzoną przez ustawodawcę zasadę podatku wykazanego na fakturze, zgodnie z którą wystawienie faktury, na której została podana kwota podatku, skutkuje obowiązkiem jego zapłaty, niezależnie od okoliczności wystawienia faktury<sup>13</sup>. Zatem nawet jeżeli wystawiona faktura okaże się dokumentem, który nie odzwierciedla faktycznych zdarzeń gospodarczych, czyli jest tzw. fakturą pustą, wystawca ma obowiązek zapłaty wykazanej w tym dokumencie kwoty podatku. Dopuszczalność stosowania

<sup>11</sup> T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1025.

<sup>12</sup> Art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a i pkt 4 lit. a-c u.p.t.u.

<sup>13</sup> Art. 108 u.p.t.u.

wania takiego rozwiązania wobec podatników została potwierdzona zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak też w rozstrzygnięciach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>14</sup>. Ciekawe stanowisko zajął w tej kwestii Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wydanym w maju 2018 r., wskazując, iż obowiązek zapłaty podatku wykazanej na pustej fakturze lub wystawionej niezetelnie nie ma charakteru sankcyjnego, lecz prewencyjny i restytucyjny, co wynika z mechanizmu odliczania podatku naliczonego<sup>15</sup>.

### Przykłady innych sankcji w polskim prawie podatkowym

Regulacje o charakterze sankcji podatkowych na gruncie przepisów polskiego prawa podatkowego zostały wprowadzone również do innych ustaw, i tak:

– na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r. przewidziano zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 75% podstawy opodatkowania od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych<sup>16</sup>;

– w obu ustawach o podatkach dochodowych przewidziano możliwość stosowania stawki sankcyjnej w przypadkach związanych ze stosowaniem przez podatników cen na warunkach nierynkowych w transakcjach realizowanych z podmiotami powiązanymi bądź z jednostkami posiadającymi siedzibę na terytorium państw stosujących szkodliwą konkurencję podat-

kową. Sankcyjna stawka podatku w tym przypadku wynosi 50%<sup>17</sup>. Stawka sankcyjna może być stosowana w sytuacji, kiedy podatnik nie przedstawił na żądanie organu podatkowego wymaganej przepisami dokumentacji podatkowej cen transakcyjnych.

Jednak w przypadku stosowania przez podatników cen na poziomie odbiegającym od poziomu rynkowego, możliwość użycia podwyższonej stawki podatku nie jest wyłączną konsekwencją, na jaką decydują się organy podatkowe, albowiem przepisy o cenach transferowych przewidują daleko idące możliwości szacowania podstawy opodatkowania przez organ podatkowy. Istota tych przepisów polega na pominięciu przez organy podatkowe warunków ustalonych między stronami (podmiotami powiązanymi) i określenia dochodu oraz należnego podatku w drodze szacowania (z pominięciem warunków uzgodnionych przez strony), co stanowi pewien przejaw przymuszenia podatnika do poniesienia ciężaru zobowiązania w wysokości uznanej za właściwą przez organ podatkowy<sup>18</sup>;

– na gruncie obu ustaw podatkowych wprowadzono przepisy przewidujące możliwość określenia dochodu w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu w wysokości zdefiniowanej ustawowo. Tego rodzaju mechanizm organy podatkowe mogą stosować wobec podatników obowiązanych do prowadzenia ewidencji rachunkowej, jeżeli na podstawie ich ewidencji określenie dochodu nie jest możliwe. Wskaźnik udziału dochodu w przychodzie wynosi od 5%

(w przypadku działalności handlowej) do 80% (w przypadku usług adwokackich lub rzeczoznawstwa) – w zależności od rodzaju działalności<sup>19</sup>;

– w ustawie z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych przewidziano stawkę sankcyjną w wysokości 20% dla czynności zawarcia umowy pożyczki, depozytu nieprawidłowego lub ustanowienia użytkowania nieprawidłowego albo ich zmiany – jeżeli podatnik zataił przed organem podatkowym fakt dokonania takich czynności (nie złożył stosownej deklaracji) a następnie w toku czynności weryfikacyjnych, kontrolnych, prowadzonych przez organy podatkowe powołał się na dokonanie tego rodzaju czynności (najczęściej w celu wyjaśnienia faktu pochodzenia posiadanych środków finansowych w celu uniknięcia zastosowania stawki sankcyjnej w wysokości 75% na gruncie u.p.d.o.f.). Stawkę sankcyjną w wysokości 20% w podatku od czynności cywilnoprawnych można również stosować w przypadku, gdy pożyczkobiorca, który miał prawo do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania z uwagi na fakt otrzymania pożyczki od osoby najbliższej, powołuje się na ten fakt, lecz nie dopełnił warunku udokumentowania otrzymania pieniędzy przelewem na rachunek bankowy, rachunek w SKOK lub przekazem pocztowym<sup>20</sup>;

– w przypadku ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w sytuacji, kiedy ryczałtowiec nie prowadzi wymaganej ewidencji, organ podatkowy posiada uprawnienie, aby określić wartość nieewidencjonowanego przychodu i zastosować stawkę ryczałtu w wysokości

14 M.in. wyrok WSA w Gdańsku z 23 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 166/18, wyrok NSA z 15 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1273/16, wyrok WSA w Gliwicach z 28 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Gl 319/17.

15 Wyrok NSA z 21 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1199/16.

16 Art. 25e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

17 Art. 19 ust. 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 30d u.p.d.o.f.

18 Art. 11 u.p.d.o.p., art. 25 u.p.d.o.f.

19 Art. 9 ust. 2a u.p.d.o.p., art. 24b u.p.d.o.f.

20 Art. 7 ust. 5 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1150. W kontekście tej sankcji warto wspomnieć, iż zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez NSA w wyroku z 25 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 4068-4070/14, wskazano, iż późniejsze uregulowanie podstawowego zobowiązania w zakresie PCC nie zwalnia podatnika z możliwości zastosowania stawki sankcyjnej, jeżeli podstawowe zobowiązanie uregulował już w trakcie trwającego postępowania kontrolnego.

pięciokrotności stawek podstawowych, nie więcej niż 75% przychodu<sup>21</sup>,

– na gruncie Ordynacji podatkowej w rozdziale 6 przewidziano chyba najbardziej powszechną formę sankcji podatkowej – czyli zasady wymiaru odsetek za zwłokę, które dotyczą w zasadzie wszystkich zobowiązań podatkowych, jakie nie są regulowane terminowo.

### **Nowe sankcje podatkowe – tendencja zmian**

Co do trwających obecnie prac legislacyjnych, to przewidywane jest wprowadzenie nowych kategorii sankcji podatkowych w związku z rozbudową systemów mających na celu walkę z agresywną optymalizacją podatkową i unikaniem opodatkowania. Chodzi tutaj o zmiany w zakresie klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego oraz wprowadzenie systemu raportowania tzw. schematów podatkowych<sup>22</sup>.

W projekcie zmian w Ordynacji podatkowej przewidziano dodanie odrębnego Rozdziału 6a w dziale III pt. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe. W nowym rozdziale ustawodawca podejmuje próbę uporządkowania zasad ustalania dodatkowych zobowiązań podatkowych już obowiązujących oraz nowo wprowadzonych. Katalog zdarzeń, jakie mają wiązać się z obowiązkiem organu do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego obejmuje m.in.:

- zastosowanie generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego;
- zastosowanie środków ograniczających umowne korzyści<sup>23</sup>;

- zastosowanie przepisów o cenach transferowych w zakresie określania dochodu przez organy podatkowe;

- wyłączenia zwolnień z dywidend w przypadku czynności niemających rzeczywistego charakteru;

- niedochowanie obowiązków płatnika w zakresie niepobrania podatku lub pobrania i braku wpłaty – w przypadku uchybień w oświadczeniu co do weryfikacji kontrahenta w związku z dokonywanymi wypłatami podatku u źródła.

W konsekwencji tych nowych regulacji, jeżeli na przykład w drodze stosowania przepisów o klauzuli generalnej obejścia prawa podatkowego organ ustali, że podatnik uzyskał nieuprawnioną korzyść podatkową, to podstawową formą ukarania podatnika będzie oczywiście pozbawienie go uzyskanej korzyści, jednak oprócz tego przewidziano możliwość zastosowania stawki sankcyjnej, która może wynieść 40% korzyści podatkowej, lecz w określonych przypadkach może być nawet potrojona, co oznaczać może uprawnienie organu do stosowania stawki na poziomie 120%. W przypadku ustalenia dodatkowego zobowiązania na gruncie u.p.d.o.p., dodatkowe zobowiązanie ma być ustalone z zastosowaniem stawki 10%.

W niektórych przypadkach stawka sankcyjna może zostać również obniżona, np. stawki mają ulegać obniżeniu o połowę, w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania<sup>24</sup>.

Ustawodawca zakłada również możliwość odstąpienia od ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli podatnik działał w dobrej wierze (tzn. pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy). Ciekawostką jest to, iż wg ustawodawcy okolicznością wskazującą na dobrą wiarę może być fakt, iż dana osoba w ogóle nie prowadzi działalności gospodarczej, bądź jest podatnikiem prowadzącym działalność o niewielkiej skali, od którego nie należy oczekiwać korzystania z profesjonalnych porad.

Ponadto od 2019 r. mają się zmienić również zasady poboru podatku u źródła; zgodnie z nowymi regułami podatnicy będą musieli składać oświadczenie, w którym potwierdzą, że dokonali weryfikacji kontrahenta w wymaganym ustawą zakresie – w przypadku podania informacji nieprawdziwych przewiduje się odrębną sankcję w wysokości 10% podstawy opodatkowania.

### **Podsumowanie**

Wspominając o sankcjach podatkowych z punktu widzenia podatnika, bardzo często jest to instytucja o charakterze wyjątkowym, wydaje się, że jej zastosowanie jest mało prawdopodobne w jego indywidualnej sytuacji. Niemniej jak wiadać na podstawie powyższej analizy, katalog rozwiązań o charakterze represyjno-sankcyjnym, jakim dysponuje organ podatkowy jest całkiem spory i dotyczyć może w zasadzie każdego rodzaju zobowiązania podatkowego.

21 Art. 17 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym osiąganym przez niektóre osoby fizyczne, t.j. Dz.U. 2017 poz. 2157.

22 Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw został uchwalony na posiedzeniu Sejmu 23 października 2018 r. i przekazany do Senatu.

23 Zgodnie z nową definicją są to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych, dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów.

24 W przepisach projektowanego rozdziału 5 w dziale IIIA Cofnięcie skutków unikania opodatkowania przewidziano zasady przeprowadzania odrębnego postępowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek zainteresowanego oraz wydania odrębnej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków opodatkowania – rozwiązanie to ma stanowić alternatywę łagodzącą skutki nadużyć w wykazaniu dobrej woli do usunięcia skutków optymalizacji przez podatnika.



Oprócz wskazanych wyżej rozwiązań typowo wewnętrznych, stanowiących element polskiego systemu podatkowego, należy mieć na uwadze, że w polskim systemie prawnym istnieje praktycznie

odrębna gałąź regulująca zasady odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe – prawo karne skarbowe. Mimo pewnych wyłączeń, nadal w niektórych przypadkach możliwe

jest ponoszenie odpowiedzialności zarówno na gruncie ustaw podatkowych, jak i następnie na podstawie odrębnego postępowania na gruncie Kodeksu karnego skarbowego<sup>25</sup>.

25 Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2017 poz. 2226.

## Summary

Leszek Dutkiewicz

### **Determination of the relations for the purpose of transfer pricing – personal relations, practical issues and drafted amendments**

The aim of this article is to analyze the situation of tax sanctions in Polish legal tax system. The tax sanctions do not possess specific definition in Polish tax law, they are not regulated in separate legal act. The problem is quite complicated from theoretical and legal point of view, some range of purely scientific analyzes is already available. The basic assumption of this article is to present how a wide range of sanctions already exists in Polish tax law, while subsequent ones are at stage of the legislative process.

## OFERTA USŁUG OUTSOURCING KSIĘGOWOŚCI



### Warto nam zaufać



Wiedza  
oraz zaangażowanie



Zasięg  
oraz elastyczność



Doświadczenie  
oraz rzetelność



### Łukasz Kupryjańczyk

Autor jest absolwentem SGH, wspólnikiem w firmie Thedy & Partners, zajmującym się głównie tematyką fuzji i przejęć (M&A), a także doradztwem w zakresie CIT. Licencjonowany doradca podatkowy z wieloletnim doświadczeniem zawodowym. Posiada szeroką wiedzę z zakresu doradztwa transakcyjnego oraz restrukturyzacyjnego. Uczestniczył w setkach procesów typu due diligence oraz dziesiątkach procesów zakupu aktywów lub przedsiębiorstw. Tworzył, współtworzył lub koordynował tworzenie (międzynarodowych) struktur podatkowych oraz akwizycyjnych dla znaczących inwestorów strategicznych, funduszy i banków inwestycyjnych. Autor wielu artykułów prasowych. Wyróżniony w Ogólnopolskim Rankingu Firm Doradztwa Podatkowego Rzeczypospolitej (2017) w dziedzinie doradztwa w zakresie podatku CIT.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatkowe grupy kapitałowe, PGK, CIT, dochód, przychód, spółki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## NOWE REGULACJE DOTYCZĄCE PODATKOWYCH GRUP KAPITAŁOWYCH

W artykule przedstawione zostały zasady tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych. Autor omawia stan prawny dotyczący wymogów tworzenia tych grup do 31 grudnia 2017 r. oraz po zmianach przepisów od 1 stycznia 2018 r., analizując takie kwestie, jak poziom przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek, wielkość udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych, wymagany poziom dochodowości grupy. Wskazuje także, jaki wpływ na kalkulowanie dochodów ma wprowadzenie przepisu dotyczącego odrębnego źródła przychodów z zysków kapitałowych.

### Wprowadzenie

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) od wielu lat przewidują powoływanie podatkowych grup kapitałowych (dalej: PGK) stanowiących specyficzną instytucję prawa podatkowego, tworzącą odrębnego podatnika. Podatkową grupę kapitałową tworzą minimum dwie spółki prawa handlowego, mające osobowość prawną, które pozostają w określonych związkach kapitałowych. Główną zaletą PGK jest możliwość konsolidacji wyników podatkowych poszczególnych spółek tworzących grupę na poziomie tzw. spółki dominującej. W PGK podatek płacony jest bowiem właśnie przez tę spółkę (dominującą) od całości dochodu generowanego przez grupę. Spółka dominująca składa również roczne rozliczenie podatkowe za wszystkie podmioty tworzące

grupę. Zatem w sytuacji, w której dana grupa kapitałowa posiada spółki z dochodami oraz stratami podatkowymi, tworzenie grupy podatkowej jest opłacalne.

### Przykład

Polska grupa kapitałowa składa się z czterech podmiotów: A sp. z o.o., B sp. z o.o., C sp. z o.o., D sp. z o.o.

A sp. z o.o., jako spółka holdingowa, posiada 100% udziałów w spółkach: B sp. z o.o., C sp. z o.o. oraz D sp. z o.o. Zarówno A sp. z o.o., jak i C sp. z o.o. generują straty podatkowe w wysokości 50 jednostek, podczas gdy pozostałe spółki (B sp. z o.o. oraz D sp. z o.o.) mają dochód podatkowy wynoszący odpowiednio 100 jednostek oraz 50 jednostek.

Przy rozliczaniu poszczególnych spółek jako

<sup>1</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

niezależnych podatników, podatek zapłacony łącznie w całej grupie wyniósłby:

$$19\% \times (100 \text{ j.} + 50 \text{ j.}) = 28,5 \text{ j.}$$

– A sp. z o.o. oraz C sp. z o.o. nie płacą podatku z racji strat.

Gdyby grupa zdecydowała się na stworzenie PGK, zapłacony podatek byłby niższy, ponieważ byłby kompensowany stratami A sp. z o.o. oraz C sp. z o.o. W konsekwencji podatek w grupie wyniósłby:

$$19\% \times (100 \text{ j.} + 50 \text{ j.} - 50 \text{ j.} - 50 \text{ j.}) = 9,5 \text{ j.}$$

Powyższy przykład pokazuje, że utworzenie PGK warto rozważać w grupach, które posiadają w swoim portfelu spółki generujące straty. W przypadku gdy wszystkie spółki w danej grupie generują dochód podatkowy, tworzenie PGK nie jest korzystne. Posiadanie podatkowych grup kapitałowych przynosi zatem podobny skutek do tego, który jest osiągany, gdy spółka holdingowa posiada w swojej grupie transparentne podatkowo spółki osobowe (jest ich współnikiem). Również w takiej sytuacji wyniki spółek są podatkowo konsolidowane na poziomie spółki dominującej.

Co ważne, straty podmiotów tworzących PGK osiągnięte przed utworzeniem grupy nie mogą być przez nią wykorzystywane w trakcie trwania grupy – co niewątpliwie stanowi wadę tej instytucji. Przepisy nie przewidują wprost, czy takie straty mogą „przepaść” w sytuacji, gdy np. podatkowa grupa kapitałowa będzie funkcjonować przez sześć lat, a zatem, czy na straty może wpłynąć okres przedawnienia. Na szczęście organy podatkowe przyjmują w tej kwestii stanowisko pozytywne dla podatników. Zgodnie z nim, straty sprzed istnienia grupy na okres jej trwania podlegają niejako zamrożeniu (tak jak status podatnika poszczególnych spółek grupy), a okres przedawnienia liczy się dla nich dalej po rozwiązaniu grupy.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 lipca 2017 r.<sup>2</sup>

Przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. regulujący kwestię terminu rozliczenia strat podatkowych odnosi się wyłącznie do lat podatkowych podatnika, który poniósł stratę (w analizowanym przypadku – do lat podatkowych Spółki), a nie do jakichkolwiek innych lat podatkowych, w szczególności do lat podatkowych innych podatników (takich jak np. PGK). Oznacza to, że przez „najbliższe kolejno po sobie następujące lata podatkowe”, o których mowa w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., nie sposób rozumieć lat podatkowych różnych podatników [...].

W konsekwencji, w ocenie wnioskodawcy, lata podatkowe biegnące w czasie trwania PGK (jako odrębnego podmiotu) nie powinny być wliczane przez Spółkę do „najbliższych kolejno po sobie następujących lat podatkowych”, o których mowa w art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.

Do tej pory PGK nie były w Polsce zbyt popularne. Jak wynika z danych przekazanych w uzasadnieniu do nowelizacji wprowadzonej przepisami ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>3</sup> (dalej: nowelizacja ustaw), w latach 2010-2016 naczelnicy urzędów skarbowych zarejestrowali 160 takich grup. To niewiele, mając na uwadze liczbę grup kapitałowych występujących w Polsce. Co więcej, prawie 40% zarejestrowanych PGK nie przetrwało trzyletniego okresu, na jaki zostały utworzone. Może to oznaczać, że albo nie sprostaly wymaganiom sta-

wianym tym grupom, np. 3% dochodowości, albo ich tworzenie służyło oprócz konsolidacji również innym celom. Należy pamiętać, że do 31 grudnia 2017 r. poza konsolidacją wyników, PGK miała jeszcze kilka atutów – część z nich od 1 stycznia 2018 r. nie jest już dostępna.

### Przepisy obowiązujące do 31 grudnia 2017 r.

Do 31 grudnia 2017 r., zgodnie z art. 1a ust. 2 u.p.d.o.p., podatkową grupę kapitałową mogły tworzyć spółki z o.o. lub spółki akcyjne mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli ogólnie:

- 1) przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą z tych spółek był nie niższy niż 1 000 000 zł;
- 2) jedna ze spółek – spółka dominująca – posiadała bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek (spółek zależnych);
- 3) spółki zależne nie posiadały udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę;
- 4) w spółkach tych nie występowały zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
- 5) spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu PGK, na okres co najmniej trzech lat podatkowych, i umowa ta została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;
- 6) po utworzeniu PGK spółki tworzące tę grupę spełniały warunki wymienione w punktach 1-3, a ponadto:
  - a) spółki nie korzystały ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
  - b) spółki nie pozostawały w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11 u.p.d.o.p. (nierynkowość cen) z podatnikami podatku dochodowego

<sup>2</sup> Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.76.2017.1.JG, Legalis  
<sup>3</sup> Dz.U. 2017 poz. 2175.

niewchodzącymi w skład PGK;

7) podatkowa grupa kapitałowa osiągała za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%.

Po utworzeniu PGK przez zawarcie umowy u notariusza i zarejestrowaniu jej w urzędzie skarbowym, zaczynała ona – z założenia – działać jako podatnik przez okres następnych trzech lat podatkowych. Wymogiem utrzymania statusu PGK, poza brakiem zmiany struktury, było utrzymanie w grupie udziału dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 3%. Oznaczało to, że w grupie mogły znajdować się spółki ze stratami, niemniej globalny wynik musiał być pozytywny.

Wymogi tworzenia PGK, zwłaszcza w zakresie poziomu dochodowości grupy, kapitałów czy ograniczonego rodzaju i poziomu kapitałowego powiązań, powodowały,

że mało podmiotów decydowało się na zawiązywanie PGK.

Często bywa bowiem tak, że udział kapitałowy spółki holdingowej w innych podmiotach zależnych jest niższy niż 95%, a kapitał zakładowy utrzymywany jest celowo na relatywnie niskim poziomie, w odróżnieniu od bardziej elastycznej pozycji pasywów i kapitału zapasowego. Dodatkowo są sytuacje, w których spółki zależne posiadają udziały w innych spółkach zależnych.

### Przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2018 roku

Od 1 stycznia 2018 r. ustawodawca w nowelizacji ustaw zdecydował się wprowadzić kilka pozytywnych zmian, które mogą spopularyzować instytucję PGK. Zmiany wprowadzane od tego czasu mają na celu z jednej strony domknąć możliwości optymalizacji podatkowej, które do

tej pory dawały PGK, z drugiej zaś – zmniejszyć warunki brzegowe dla tworzenia i utrzymywania tych grup. Według ustawodawcy zmiany mają również umożliwić tworzenie PGK mniejszym podmiotom, a także urealnienie warunków, które decydują o możliwości uzyskania statusu grupy. Niewątpliwie powinno tak być i można zakładać, że liczba podmiotów rejestrujących PGK – zwłaszcza w obliczu wielu innych zmian domykających optymalizację rozliczeń – zwiększy się dość znacząco. Oprócz powyższych pozytywnych zmian, nowelizacja ustaw przynosi również kilka, które negatywnie wpłyną na działanie PGK. Dotyczą one zarówno naruszeń jej funkcjonowania, jak i rozliczenia transakcji w jej ramach.

W poniższej tabeli zestawiono zmiany dotyczące PGK, wprowadzone od 1 stycznia 2018 r.

**Tabela. Zmiany w przepisach dotyczących PGK**

Zakres zmiany	Podstawa prawna (u.p.d.o.p.)	Stan prawny do 31.12.2017 r.	Stan prawny od 1.1.2018 r.
Poziom przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą ze spółek	art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. a	1 000 000,00 zł	500 000,00 zł
Procent bezpośredniego udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych	art. 1a ust. 2 pkt 1 lit. b	95%	75%
Wymagany poziom dochodowości grupy	art. 1a ust. 2 pkt 4	3%	2%
Termin, w jakim należy zgłosić rejestrację PGK u naczelnika urzędu skarbowego	art. 1a ust. 4	3 miesiące przed rozpoczęciem przyjętego przez PGK roku podatkowego	45 dni przed rozpoczęciem przyjętego przez PGK roku podatkowego



Sposób kalkulowania dochodów	art. 7a ust. 1	niezależnie od źródła przychodów	dla każdego ze źródeł przychodów odrębnie
Podmiot uprawniony do reprezentacji spółki	art. 1a ust. 3a	dowolna spółka z grupy, wskazana umową	wyłącznie spółka dominująca
Rozszerzenie lub pomniejszenie PGK	art. 1a ust. 6	zakaz rozszerzenia PGK o inne spółki po rejestracji	zakaz rozszerzania i pomniejszania o inne spółki PGK po rejestracji (wyjątek – przejęcie jednej ze spółki przez inną wewnątrz PGK)
Rozszerzenie obowiązku informacyjnego	art. 1a ust. 8	wymóg informowania naczelnika urzędu skarbowego przez spółkę reprezentującą PGK o zmianach umowy oraz zmianach w kapitale zakładowym spółek w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności	rozszerzenie dotychczasowego wymogu informacyjnego o zmianach w stanie faktycznym lub prawnym skutkującym naruszeniem warunków uznania PGK w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności
Zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej należącej do PGK poniżej wymaganego progu	art. 1a ust. 8a	brak regulacji prawnej	uznane za naruszenie
Doprecyzowanie skutków naruszenia warunków uznania PGK za podatnika	art. 1a ust. 10	dzień naruszenia oznacza utratę statusu oraz koniec roku podatkowego PGK	dzień poprzedzający dzień wystąpienia zmian (skutkujących naruszeniem warunków uznania PGK), z zastrzeżeniem art. 1a ust. 12 u.p.d.o.p., jest dniem, w którym następuje utrata statusu oraz koniec roku podatkowego PGK
Rozliczenie podatku w przypadku naruszenia warunków uznania PGK za podatnika	art. 1a ust. 10a i 10b	brak regulacji prawnej	spółki tworzące PGK są obowiązane w ciągu 3 miesięcy od dnia utraty statusu PGK rozliczyć się z podatku za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez PGK statusu podatnika, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym utrata statusu miała miejsce, do dnia utraty statusu; gdy PGK funkcjonuje krócej niż 3 lata – korekta obejmuje cały okres; gdy okres funkcjonowania był przedłużony o korektę, stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu

Zaliczenie zapłaconych zaliczek na poszczególne spółki proporcjonalnie do generowanych dochodów	art. 1a ust. 10c	brak regulacji prawnej	w przypadku obowiązku dokonania rozliczenia podatku, z racji naruszenia warunków dla uznania PGK za podatnika, zapłacony przez PGK podatek zostaje rozliczony proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek tworzących PGK
Doprecyzowanie utraty statusu PGK przy naruszeniu warunku dochodowości PGK	art. 1a ust. 12	w przypadku niezachowania warunku wymaganego poziomu dochodowości PGK, za dzień utraty statusu podatnika przez PGK uznaje się ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe, nie później jednak niż dzień, na który przypada termin złożenia tego zeznania	w przypadku niezachowania wymaganego poziomu dochodowości, PGK traci status podatnika z ostatnim dniem roku podatkowego, w którym naruszyła ten warunek, z tym, że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania
Utrata statusu podatnika przez PGK	art. 1a ust. 12a	brak określonej formy	w formie decyzji wydanej przez naczelnika urzędu skarbowego
Dokonanie transakcji z podmiotem powiązanym niewchodzącym w skład PGK według warunków nierynkowych	art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. b	uznane za naruszenie funkcjonowania PGK; brak regulacji odnoszących się do skali transakcji	uznane za naruszenie funkcjonowania PGK; jedynie takie transakcje, które powinny być udokumentowane dokumentacją cen transferowych
Darowizny w ramach PGK	art. 16 ust. 1 pkt 14	neutralne podatkowo (możliwość rozliczenia jako koszty uzyskania przychodów)	brak możliwości rozliczenia darowizny jako koszty uzyskania przychodów
<b>Pozostałe zmiany (doprecyzowujące/redakcyjne)</b>			
Podstawowe wymagane elementy i forma zawarcia umowy o utworzeniu PGK	art. 1a ust. 2 pkt 2	spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu PGK na okres co najmniej 3 lat podatkowych i umowa ta została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego	umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej PGK, zwana dalej „umową”:  a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie aktu notarialnego, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,  b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego

Obowiązek wskazania spółki reprezentującej PGK	art. 1a ust. 3 pkt 4	istnienie obowiązku wskazania spółki reprezentującej PGK w umowie	brak obowiązku wskazania spółki reprezentującej PGK w umowie
Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej <sup>4</sup> do rejestracji/odmowy rejestracji umowy o PGK	art. 1a ust. 5	brak przepisów regulujących tryb postępowania w zakresie wydawanych decyzji o rejestracji umowy PGK/odmowie rejestracji umowy PGK	doprecyzowanie, że do decyzji o rejestracji umowy PGK/odmowie rejestracji umowy PGK stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej
Płatność podatku	art. 1a ust. 7	płatność podatku przez spółkę reprezentującą PGK	płatność podatku przez spółkę dominującą

### Poziom przeciętnego kapitału zakładowego spółek oraz procent udziału spółki dominującej w kapitale zakładowym spółek zależnych

Ustawodawca obniżył wymagany poziom przeciętnego kapitału zakładowego przypadającego na każdą z tych spółek: z 1 000 000 zł do 500 000 zł. Zmniejszył również wymóg bezpośredniego 95% udziału w kapitale zakładowym spółek zależnych. Od 1 stycznia 2018 r. poziom ten wynosi minimum 75%. Oznacza to, że spółka dominująca musi posiadać minimum 75% udziałów w innych spółkach grupy, by móc utworzyć PGK.

### Wymagany poziom dochodowości grupy

Ustawodawca zmienił też na korzyść podatników wymagany poziom dochodowości grupy. Zgodnie z art. 1a ust. 2 pkt 4 u.p.d.o.p. zmniejszył się on z 3% do 2%. To oznacza, że zmniejszył się wymagalny poziom udziału dochodów w przychodach grupy kapitałowej. Do 31 grudnia 2017 r. udział ten, jeśli PGK osiągała przychód na poziomie 10 000 000 zł,

musiał wynosić 300 000 zł dla całej grupy – po konsolidacji. Obecnie ta wartość zmniejszyła się do 200 000 zł. Co ważne, dochodowość odnosi się do wszystkich źródeł przychodów, a nie do dochodowości wygenerowanej z określonego źródła przychodów.

Od 1 stycznia 2018 r. spółki tworzące PGK nie są zobowiązane do tworzenia dokumentacji cen transferowych. Ten obowiązek pozostanie jedynie w zakresie transakcji dokonywanych z podmiotami powiązanymi niewchodzącymi w skład PGK.

### Kalkulowanie dochodów z różnych źródeł

W związku z wprowadzeniem odrębnego źródła przychodów dla przychodów „kapitałowych”, PGK, podobnie jak zwykli podatnicy, są zobowiązane do kalkulowania dochodów z danego źródła niezależnie (nowe brzmienie art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p.). Oznacza to, że od 1 stycznia 2018 r. konsolidacji wyników poszczególnych spółek tworzących PGK dokonuje się w obrębie danego źródła. Tym samym np. dochód z regularnej działal-

ności nie może być kompensowany stratą z działalności kapitałowej.

### Przykład

Spółki: A sp. z o.o., B sp. z o.o., C sp. z o.o. oraz D sp. z o.o. tworzą PGK. W sytuacji gdy A sp. z o.o. oraz B sp. z o.o. będą w danym roku generowały jedynie przychody kapitałowe i np. obie osiągną stratę podatkową (50 j.) z tytułu sprzedaży udziałów, a C sp. z o.o. i D sp. z o.o. będą generowały jedynie przychody z regularnej działalności (np. działalności handlowej) i obie osiągną z niej dochód (łącznie 100 j.), straty A sp. z o.o. oraz B sp. z o.o. (50 j.) nie pomniejszą dochodu grupy z regularnej działalności (100 j.).

Innymi słowy: straty z działalności kapitałowej (tutaj: A sp. z o.o. oraz B sp. z o.o.) nie będą konsolidowały się z dochodami z regularnej działalności (tutaj: C sp. z o.o. oraz D sp. z o.o.). Grupa zapłaci 19 j. podatku ( $19\% \times 100$  j.) oraz zraportuje stratę ze źródła kapitałowego.

<sup>4</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2018 poz. 800 ze zm.

### Podsumowanie

Od 1 stycznia 2018 r. zmieniła się część zasad tworzenia i funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych w Polsce. Niektóre ze zmian niewątpliwie są po-

zytywne i niosą ułatwienia dla podatników (np. obniżenie progu kapitałowego spółek tworzących grupy, obniżenie poziomu dochodowości grupy). Niemniej są też zmiany negatywne, a ich głównym

celem jest ograniczenie wykorzystywania podatkowych grup kapitałowych w procesach optymalizacyjnych. Powyższy artykuł ma na celu zaprezentowanie najważniejszych z nich.

### Summary

Łukasz Kupryjańczyk

#### Tax Capital Groups in Poland under new rules

Since January 1, 2018, some of the rules related to creation and operation of tax capital groups in Poland have changed. Some of them are undoubtedly positive and bring benefits for taxpayers (e.g. lower capital thresholds of companies forming groups, lower profitability level needed for the group). However, there are also those that are negative and their main goal is to limit the use of tax capital groups in optimization processes. The following article aims to present the most important of them.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2018”, pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej nakładem Wydawnictwa C.H. Beck.

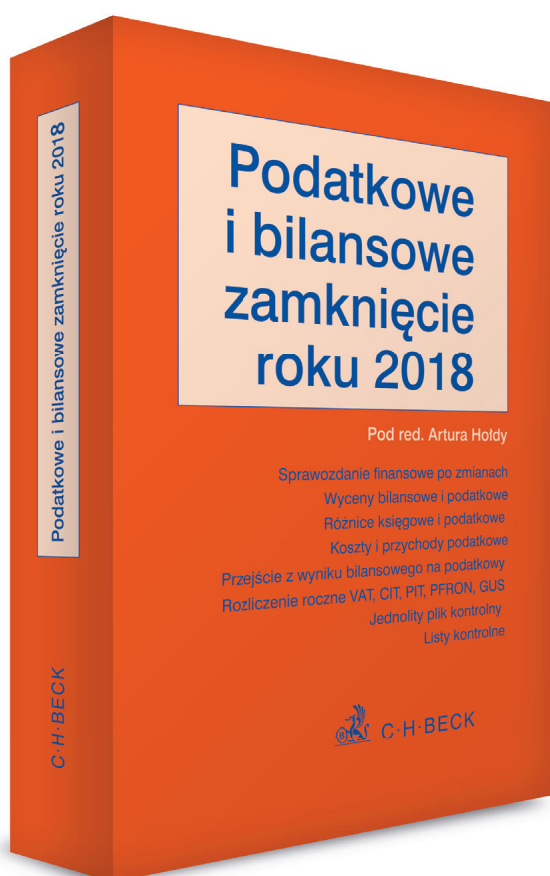




# Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018

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

**Publikacja, która uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2018 r.**



Dzięki tej książce dowiedzą się Państwo m.in.:

- jak przekazać sprawozdanie finansowe w wersji elektronicznej,
- jak wypełnić obowiązki dokumentacyjne oraz sprawozdawcze w zakresie cen transferowych,
- jak wykorzystać środki pozostające na rachunkach VAT „Podzielona płatność” i gdzie wykazać je w sprawozdaniu finansowym,
- jakie wydatki w zakresie usług niematerialnych można uznać za koszty podatkowe,
- jak prawidłowo rozdzielić przychody i koszty podatkowe na związane z działalnością podstawową oraz na wynikające z zysków kapitałowych.

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

Wydawnictwo C.H.Beck, e-mail: [dz.handlowy@beck.pl](mailto:dz.handlowy@beck.pl)  
ul. Matuszewska 14 bud. B1, 03-876 Warszawa, tel. 22 311 22 22



**Marek Piotrowski**

Autor jest prawnikiem specjalizującym się w prawie podatkowym. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Krakowie i praktykujący doradca podatkowy z ponad dziesięcioletnim stażem. Autor kilkuset artykułów o tematyce podatkowej, wydanych m.in. przez Wydawnictwo C.H. Beck w publikacji „Teczka księgowego”.

**Słowa kluczowe:** podatki, dywidenda, Kodeks spółek handlowych, nieodpłatne świadczenie, odsetki, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn,

## SKUTKI PODATKOWE OPÓŹNIEŃ PRZY WYPŁACIE DYWIDENDY

Otrzymanie dywidendy to podstawowe uprawnienie udziałowca spółki z o.o. i akcjonariusza spółki akcyjnej. Zarówno wspólnik, jak i akcjonariusz mają prawo do udziału w zysku wynikającym z rocznego sprawozdania finansowego i przeznaczonym do podziału uchwałą zgromadzenia wspólników (walnego zgromadzenia w przypadku spółki akcyjnej). Wynika to – w przypadku spółek z o.o. – z art. 191 § 1 Kodeksu spółek handlowych z 15 września 2000 r.<sup>1</sup> (dalej k.s.h.), a w przypadku spółek akcyjnych – z art. 347 § 1 k.s.h. Rodzi się jednak pytanie, istotne z punktu widzenia udziałowca i akcjonariusza, jak też samej spółki, dotyczące zasady ustalania terminu, w którym należy wypłacić dywidendę.

### Wprowadzenie

Omawiana tu kwestia znalazła swoje odzwierciedlenie w regulacjach k.s.h., zgodnie z którymi dywidendę wypłaca się w dniu ustalonym w uchwale wspólników, a jeżeli uchwała takiego dnia nie określa, to w przypadku spółki z o.o. dywidenda wypłacana jest w dniu określonym przez zarząd<sup>2</sup>, a w przypadku spółki akcyjnej – w dniu ustalonym przez radę nadzorczą<sup>3</sup>.

Wskazane reguły pozostawiają jednak pewien margines niedookreślenia. O ile powołane przepisy zalecają ustalenie wypłaty dywiden-

dy w drodze uchwały zgromadzenia wspólników (walnego zgromadzenia) albo uchwały zarządu (rady nadzorczej), o tyle pozostawiają tym organom daleko idącą swobodę w zakresie określenia terminu jej wypłaty – nie ustalają następstw braku wskazania tego terminu.

Stąd w praktyce możliwe są trzy warianty:

- 1) termin wypłaty dywidendy ustalany jest w uchwale zgromadzenia wspólników (walnego zgromadzenia)<sup>4</sup>,
- 2) w przypadku braku ustalenia terminu wypłaty dywidendy uchwałą wspólników (w przypadku spółki akcyjnej – uchwałą walnego zgromadzenia) termin ten wskazuje

<sup>1</sup> Dz.U. 2017 poz. 1577.

<sup>2</sup> Art. 194 § 4 k.s.h.

<sup>3</sup> Art. 348 § 4 k.s.h.

<sup>4</sup> Art. 193 § 4, art. 348 § 4 k.s.h.

w swojej uchwale zarząd spółki z o.o. (rada nadzorcza spółki akcyjnej)<sup>5</sup>,

3) w razie braku ustalenia terminu dywidendy według reguł przewidzianych w przepisach k.s.h., za zasadne należy uznać odwołanie do regulacji ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>6</sup> (dalej k.c.), odnoszących się do zobowiązań, dla których nie określono terminu wymagalności.

Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 25 marca 2014 r., zarząd nie może uniemożliwiać wypłaty dywidendy poprzez niepodjęcie uchwały określającej dzień wypłaty dywidendy. W konsekwencji, gdy zarząd nie podejmie uchwały o dniu wypłaty dywidendy, należy stosować art. 455 k.c. w zw. z art. 2 k.s.h. [por. np. M. Rodzyńkiewicz, *K.s.h. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 315, t. 4; W. Pyziół (w:) *K.s.h. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 353, t. 7]. W takim ujęciu, przy braku uchwały zarządu określającej dzień wypłaty dywidendy, roszczenie o zapłatę dywidendy staje się wymagalne zgodnie z art. 455 k.c. niezwłocznie po wezwaniu spółki do spełnienia tego świadczenia<sup>7</sup>.

Powyższy wyrok oznacza, że dywidenda powinna zostać wypłacona niezwłocznie po wezwaniu spółki do jej wypłaty. Niezwłocznie nie jest jednak pojęciem tożsamym z terminem „natychmiast”, co wykazał wyrok Sądu Najwyższego z 20 czerwca 2011 r.<sup>8</sup>, wskazując, że „niezwłocznie” powinno być postrzegane jako termin realny, mający na względzie m.in. okoliczności miejsca i czasu, z uwzględnieniem regulacji art. 354 i 355 k.c.

### Ujęcie w księgach rachunkowych

Z punktu widzenia rachunkowości należy ująć zarówno przekazane, jak i otrzy-

mane odsetki wynikające z nieterminowego rozliczenia dywidendy w księgach rachunkowych. Odsetki, które należy uregulować wobec udziałowców/akcjonariuszy, będą stanowiły koszty finansowe. Należy je ująć w księgach tego roku, za który są należne – bez względu na to, czy zostały zapłacone, czy nie. Wynika to z zasady memoriału. Z kolei odsetki należne jednostce będą przychodami finansowymi w okresie, za który są należne. Zatem z punktu widzenia zamknięcia roku należy zweryfikować, czy odsetki zostały przyporządkowane do właściwego okresu sprawozdawczego.

### Przychody z nieodpłatnego świadczenia

Zastanówmy się, jak należy zinterpretować brak terminowej wypłaty dywidendy w kontekście osiągnięcia przez spółkę przychodów z nieodpłatnego świadczenia. Istota takiego świadczenia sprowadza się do nieodpłatnego (darmowego) korzystania przez spółkę będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych ze środków finansowych należnych i wymagalnych jej udziałowcom lub akcjonariuszom. Z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r.<sup>9</sup> (dalej u.p.d.o.p.) jednoznacznie wynika, że za przychody należy uznać m.in. wartość nieodpłatnie otrzymanych świadczeń. Stąd w kontekście art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. zasadna staje się kwalifikacja, w świetle której spółka, która nie dokonała swoim udziałowcom lub akcjonariuszom terminowej wypłaty dywidendy, osiąga świadczenie o charakterze nieodpłatnym. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w treści orzecznictwa zarówno sądów administracyjnych, jak i organów podatkowych.

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 października 2006 r., w stanie prawnym obowiązującym w 2001 r., odroczenie przez zgromadzenie wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością wypłaty należnej jej dywidendy, do której prawo nabył pod rządami k.s.h., oznaczało otrzymanie przez tę spółkę nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.<sup>10</sup>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 września 2013 r.<sup>11</sup>

W przypadku gdy stosowna uchwała zgromadzenia wspólników określa dzień wypłaty dywidendy (w przedmiotowej sprawie – 30 czerwca 2013 r.), korzystanie do upływu tego terminu ze środków finansowych obejmujących niewypłaconą do tego dnia część dywidendy nie skutkuje powstaniem przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. O nieodpłatnym świadczeniu można mówić dopiero w przypadku nieotrzymania przez Spółkę terminu wypłaty dywidendy.

W kontekście powyższego orzecznictwa nie ma wątpliwości, że nieodpłatne korzystanie przez spółkę ze środków finansowych, należnych wspólnikom lub akcjonariuszom spółki tytułem dywidendy, należy kwalifikować jako przychód podatnika (spółki), wywodzący się z osiągnięcia przez spółkę świadczenia o charakterze nieodpłatnym. Przychód z tego tytułu powstanie jednak dopiero w momencie, w którym roszczenie o wypłatę dywidendy stanie się wymagalne (co potwierdza m.in. wyrok NSA z 21 stycznia 2011 r.<sup>12</sup>),

<sup>5</sup> Ibidem.

<sup>6</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

<sup>7</sup> Sygn. akt VI A Ca 1211/13, Legalis.

<sup>8</sup> Sygn. akt CSK 282/10, Legalis.

<sup>9</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

<sup>10</sup> Sygn. akt II FPS 1/06, Legalis.

<sup>11</sup> Sygn. ILPB3/423-295/13-2/JG, Legalis.

<sup>12</sup> Sygn. akt II FSK 1583/09, Legalis.

a zatem za czas korzystania przez spółkę z tego kapitału, liczony od upływu terminu wypłaty dywidendy.

Wartość tego świadczenia będzie określana w kontekście regulacji wyrażonej brzmieniem art. 12 ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. Z wyłączeniem jednak przypadku, w którym udzielanie kredytów i pożyczek wchodzi w zakres działalności dokonującego świadczenia, gdzie wartość świadczenia ocenia się według cen stosowanych wobec innych odbiorców<sup>13</sup>. Wartość świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń, ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

W praktyce oznacza to, że wartość uzyskanego przez spółkę przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia polegającego na możliwości korzystania z cudzego kapitału będzie odpowiadać rynkowemu kosztom jego pozyskania, a więc kosztom pozyskania kapitału w drodze zawarcia umowy pożyczki bądź umowy kredytu, co potwierdza wyrok NSA z 20 sierpnia 2010 r.<sup>14</sup>

Zarazem pojawia się pytanie o zasadność ustalania tego typu przychodu w sytuacji, gdy dywidenda, zgodnie z uchwałą wspólników lub uchwałą walnego zgromadzenia, wypłacana jest ratalnie. Uzasadniony wydaje się tutaj pogląd, w świetle którego w przypadku ratalnej wypłaty dywidendy nie dojdzie do powstania po stronie wypłacającej spółki przychodu z nieodpłatnych świadczeń. Oczywiście, o ile poszczególne raty dy-

widendy zostaną wypłacone terminowo. Wniosek taki wydaje się zasadny z uwagi na brak istnienia wymagalności wypłaty dywidendy przed upływem terminu jej płatności, w tym także przed upływem terminu płatności poszczególnych jej rat. Pogląd ten znajduje też potwierdzenie w przeważającym obecnie stanowisku organów podatkowych.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 czerwca 2011 r.<sup>15</sup>

Ratalna wypłata dywidendy, zgodnie z terminami ustalonymi w uchwale o podziale zysków, nie będzie stanowić dla spółki przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń.

Stanowisko to ma także swoje odzwierciedlenie w treści wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 stycznia 2011 r.<sup>16</sup>.

Warto podkreślić, że:

1. Wartość uzyskanego przez podatnika przychodu z nieodpłatnego świadczenia w związku z korzystaniem z cudzego kapitału powinna odpowiadać rynkowemu kosztom pozyskania takiego kapitału w drodze umowy pożyczki lub kredytu.

2. Ratalna wypłata dywidendy nie powoduje powstania przychodu z nieodpłatnego świadczenia, jeżeli zaliczane na poczet dywidendy poszczególne jej raty są wypłacane w terminach ustalonych uchwałą o podziale zysków.

### Podatkowe aspekty zapłaconych odsetek za opóźnienie

Opóźnienie w wypłacie dywidendy prowadzi do istotnego pytania dotyczącego

konieczności uiszczenia przez spółkę wypłacającą tę należność swoim udziałowcom lub akcjonariuszom, obciążeń ubocznych w postaci odsetek za opóźnienie w wypłacie należności głównej. Stosownie bowiem do art. 481 § 1 k.c. obowiązuje zasada, w świetle której, jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, to wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i choćby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi. Stąd niewątpliwie udziałowiec czy akcjonariusz spółki kapitałowej, któremu nie została terminowo wypłacona dywidenda z tytułu udziału w zyskach, jest uprawniony do żądania odsetek za opóźnienie powstałe w zapłacie tej należności.

Wysokość tych odsetek może być ustalona na dwa sposoby:

1) według przyjętych wewnętrznych zasad oznaczenia stopy odsetek (ustalonych przykładowo statusem spółki bądź uchwałą zgromadzenia wspólników) z uwzględnieniem regulacji art. 481 k.c. w zakresie ograniczenia maksymalnej wartości należnych odsetek,

2) w wysokości ustawowej – jeżeli stopa odsetek nie została w inny sposób oznaczona.

W efekcie zapłaty należności ubocznych w postaci odsetek za opóźnienie w wypłacie dywidendy powstaje wątpliwość co do zaliczenia tego typu obciążenia spółki w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Obowiązuje tutaj zasada wyrażona w treści art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., z której wynika, że za podatkowe koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia

<sup>13</sup> Art. 12 ust. 6 pkt 1 u.p.d.o.p.

<sup>14</sup> Sygn. akt II FSK 501/09, Legalis.

<sup>15</sup> Sygn. ILPB3/423-369/08/11-S/ŁM.

<sup>16</sup> Sygn. akt II FSK 1583/09, Legalis.



przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Nie dotyczy to jednak tych, które wymieniono w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p., a zatem w ustalonym katalogu kosztów nieuznawanych za podatkowe koszty uzyskania przychodów.

Analizując kwestię możliwości zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów odsetek z tytułu dywidendy niewypłaconej w terminie, zapłaconych udziałowcowi lub akcjonariuszowi, rozstrzygające jest wskazanie na brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 13a u.p.d.o.p. Nie uznaje się więc za podatkowe koszty uzyskania przychodów odsetek od dopłat wnoszonych do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, a także odsetek od dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych.

Dlatego należy jednoznacznie stwierdzić, że tym samym ustawodawca wyłączył możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych zapłaconych udziałowcowi czy akcjonariuszowi odsetek z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy.

Ważnym aspektem o charakterze podatkowym jest też kwestia kwalifikacji wypłacanych udziałowcowi i akcjonariuszowi odsetek z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy pod względem ustalenia właściwego źródła przychodów oraz wystąpienia ewentualnych obowiązków spółki wypłacającej te odsetki o charakterze płatnika. Analizując ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r.<sup>17</sup> (dalej u.p.d.o.f.), kluczowe wydaje się ustalenie źródła przychodów w związku z uzyskaniem tego typu przychodu. Chodzi o to, czy tego typu przy-

chody (odsetki z tytułu opóźnienia w wypłacie dywidendy) należy kwalifikować w sposób tożsamy z należnością główną, a zatem wypłaconą dywidendą, jako przychody z kapitałów pieniężnych<sup>18</sup>, czy też właściwe będzie zakwalifikowanie takich przychodów jako przychody z innych źródeł<sup>19</sup>.

Warto zauważyć, że w tym zakresie na przestrzeni lat rysowała się znaczna rozbieżność interpretacyjna. Pierwotnie w stanowisku organów podatkowych można było spotkać pogląd, że tego typu przychody należy klasyfikować w sposób tożsamy z należnością główną (dywidendą), a zatem jako przychody z kapitałów pieniężnych. Co ciekawe, z treści art. 17 u.p.d.o.f. w żaden sposób nie wynika, aby ustawodawca zaliczał mające charakter cywilnoprawny odsetki zapłacone przez spółkę w związku z opóźnieniem w wypłacie dywidendy do tego źródła przychodów. Stąd zasadna staje się kwalifikacja, w świetle której tego typu przychody w obszarze regulacji u.p.d.o.f. należy kwalifikować jako przychody z innych źródeł. Potwierdzono to w interpretacjach prawa podatkowego.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 marca 2008 r.<sup>20</sup>

Należy uznać, iż odsetki od nieterminowej wypłaty dywidendy stanowią dla otrzymującego je akcjonariusza przychód z innych źródeł, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p.

Takie samo było stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z 9 lipca 2013 r.<sup>21</sup>.

Warto podkreślić, że stosownie do treści art. 42a u.p.d.o.f., w terminie do końca lutego następnego roku podatkowego spółka, która dokonała na rzecz udziałowca (akcjonariusza) będącego osobą fizyczną wypłaty odsetek w związku z nieterminową wypłatą dywidendy, jest obowiązana do wystawienia oraz przekazania podatnikom, a także urzędowi skarbowemu właściwemu z uwagi na miejsce zamieszkania podatnika, informacji PIT-8C obejmującej wyłącznie przychody z tytułu przedmiotowych odsetek.

W przypadku podatnika podlegającego tzw. ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu na terytorium RP, informację PIT-8C składa się naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

O ile w poprzednich latach kwestia zakwalifikowania do źródeł przychodów odsetek od dywidendy wypłaconej po terminie nie budziła jakichkolwiek wątpliwości w obszarze u.p.d.o.p., ponieważ regulacje tej ustawy nie rozróżniały odrębnych źródeł przychodów, o tyle w 2018 r. sprawa ta może już budzić uzasadnione wątpliwości. Treść art. 7 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. ustala, że przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu uzyskanego z innych źródeł przychodów, z zastrzeżeniem wskazanych przypadków, w których opodatkowaniu podlega przychód. Jednocześnie art. 7b u.p.d.o.p. określa odrębne źródło przychodów, wskazując na katalog przychodów – przychody z zysków kapitałowych. W ramach tego katalogu regulacja art. 7b ust. 1 pkt 1

17 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

18 Art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

19 Art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

20 Sygn. IPPB2/415-566/07-2/IŚ.

21 Sygn. IBPBII/2/415-371/13/JG, Legalis.

lit. a u.p.d.o.p. wskazuje na przychody z udziału w zyskach osób prawnych (z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p.), stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym przychody z dywidendy.

Na gruncie powyższych regulacji powstaje zatem pytanie, czy otrzymane przez udziałowca – osobę prawną – odsetki z tytułu wypłaty dywidendy po terminie powinny być kwalifikowane do przychodów z zysków kapitałowych w rozumieniu art. 7b u.p.d.o.p., czy też powinny zostać zaliczone do przychodów z pozostałego źródła. Regulacje u.p.d.o.p. – podobnie jak u.p.d.o.f. w przypadku takich odsetek niewypłacanych na jej gruncie – nie dają tutaj literalnej odpowiedzi. Dyspozycja art. 7b u.p.d.o.p. w katalogu przychodów kwalifikowanych do przychodów z zysków kapitałowych nie wymienia odsetek od nieterminowej wypłaty dywidendy. Fakt ten skłania zatem w mojej ocenie do wniosku, że takie odsetki, jako mające charakter cywilnoprawny, powinny być kwalifikowane do pozostałego źródła przychodów.

### Odsetki od kredytu na wypłatę dywidendy jako koszty podatkowe

Ubočną kwestią rozpatrywanego zagadnienia jest pytanie o możliwość zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na spłatę odsetek od kredytu lub pożyczki, zaciągniętych na wypłatę dywidendy uprawnionym podmiotom.

W spółkach nierzadko dochodzi bowiem do sytuacji, gdy na ustalony dzień wypłaty dywidendy brakuje środków finansowych na realizację tego zobowiązania. Chcąc uniknąć ewentualnych negatywnych skutków cywilnoprawnych (np. roszczeń o zapłatę odsetek), a także następstw podatkowych w zakresie osiągnięcia przychodu z nieodpłatnego świadczenia, spółka decyduje się na zawarciu umowy kredytowej bądź pożyczki, mającej na celu pozyskanie środków finansowych, które pozwolą na dokonanie terminowej wypłaty dywidendy. Tym samym pojawia się pytanie o możliwość zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów zapłaconych skapitalizowanych odsetek z tytułu pozyskania tych instrumentów finansowych.

Zgodnie ze wskazaną uprzednio zasadą wynikającą z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., za podatkowe koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu bądź zachowania albo zabezpieczenia jego źródła. Wyjątkiem są te, które wymieniono jako koszty nieuznawane za podatkowe koszty uzyskania przychodów w treści art. 16 u.p.d.o.p. Należy więc w pierwszej kolejności wykazać istnienie związku między poniesieniem kosztu (np. zapłatą odsetek od kredytu) a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem albo zabezpieczeniem jego źródła.

Na tle rysujących się rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, koncentrujących się zwłaszcza

czy w zakresie uznania takich wydatków za związane z zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów, istotna jest uchwała NSA z 12 grudnia 2011 r., w myśl której odsetki oraz inne wydatki związane z kredytem zaciągniętym przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością na wypłatę dywidendy należnej jej udziałowcom, zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. nie są kosztem uzyskania przychodów tej spółki.<sup>21</sup>

Pogląd ten znajduje też potwierdzenie w aktualnych wyrokach NSA (przykładowo z 14 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1253/11 oraz z 6 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 344/14, Legalis; w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 7 sierpnia 2012 r., sygn. IPT-PB3/423-188/12-2/GG czy też w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 lipca 2012 r., sygn. IPTPB3/423-142/12-6/IR, Legalis.

Organ interpretujący wykazał tam brak podstaw do zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów spółki akcyjnej wydatków poniesionych na realizację wypłaty dywidendy.

Należy zwrócić uwagę, że poniesione przez spółkę w roku podatkowym wydatki związane z wypłatą dywidendy jako niestanowiące podatkowych kosztów uzyskania przychodów nie wpływają na wartość ustaloną w zeznaniu CIT-8 należnego podatku dochodowego za rok podatkowy.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018” pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, z planowanym wydaniem przez Wydawnictwo C.H. Beck w listopadzie 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17699-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2018-artur-holda>



## WYBÓR CZŁONKÓW WŁADZ WYKONAWCZYCH ZAKŁADOWEJ ORGANIZACJI ZWIĄZKOWEJ W FORMULE WYBORÓW POŚREDNICH NA PRZYKŁADZIE ZASAD OBOWIĄZUJĄCYCH W NSZZ „SOLIDARNOŚĆ”

Przeprowadzenie wyboru członków zarządu organizacji związkowej pozostawia wiele niejasności, chociażby z uwagi na fakt nieuregulowania tej procedury w powszechnie obowiązujących przepisach. Nie znajdziemy również o niej żadnej wzmianki w ustawie z 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych<sup>1</sup>, ani w innych aktach prawa. Kwestia ta może natomiast zostać rozwiązana na szczeblu prawa wewnętrznego, co jest przedmiotem analizy w niniejszym artykule, na przykładzie statutu NSZZ „Solidarność”.

### Wprowadzenie

Rozważania na temat sposobu wybierania członków władzy wykonawczej zakładowej organizacji związkowej czy to w formule pośredniej czy też bezpośredniej, należy rozpocząć od odniesienia się do art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o związkach zawodowych. Związek zawodowy, w myśl art. 1 ust. 2 tej ustawy, jest dobrowolną i samorządną organizacją ludzi pracy, powołaną do reprezentowania i obrony ich praw, interesów zawodowych i socjalnych. Ponadto związek zawodowy jest niezależny w swojej działalności statutowej od pracodawców, administracji pań-

stwowej i samorządu terytorialnego oraz od innych organizacji.

Natomiast w ustępie pierwszym ustawy o związkach zawodowych, związek zawodowy jest zdefiniowany jako organizacja „ludzi pracy”. Z szerokiego ujęcia związku zawodowego wynika, iż nie został on ograniczony wyłącznie do pracowników, ale obejmuje również osoby świadczące pracę na przykład na podstawie cywilnoprawnego stosunku zlecenia. Kwestia ta została rozwinięta w najnowszej nowelizacji ustawy o związkach zawodowych – ustawie z 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o związkach zawodowych oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup>

1 T.j. Dz.U. 2015 poz. 1881, dalej: ustawa o związkach zawodowych.  
2 Dz.U. 2018 poz. 1608.

### Dr Maciej Chakowski

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

### Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

### Michał Nocuń

Autor jest specjalistą z zakresu prawa pracy i problematyki zatrudniania cudzoziemców w Polsce. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Specjalizuje się w doradztwie w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.



**Słowa kluczowe:** prawo pracy, związki zawodowe, zakładowa organizacja związkowa, zarząd, ustawa o związkach zawodowych, Sąd Najwyższy, statut NSZZ „Solidarność”, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

– która od 1 stycznia 2019 r. wprowadza istotną zmianę rozszerzając krąg osób uprawnionych do zrzeszania się w związkach zawodowych.

Nowy art. 11 ustawy o związkach zawodowych stanowi, iż osobą wykonującą pracę zarobkową jest pracownik (w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy<sup>3</sup>) lub osoba świadcząca pracę za wynagrodzeniem na innej podstawie niż stosunek pracy, jeżeli nie zatrudnia do tego rodzaju pracy innych osób, niezależnie od podstawy zatrudnienia, oraz ma takie prawa i interesy związane z wykonywaniem pracy, które mogą być reprezentowane i broniące przez związek zawodowy.

### Niezależność związku zawodowego

Niezależność związków zawodowych polega na braku jakichkolwiek uprawnień jednostek pozazakładowych wobec związku do ingerowania w swobodę działania tych organizacji oraz sprawowania nad nimi nadzoru lub kontroli. Przykładowo więc pracodawca nie posiada wobec organizacji związkowej żadnych uprawnień władczych czy kontrolnych, nawet w sytuacji, gdy owe zachowania naruszają np. postanowienia własnych statutów.

Zdaniem K. Walczaka<sup>4</sup> „niezależność związków zawodowych – w konkretnym ujęciu – to po prostu brak uprawnień podmiotów zewnętrznych wobec związku do ingerowania w swobodę działań tych organizacji oraz sprawowania nad nimi nadzoru lub kontroli. I tak np. pracodawca nie ma wobec organizacji związkowych żadnych uprawnień władczych czy kontrolnych, i to nawet w odniesieniu do tych, które w toku swojej działalności naruszają np. postanowienia własnych statutów. Wszelkie próby naruszenia tej niezależ-

ności spotkały się z bardzo kategoryczną i bezkompromisową oceną Sądu Najwyższego.

Pogląd taki wyrażony został w tezie i uzasadnieniu uchwały z 12 września 1990 r.<sup>5</sup>, zgodnie z którą pracodawca nie może wykonywać w odniesieniu do działających u niego organizacji związkowych żadnych funkcji kontrolnych pod kątem przestrzegania przez nie w prowadzonej działalności postanowień statutu związkowego. Dotyczy to np. takich kwestii, jak wybór członków władz, skrócenie czy przedłużenie ich kadencji. Nie wynika z tego bowiem, że naruszenie przez związki zawodowe statutu jest całkowicie neutralne prawnie. W określonych sytuacjach naruszenia statutów mogą determinować daleko idące konsekwencje prawne”.

### Wewnętrzne prawo związkowe

Odnosząc powyżej przytoczone stanowisko Sądu Najwyższego do problemu wadliwego wyboru członków zakładowej organizacji związkowej, pracodawca nie jest uprawniony do podejmowania jakichkolwiek działań kontrolnych lub nadzorczych. Ocena czy wybory odbyły się z pokrzywdzeniem wewnętrznych reguł związku zawodowego należy do właściwych organów tegoż związku.

W celu bardziej dokładnego przeanalizowania przedmiotowego problemu, należy odwołać się do wewnętrznych zasad obowiązujących wewnątrz związków zawodowych. Dla przykładu, § 16 Statutu NSZZ „Solidarność” (dalej: Statut) stanowi, iż terytorialnymi jednostkami organizacyjnymi związku są organizacje zakładowe, międzyzakładowe i regiony oraz inne jednostki. Przykładowo, jeśli pracodawca ma siedzibę w województwie śląskim, to Region Śląsko-Dąbrowski NSZZ „Solidarność” pełni funkcję nadzorczą, koordynu-

je działalność tej organizacji związkowej, podejmuje w stosunku do niej decyzje, a ponadto może tę organizację usunąć z rejestru. Zatem w przypadku NSZZ „Solidarność” organizacja zakładowa podlega pełnemu podporządkowaniu organizacji regionalnej w aspekcie wyboru członków zarządu.

W § 35 Statutu przesądzono, iż władza wykonawcza jest wybierana przez władzę stanowiącą. Z postanowienia § 39 ust. 1 Statutu wynika z kolei, iż władzą stanowiącą są wszyscy członkowie tej organizacji związkowej, a w myśl § 50 ust. 1 wszystkie władze związku pochodzą z wyborów bezpośrednich, z zastrzeżeniem odstępstwa w § 35 ust. 5 pkt 3, że członkowie zarządu organizacji zakładowej są wybierani przez zakładowe zebranie członków i delegatów. Świadczy to o wyrażnej możliwości wyboru członków organu władzy wykonawczej w formule pośredniej. W efekcie nie da się jednoznacznie stwierdzić, iż Statut nie dopuszcza pośredniej możliwości wyboru na członków zarządu zakładowej organizacji związkowej (opcja poprzez delegatów).

Należy zwrócić także uwagę na § 51 ust. 1 Statutu, który stanowi o tym, że przewodniczący władzy wykonawczej wybierany jest bezpośrednio przez władzę stanowiącą. Wypływa z tego wniosek, iż w zakresie wyboru samego przewodniczącego nie istnieje możliwość zastosowania formuły wyborów pośrednich.

Kolejnym, wartym przywołania dla niniejszej analizy wewnętrznym aktem prawnym, jest uchwała nr 20/2013 ws. Ordynacji wyborczej NSZZ „Solidarność”<sup>6</sup>, w której w § 2 ust. 2 wskazano, że wybory dokonuje zakładowe zebranie członków lub zakładowe zebranie delegatów. Decyduje o tym komisja zakładowa albo tymczasowa komisja zakładowa (chyba, że wcześniej zakładowe zebranie

3 Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, dalej: k.p., t.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

4 K. Walczak [w:] *Zbiorowe prawo pracy. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, red. K. Walczak, J. Wrątny, Warszawa 2009.

5 Uchwała Sądu Najwyższego z 12 września 1990 r., sygn. akt III PZP 1/90, OSNC 1991, nr 5-6, poz. 55.

6 Uchwała nr 20/2013 dostępna na stronie Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”, <http://www.solidarnosc.org.pl/dokumenty/biuro-prezydium-kk/komisja-krajowa/item/7660-uchwala-kk-nr-20-2013-r-ws-ordynacji-wyborczej-nszz-solidarnosc>.



członków lub delegatów podjęło uchwałę w tej sprawie) lub zakładowe zebranie koordynacyjne delegatów. Wybór organizuje komisja zakładowa, a więc zarząd organizacji związkowej w procedurze bezpośredniej albo pośredniej (poprzez delegatów).

## Podsumowanie

Podsumowując powyższą analizę, w opinii autorów należy stwierdzić, iż przepisy Statutu NSZZ „Solidarność”, jak również Uchwały nr 20/2013 nie są ze sobą spójne w aspekcie prowadzenia wyborów członków zarządu zakładowej organizacji związkowej NSZZ „Solidarność”.

W następstwie tej rozbieżności można skonstatować, że wybory samego przewodniczącego mają się odbyć w drodze wyborów bezpośrednich. Jeśli doszło do naruszenia owej procedury w sposób prowadzenia pośredniego, należy postępowanie to ponowić, by finalnie wybór był dokonany w formule bezpośredniej.

Warto również zauważyć, iż władze stanowiące organizacji związkowej, wybierając członków zarządu z naruszeniem postanowień Statutu, narażają się na ewentualne sankcje jednostek nadzórnych. Innymi słowy, zarząd regionu

może zawiesić w drodze uchwały władzę wykonawczą i kontrolną organizacji zakładowej, jeśli ta prowadzi swoją działalność w sposób sprzeczny ze Statutem, innymi przepisami wewnętrznego prawa związkowego lub uchwałami władz wyższych, wyznaczając uprzednio co najmniej czternastodniowy termin do doprowadzenia owej działalności do zgodności z przepisami prawa. Zarząd regionu w przypadku przeprowadzenia wyborów z naruszeniem reguł Statutu ma kompetencję do stwierdzenia nieważności owych wyborów.

Co więcej, należy dodać, iż dokonywanie czynności, takich jak przeprowadzanie wyborów w sprzeczności ze statutem związku zawodowego może rodzić dalekosiężne konsekwencje prawne dla działalności zakładowej organizacji związkowej czy też jej organów. Dla przykładu można powołać wyrok Sądu Najwyższego z 16 listopada 2004 r.<sup>7</sup>, gdzie rozważana była kwestia działania ochrony stosunku pracy pracownika – przewodniczącego zarządu zakładowej organizacji związkowej zarejestrowanej przez międzyzakładową organizację związkową, która nie była do tego uprawniona zgodnie z obowiązującym tę organizację statutem. W tej sprawie Sąd Najwyższy stwierdził, że jeśli rejestracja zakładowej

organizacji związkowej została przeprowadzona wbrew zasadom określonym w statucie obowiązującym międzyzakładową organizację związkową, rejestracja ta została przeprowadzona bezskutecznie, a tym samym ochrona stosunku pracy nie będzie mogła skutecznie działać.

Z powyższego wynika, iż konsekwencje sprzecznych ze statutem działań zakładowych organizacji związkowych przynależących do organizacji międzyzakładowych mogą wykraczać daleko poza konsekwencje na gruncie wewnątrz-związkowym. Potencjalnym skutkiem takich działań może być paraliż działalności zakładowej organizacji związkowej lub nawet uznania jej za nieistniejącą, tak jak miało to miejsce w powołanym wyżej przykładzie. Odnosząc więc powyższe uwagi do przedmiotu niniejszego opracowania, gdyby okazało się, że wybory zostały przeprowadzone w sposób pozostający w sprzeczności ze statutem obowiązującym organizację związkową, to potencjalnie możliwe jest doprowadzenie do sytuacji, w której organy związku wybrane w nieprawidłowy sposób nie będą posiadać umocowania do działań przewidzianych statutem związku dla tych organów, a działania podjęte przez taki organ mogłyby być nieważne.

<sup>7</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 16 listopada 2004 r., sygn. akt I PK 30/04, OSNAPiUS 2005 nr 12, poz. 175, s. 554.

## Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Michał Nocuń

### **Election of the executive board members of the company trade union by way of indirect vote, analysis based on the internal rules of the “Solidarność” trade union**

Rules governing the election of the executive board members remain unclear, especially due to the fact that the law does not specify a procedure for conducting of such elections. This matter is not regulated in the 1991 Trade Unions Act (ustawa z dnia 23 maja 1991 r. o związkach zawodowych) or any other acts of law within the Polish legal system. It may however be regulated in the internal rules of the trade unions, which shall be analysed in the following article, based on the articles of association of the “Solidarność” (“Solidarity”) trade union.



## NIEZGODNOŚĆ USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG Z DYREKTYWĄ 2006/112/WE W ZAKRESIE PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO OD WEWNĄTRZWPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW



**Marcin Kołkowicz**

Autor jest doradcą podatkowym, konsultantem podatkowym w Russell Bedford Poland Sp. z o.o., absolwentem Administracji, Zarządzania oraz Marketingu Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego im. Jana Pawła II. Tematyką prawa podatkowego zajmuje się od 2012 roku. Doświadczenie zdobywał w lubelskich oraz w warszawskich kancelariach doradztwa podatkowego. Autor i współautor wielu publikacji podatkowych, w szczególności dla portalu prawnopodatkowego TaxFin.pl. W swojej karierze zawodowej zajmował się zarówno zagadnieniami dotyczącymi podatków bezpośrednich, jak i pośrednich, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnik, VAT, podatek od towarów i usług, podatek naliczony, zasada neutralności, neutralność podatku, prawo do odliczenia, orzecznictwo, TSUE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Z dniem 1 stycznia 2017 roku do ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> wprowadzono kilka zasadniczych zmian. Jedną z nich był sposób rozliczania podatku naliczonego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Podatnik, który chce skorzystać z prawa odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie, w którym zobowiązany jest do rozliczenia podatku należnego, musi zrobić to w terminie trzech miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Późniejsze wykazanie WNT skutkuje obowiązkiem rozliczenia podatku należnego wstecznie poprzez korektę właściwej deklaracji, z jednoczesnym wykazaniem podatku naliczonego na bieżąco. W związku z powyższym, przekroczenie trzymiesięcznego terminu na wykazanie WNT wiąże się z koniecznością zapłaty podatku należnego wraz z odsetkami za zwłokę od dnia wymagalności podatku do dnia jego zapłaty. Przedmiotem poniższego opracowania jest analiza czy przepisy wprowadzone w drodze nowelizacji ustawy są zgodne z Dyrektywą 2006/112/WE<sup>2</sup> oraz wynikającą z niej zasadą neutralności i proporcjonalności podatku VAT.

### Wprowadzenie

Rok 2017 rozpoczął się od wprowadzenia obszernego pakietu zmian w u.p.t.u. Jedną z nich była modyfikacja przepisów dotyczących terminu, w jakim podatnik może dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (dalej: WNT), o którym mowa

w art. 9 u.p.t.u.<sup>3</sup>. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że transakcje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów rozliczane są w sposób szczególny w tzw. procedurze odwrotnego obciążenia (reverse charge). VAT jako podatek konsumpcyjny co do zasady powinien zostać rozliczony w kraju, w którym następuje domniemana konsumpcja. Chcąc zastosować tę ogólną regułę do transakcji wewnątrzwspół-

1 Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm., dalej: u.p.t.u.

2 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L 347, s. 1 (dalej: dyrektywa 112).

3 Trzeba tu zaznaczyć, że przepisy te odnoszą się również do transakcji importu usług oraz transakcji krajowych, w stosunku do których podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku jest nabywca.

notowych, sprzedawcy z krajów unijnych musieliby rejestrować się w każdym z państw Unii Europejskiej, z którym dokonują wymiany handlowej, w celu rozliczenia podatku należnego od sprzedaży towarów i usług.

Rozliczanie w ten sposób transakcji wewnątrzwspólnotowych byłoby dosyć uciążliwe. W związku z tym, w celu uproszczenia obowiązków administracyjnych, obowiązek rozliczenia podatku należnego od sprzedaży wewnątrzwspólnotowej został przerzucony ze sprzedawcy na nabywcę. Dostawca po spełnieniu odpowiednich warunków wykazuje w swoim kraju wewnątrzwspólnotową podstawę towarów (WDT) opodatkowaną stawką 0%, natomiast nabywca – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w ramach którego zobowiązany jest naliczyć podatek należny według krajowej stawki podatkowej, jednocześnie korzystając z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony.

#### **Zasady odliczania podatku naliczonego z tytułu WNT, obowiązujące od 1 stycznia 2014 roku**

Jak zaznaczono powyżej, podatnik VAT będący nabywcą towarów zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z transakcji WNT. Kluczowe regulacje w tym zakresie zawiera art. 86 u.p.t.u.

Ustęp pierwszy tego przepisu określa, że w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego<sup>4</sup>.

Artykuł 86 ust. 2 pkt. 4 lit. c u.p.t.u. wskazuje, że w odniesieniu do WNT kwotę podatku naliczonego stanowi podatek należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa

w art. 9. Tym samym podatnik będzie mógł wykazać jako podatek naliczony kwotę podatku należnego, którą naliczy w związku z WNT.

Zasada generalna dotycząca odliczenia podatku naliczonego, odnosząca się również do nabycia towarów w ramach WNT, została zapisana w art. 86 ust. 10 u.p.t.u. Przepis ten stanowi, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Regulacja ta jest odpowiednikiem art. 167 dyrektywy 112, stosownie do którego „prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

W związku z powyższym, prawo do odliczenia powstaje w okresie, w którym w odniesieniu do WNT powstał obowiązek podatkowy. W tym miejscu należy przypomnieć, że stosownie do art. 20 ust. 5 u.p.t.u., moment powstania obowiązku podatkowego w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem WNT. Zdecyduje data tego zdarzenia, które wystąpi jako pierwsze.

Powyższa reguła ogólna została obwarowana dodatkowymi warunkami szczególnymi w dalszych przepisach u.p.t.u.<sup>5</sup>.

W myśl art. 86 ust. 10b ust. 2 u.p.t.u., prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do WNT powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem, że podatnik:

a) otrzyma fakturę dokumentującą podstawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

Prawo do odliczenia zostało zatem przyznane podatnikom pod warunkiem otrzymania faktury dokumentującej WNT w ciągu trzech miesięcy od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy. Nie oznacza to jednak, że podatnik z odliczeniem podatku naliczonego musi czekać do chwili otrzymania faktury.

Jak wskazuje ust. 10g w art. 86 u.p.t.u., w przypadku nieotrzymania w tym terminie faktury, podatnik jest obowiązany do odpowiedniego pomniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym upłynął ten termin. Oznacza to, że nieotrzymanie faktury spowoduje u niego obowiązek skorygowania odliczonego wcześniej podatku naliczonego. Podatek ten będzie można ponownie odliczyć w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę stosownie do art. 86 ust. 10h u.p.t.u.

Drugi z warunków obliguje podatnika do wykazania podatku należnego w deklaracji podatkowej za okres, w którym w odniesieniu do WNT powstał obowiązek podatkowy.

#### **Sposób rozliczenia można zobrazować następującym przykładem:**

*Podatnik dokonał w styczniu 2016 r. wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Jednakże do końca tego miesiąca nie*

4 Z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 u.p.t.u.

5 Zobacz art. 86 ust. 10b pkt 2 oraz ust. 10g i 10h u.p.t.u.

otrzymał od kontrahenta faktury VAT i nie miał również wiedzy co do daty jej wystawienia. W związku z powyższym rozpoznał obowiązek podatkowy z tytułu WNT 15 lutego. W deklaracji za ten okres wykazał podatek należny oraz odliczył podatek naliczony od tej transakcji. Ze względu na opieszałość dostawcy, fakturę z datą wystawienia 5 lutego otrzymał dopiero 15 lipca. W związku z tym, że z końcem maja minął trzymiesięczny termin na otrzymanie faktury, podatnik będzie zobowiązany w deklaracji za ten miesiąc do odpowiedniego pomniejszenia podatku naliczonego o ten odliczony w lutym. Jednocześnie otrzymanie faktury w lipcu uprawnia podatnika do ponownego odliczenia podatku naliczonego w deklaracji za lipiec.

Jeśli podatnik czekał z wykazaniem WNT do lipca, to wówczas musiałby w korekcie deklaracji za luty złożyć w lipcu uwzględnić podatek należny i naliczony. Następnie, podobnie jak powyżej, powinien skorygować również deklarację za maj, obniżając kwotę podatku naliczonego, który może ponownie odliczyć w deklaracji lipcowej.

### Nowelizacja przepisów od 1 stycznia 2017 roku

Ustawą z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>6</sup>, w art. 1 pkt 4 zmodyfikowano treść art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b oraz pkt 3, nadając im nowe brzmienie oraz dodano ust. 10i. Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy, celem wprowadzenia przedmiotowych zmian było zdyscyplinowanie podatników do prawidłowego wykazywania transakcji wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – „Wprowadzenie powyższego doprecyzowania jest uzasadnione występowaniem nieprawidłowości w deklarowaniu przez niektóre podmioty wewnątrzwspól-

notowych nabyć towarów i innych transakcji, w których co do zasady podatek należny równy jest podatkowi naliczonemu. Proponowana zmiana pozwoli sprawnej kontrolować takie obszary jak handel wewnątrzwspólnotowy czy krajowe odwrócone obciążenie w VAT”<sup>7</sup>.

W ustawie nowelizującej pierwszy z warunków prawa do odliczenia pozostał bez zmian. Natomiast art. 86 ust. 10 pkt 2 lit. b zmodyfikowano w następujący sposób: prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem, że podatnik „uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy”<sup>8</sup>.

Z kolei dodany do ustawy ust. 10i uzyskał następujące brzmienie: „W przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, w terminie późniejszym niż określony w ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3, podatnik może odpowiednio zwiększyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej”<sup>9</sup>.

Pierwszy z komentowanych przepisów wprowadza dodatkowy warunek konieczny do skorzystania z prawa do odliczenia. Od 1 stycznia 2017 r. nie wystarczy już, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu WNT w deklaracji podatkowej za okres, w którym jest zobowiązany wykazać ten podatek. Podatek ten musi rozliczyć nie później niż w terminie

3 miesięcy od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Jeśli podatnik nie dochowa tego terminu, zastosowanie znajdzie drugi z cytowanych powyżej przepisów, wskazujący, że w takiej sytuacji kwotę podatku naliczonego wynikającą z WNT podatnik może ująć w rozliczeniu za okres, w odniesieniu do którego nie minął jeszcze termin na złożenie deklaracji podatkowej, a zatem na bieżąco. Jednocześnie podatek należny od tej transakcji powinien ująć w okresie, w którym powstał obowiązek podatkowy w WNT poprzez dokonanie korekty właściwej deklaracji, a więc z datą wsteczną.

W wyniku takiego rozliczenia podatnik ponosi ekonomiczny ciężar podatku należnego wraz z naliczonymi odsetkami za zwłokę od dnia następującego po dniu wymagalności podatku do dnia zapłaty.

### Przykład

Podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w styczniu. W związku z tym, że nie otrzymał od dostawcy faktury i nie posiadał informacji o dacie jej wystawienia, rozpoznał obowiązek podatkowy 15 lutego. Z rozliczeniem transakcji postanowił jednak poczekać do momentu otrzymania faktury. Fakturę z datą wystawienia 31 stycznia otrzymał 30 maja. W związku z tym, że obowiązek podatkowy powstał nie tak, jak zakładał w lutym, ale w styczniu, 30 kwietnia upłynął trzymiesięczny okres, w którym mógł ująć podatek należny i naliczony w tym samym okresie rozliczeniowym (styczniu). Dlatego podatnik jest zobowiązany skorygować podatek należny w deklaracji styczniowej oraz zapłacić odsetki naliczane od 26 lutego do dnia zapłaty zaległego podatku. Natomiast podatek naliczony będzie mógł odliczyć w deklaracji za maj, składanej do 25 czerwca.

6 Ustawa z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016 poz. 2024.

7 Uzasadnienie do art. 1 pkt 4 ustawy zmieniającej (art. 86 ust. 10b i 10i u.p.t.u.), s. 9, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/7E779774C14B578B-C125805A0048C94D/%24File/965.pdf>.

8 Ustawa z 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług..., op. cit.

9 Ibidem.



Bez znaczenia pozostaje w tym przypadku przyczyna, z powodu której podatnik nie wykazał transakcji w trzymiesięcznym terminie. Nawet jeśli byłyby to okoliczności całkowicie od niego niezależne, takie jak: wystawienie błędnej faktury przez kontrahenta czy wystawienie faktury z opóźnieniem, podatnik traci prawo rozliczenia podatku należnego i naliczonego w tym samym okresie. W związku z powyższym, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się na niezgodność wprowadzonych przepisów z przepisami Dyrektywy 2006/112/WE oraz zasadą neutralności<sup>10</sup> i proporcjonalności<sup>11</sup> podatku VAT.

### Zasada neutralności i proporcjonalności podatku VAT

Jedną z fundamentalnych zasad konstrukcyjnych podatku od towarów i usług jest zasada neutralności. Przejawia się ona w całkowitym uwolnieniu podatników VAT od ekonomicznego ciężaru tego podatku. VAT, jako podatek konsumpcyjny, doliczony do ceny towaru i usługi, co do zasady powinien obciążyć ostatecznego nabywcę – konsumenta<sup>12</sup>. Neutralność podatku VAT zarezerwowana jest dla podatników, którzy nabywają towary i usługi wykorzystywane do celów działalności opodatkowanej. Przejawia się w możliwości obniżenia podatku należnego od sprzedaży towarów i usług o podatek naliczony przy zakupach, oraz możliwości uzyskania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu stanowi jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku VAT, odróżniających go od innych podatków obrotowych. Wszelkie ograniczenia tego prawa, które ze swej natury niweczą neutralność, mają charakter wyjątkowy i muszą mieć wyraźne oparcie w przepisach art. 167-192 dyrektywy 112.

Kluczowym przepisem w zakresie podatku naliczonego jest cytowany już art. 86 ust. 1 u.p.t.u.

Przepis ten jest odpowiednikiem art. 168 dyrektywy 112, który stanowi, że „jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, to podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić (...).

Zasada neutralności podatkowej była wielokrotnie przedmiotem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE). Z tego orzecznictwa wynika, że zasada neutralności jest fundamentem konstrukcji podatku VAT. W związku z powyższym, prawa do odliczenia nie można traktować jako formy ulgi czy przywileju podatnika<sup>13</sup>.

W jednym ze swoich wyroków TSUE podkreślił, że „system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie podmiotu gospodarczego od obciążeń z tytułu podatku VAT,

przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, iż wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatu, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny, pod warunkiem, że działalność ta podlega temu podatkowi”<sup>14</sup>.

Teza tego wyroku była wiele razy powtarzana w innych orzeczeniach Trybunału<sup>15</sup>. Artykuł 167 dyrektywy 112 stanowi, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny. Natomiast zgodnie z art. 168 „Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika (...).

Przepisy te określają materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia podatku VAT.

W celu skorzystania z tego prawa, dany podmiot:

- po pierwsze, musi być zarejestrowanym podatnikiem podatku VAT,
- po drugie, musi nastąpić fizyczna dostawa towarów lub świadczenie

10 Zob. T. Michalik, *VAT komentarz*, Warszawa 2018, komentarz do art. 86, teza 421 i następne, System informacji prawnej Legalis oraz J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, LEX/el. 2018.

11 Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Wrocław 2017, s. 877.

12 Art. 1 ust. 2 dyrektywy 112; zgodnie z tym przepisem: „Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

13 T. Michalik, *VAT komentarz*, op. cit., komentarz do art. 86.

14 Wyrok TSUE z 14 lutego 1985 r., D.A. Rompelman i E.A. Rompelman-Van Deelen przeciwko Minister van Financiën, C-268/83.

15 Przykładowo w wyrokach TSUE: z 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi, C-277/14 (teza 27); z 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, C-516/14 (teza 39).

usług od podatnika podatku występującego na wcześniejszym etapie obrotu,

- po trzecie, towary i usługi muszą być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu do wykonywania czynności opodatkowanych, prowadzenia działalności gospodarczej.

Formalne przesłanki prawa do odliczenia zawarte są w art. 178 lit. a) dyrektywy 112, zgodnie z którym: „W celu skorzystania z prawa do odliczenia, podatnik musi spełnić następujące warunki: a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3-6 (...)”.

Takie rozumienie powyższych przepisów znajduje potwierdzenie w orzecznictwie TSUE. W przywołanym już wyroku z 22 października 2015 r. Trybunał stwierdził:

„Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, z brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy<sup>16</sup> wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot ma być podatnikiem w rozumieniu tej dyrektywy, oraz po drugie, towary i usługi, które mają być podstawą tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (zob. podobnie wyroki: *Centalan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, pkt 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549,

pkt 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, pkt 29; a także postanowienie *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, pkt 27).

Jeśli chodzi o formalne przesłanki prawa do odliczenia, art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podatnik musi posiadać fakturę, wystawioną zgodnie z art. 22 ust. 3 tej dyrektywy. Na podstawie art. 22 ust. 3 lit. b) dyrektywy faktura powinna wyraźnie wymieniać w szczególności numer identyfikacji podatkowej VAT, pod jakim podatnik dostarczył towary, pełną nazwę lub nazwisko i adres podatnika oraz ilość i rodzaj dostarczonych towarów<sup>17</sup>.

Podobnie TSUE wypowiadał się również w innych wyrokach: przywołanym wyżej z 15 września 2016 r. *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* przeciwko *Autoridade Tributária e Aduaneira*<sup>18</sup>, czy też w wyroku z 15 września 2016 r. *Senatex GmbH* przeciwko *Finanzamt Hannover-Nord*<sup>19</sup>.

W swoich orzeczeniach Trybunał wielokrotnie zajmował stanowisko, że podatnicy zachowują prawo do odliczenia podatku naliczonego również w przypadku, w którym spełnione są warunki materialne prawa do odliczenia, pomimo niespełnienia niektórych wymogów formalnych. Potwierdzenie takiego poglądu można znaleźć w wyroku z 1 marca 2012 r.<sup>20</sup>, czy też z 9 lipca 2015 r.<sup>21</sup>.

W obu tych orzeczeniach TSUE wskazał dodatkowo, że przepisy, do których przyjęcia państwa członkowskie są upoważnione na podstawie art. 273 dyrektywy 112, celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw

podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, i nie mogą podważać neutralności podatku VAT. Tym samym TSUE odniósł się do zasady proporcjonalności rozumianej jako zakaz nakładania na podatników obowiązków administracyjnych nieprzewidzianych w tej dyrektywie, które mogłyby uniemożliwić lub w znacznej mierze utrudnić podatnikom możliwość skorzystania z prawa do odliczenia. Wyjątkiem od tej zasady jest możliwość wprowadzania przepisów, które mają na celu zwalczanie wyłudzeń i oszustw podatkowych.

W odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem niniejszego opracowania, kluczowy wydaje się być wspomniany wcześniej wyrok TSUE z 15 września 2016 r., *Senatex GmbH* przeciwko *Finanzamt Hannover-Nord*<sup>22</sup>. Przedmiotem rozstrzygnięcia była sprawa niemieckiej spółki, która otrzymywała faktury od swoich przedstawicieli handlowych bez wskazanego w nich numeru identyfikacji dla celów VAT. W wyniku przeprowadzonej kontroli organy skarbowe odmówiły spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z tych dokumentów. W związku z powyższym, spółka skorygowała faktury poprzez zamieszczenie w nich właściwych numerów podatkowych. Organ podatkowy odmówił jednak spółce prawa do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego z datą wsteczną, argumentując, że prawo to spółka może zrealizować na bieżąco, po dniu dokonania korekty.

Sprawa ostatecznie trafiła przed *Niedersächsisches Finanzgericht* (sąd finansowy dla Dolnej Saksonii), który postano-

16 VI dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz.Urz. UE L 145/1 ze zm.

17 Wyrok TSUE PPUH Stehcamp sp. j. *Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek* przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi..., op. cit., tezy 28 i 29.

18 C-516/14, tezy 40 i 41.

19 C-518/14, tezy 28 i 29.

20 Wyrok TSUE z 1 marca 2012 r., *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, C-280/10, teza 40 i następane.

21 Wyrok TSUE z 9 lipca 2015 r., *Radu Florin Salomie, Nicolae Vasile Oltean* przeciwko *Directia Generală a Finanțelor Publice Cluj*, C-183/14, tezy 58 i 59.

22 C-518/14, op. cit.

wił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TSUE z pytaniem, czy korekta faktury nie wywołuje skutku wstecznego, a tym samym prawo do odliczenia nie odnosi się do roku, w którym ta faktura została pierwotnie wystawiona, lecz do roku, w którym faktura ta została skorygowana. W swoim wyroku Trybunał stwierdził, że przepisy powodujące konieczność zapłaty odsetek za zwłokę są niezgodne z zasadą nieudolności podatku VAT, wskazując:

„System odliczeń – jak zostało przypomniane w pkt. 27 niniejszego wyroku – ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Jednak przepisy prawa krajowego, takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przewidujące odsetki za zwłokę od kwoty podatku VAT, jaką przepisy te uznają za należną przed korektą pierwotnie wystawionej faktury, nakładają na tę działalność gospodarczą obciążenie podatkowe z tytułu podatku VAT, chociaż wspólny system podatku VAT gwarantuje tej działalności neutralność w zakresie podatku VAT”.

Jednocześnie TSUE zwrócił uwagę, że przesunięcie prawa do odliczenia bez uwzględnienia okoliczności dokonania korekty pierwotnie wystawionej faktury narusza zasadę proporcjonalności i nie może służyć jako swoista sankcja.

Państwa członkowskie w celu ukarania podatnika za naruszenie wymagań formalnych mogą wprowadzać inne instrumenty niż odmowa prawa do odliczenia podatku za rok wystawienia faktury, takie jak nałożenie grzywny lub kary pieniężnej proporcjonalnych do wagi naruszenia. W tym kontekście warto wnikliwiej wyczytać się w sens uzasadnienia orzeczenia TSUE. Wynikają z niego bowiem dwa zasadnicze wnioski. Po pierwsze, jeśli

państwa członkowskie chcą nakładać na podatników sankcje za naruszenie wymagań formalnych, to sankcje te muszą być proporcjonalne do wagi naruszenia. Konsekwencją tego staje się określenie kryteriów, które pozwolą na ocenę stopnia przewinienia. Waga naruszenia musi być adekwatna do nałożonej sankcji. Dlatego znaczenia nabiera nie tylko sam fakt stwierdzenia ryzyka oszustwa czy wyłudzenia podatku, ale również intencjonalny bądź nie sposób zachowania się podatnika oraz staranność jego działania.

Po drugie, odmowa prawa do odliczenia, czy przesunięcie go w czasie, nie może być traktowana jako kara. Jeśli państwa członkowskie chcą skorzystać z uprawnień danych im przez Dyrektywę, to powinny posłużyć się innymi środkami, uwzględniającymi stopień naruszenia wymogów formalnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że polski ustawodawca naruszył przepisy wspólnotowe poprzez nałożenie na podatników zbyt daleko idących sankcji. Niespełnienie warunków formalnych nałożonych polskimi przepisami powoduje konieczność zapłaty przez podatnika odsetek za zwłokę od należności podatkowych. Skutkiem tego podatek VAT przestaje być dla niego neutralny. Jednocześnie, przepisy te w żaden sposób nie stopniają sankcji, biorąc pod uwagę nie tylko intencjonalność działania podatnika celem oszukania organów podatkowych i zaniżenia zobowiązania podatkowego, ale również to czy doszło do faktycznego naruszenia interesów skarbu państwa. Niewykazanie podatku należnego w terminie trzymiesięcznym nie zawsze wynika z okoliczności, które są zależne od woli podatnika. Nawet jeśli podatnik będzie chciał dochować należytej staranności, często to nierzetelność kontrahenta spowoduje uchybienie terminowi. Zastosowanie w tym przy-

padku warunku formalnego nieznanego dyrektywie 112 w okolicznościach nie wskazujących na zamiar nadużycia czy oszustwa podatkowego, jest sprzeczne z zasadą proporcjonalności, wprowadza bowiem dolegliwość niewspółmierną do założonego celu. W związku z tym przepisy te należy ocenić krytycznie, jako niezgodne z Dyrektywą oraz zasadami neutralności i proporcjonalności podatku VAT. Trudno również spodziewać się osiągnięcia zakładanego przez ustawodawcę rezultatu, skoro obiektywne i niezależne od podatnika czynniki decydują o prawidłowym wykonywaniu nałożonych na niego obowiązków.

### **Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych**

Przedmiotowe zagadnienie było również przedmiotem orzeczeń zapadłych przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi. W obu niżej omówionych wyrokach rozstrzygnięcia były wynikiem skarg złożonych przez podatników na interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który stał na stanowisku, że przepisy wprowadzone z dniem 1 stycznia 2017 r. nie ograniczają praw podatników związanych z odliczeniem podatku VAT<sup>23</sup>. Sądy administracyjne były jednak innego zdania.

W wyroku z 29 września 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wskazał, że:

„W świetle wniosków płynących z analizy uzasadnienia orzeczenia w sprawie Senatex, a także ugruntowanego i powszechnie akceptowanego orzecznictwa TSUE w kwestii stosowania zasady neutralności i proporcjonalności podatku VAT, regulacje polskiej u.p.t.u. w zakresie przepisów mających zastosowanie w niniejszej sprawie, a w szczególności art. art. 86 ust. 10b i 10i ustawy, uznać należy za sprzeczne

23 Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 maja 2017 r., sygn. 2461-IBPP2.4512.190.2017.1.MS oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 kwietnia 2017 r., sygn. 1462-IPPP3.4512.39.2017.2.ISZ.

z zasadami ustawodawstwa unijnego i powszechnie akceptowanym sposobem jego wykładni (...). Krytycznie więc ocenić należy polskie regulacje dotyczące przesunięcia w czasie terminu rozliczenia. Stanowią one nieuzasadnioną dolegliwość ekonomiczną dla podatników, stosowaną niezależnie od wagi i skali naruszenia wymogów formalnych oraz niezależnie od nieistnienia w określonych przypadkach ryzyka oszustw, wyłudzeń czy świadomego zaniżania zobowiązań podatkowych. Przepisy te nie dają żadnej możliwości miarkowania skali naruszenia obowiązków podatkowych, przyczyn tego naruszenia oraz stwierdzenia czy podatnik w jakikolwiek sposób przyczynił się do tego naruszenia lub mógł mu w jakikolwiek sposób zapobiec. Nie wykazują więc proporcji do założonego celu, jakim jest terminowe i rzetelne wypełnianie obowiązków podatkowych”<sup>24</sup>.

Do podobnych wniosków doszedł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 15 maja 2018 r., w którym stwierdził:

„Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. wprowadzają bowiem automatyczne przesunięcie w czasie prawa do odliczenia i związaną z tym konieczność zapłaty odsetek za zwłokę z przyczyn czysto formalnych, bez względu na brak wystąpienia w danej transakcji

jakiegokolwiek ryzyka oszustwa podatkowego lub świadomego nadużycia prawa.

W ocenie Sądu odsetki winny być objęte zakresem neutralności, skoro obowiązek ich uiszczenia powoduje obciążenie finansowe dla podatnika, wynikające z rozliczenia podatku w warunkach określonych w art. 86 ust. 10b i 10i u.p.t.u. Skutek, jaki powodują sporne przepisy jest nie do pogodzenia z zasadą neutralności, ale także z zasadą proporcjonalności. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług powinny być interpretowane w taki sposób, aby podatek nie był obciążeniem dla przedsiębiorców, zarówno w aspekcie odliczenia, jak i odsetek związanych z ewentualną zaległością wynikającą z niedochowania wymogów formalnych odliczenia”<sup>25</sup>.

Należy się spodziewać, że w ślad za tymi wyrokami pójdą inne składy orzekające sądów administracyjnych. Wykładni wprowadzonych w u.p.t.u. przepisów nie da się pogodzić z dyrektywą 112, w szczególności z zasadą neutralności i proporcjonalności, które to zasady są bardzo podkreślane w orzecznictwie TSUE.

### Podsumowanie

Wprowadzone z dniem 1 stycznia 2017 r. do u.p.t.u. przepisy, w zakresie, w jakim przesuwają w czasie prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony wynikający z transakcji we-

wnątrzwspólnotowego nabycia towarów uznać należy ocenić krytycznie. Dyrektywa zezwala państwom członkowskim na wprowadzanie dodatkowych warunków mających zapewnić prawidłowy pobór podatku oraz zapobiegać oszustwom podatkowym. Wydaje się jednak, że polskie przepisy przekraczają granicę tego, co jest niezbędne do prawidłowego wykonywania nałożonych na podatników obowiązków. W ocenie autora przesunięcie w czasie prawa do odliczenia podatku naliczonego ma stricte fiskalny cel. Nakłada na podatników niczym nie uzasadnioną sankcję ekonomiczną w postaci konieczności zapłaty odsetek od zaległości podatkowej i to niezależne od stopnia przewinienia podatnika. W związku z powyższym, regulacje te są sprzeczne z przepisami Dyrektywy 2006/112.i. Podatnik, który wypełnił wszystkie materialne warunki skorzystania z prawa do odliczenia, a nie spełnił (przy zachowaniu należytej staranności, nie z własnej winy czy z zamiarem wyłudzenia podatku) określonych warunków formalnych, nie może być karany obowiązkiem zapłaty odsetek od zaległości podatkowej, która powstaje w wyniku odmówienia mu możliwości rozliczenia podatku należnego i naliczonego w tym samym okresie. Regulacje takie są sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT oraz proporcjonalności, nakładając na podatników sankcje nieadekwatne w stosunku do ich naruszeń prawa.

24 Sygn. akt I Sa/Kr 709/17.

25 Sygn. akt III SA/Wa 2488/17.

### Summary

Marcin Kołkowicz

#### Incompatibility of the VAT Act with Directive 2006/112 as regards the right to deduct input tax on intra-Community acquisitions of goods

Provisions introduced into the VAT Act as of 1 January 2017, to the extent that they postpone the right to reduce the amount of output tax by input tax resulting from intra-Community acquisitions of goods, should be regarded as inconsistent with EU regulations. A taxpayer who has fulfilled all material conditions for exercising the right to deduct and has not complied with (with due diligence, not due to his own fault or intention to extort tax) certain formal conditions, cannot be punished with the obligation to pay interest on tax arrears that arise as a result of being denied the possibility of settling due and input tax in the same period. Such regulations are contrary to the principle of VAT neutrality and impose on taxpayers sanctions inadequate in relation to their infringements of the law, also violating the principle of proportionality.



# Ceny Transferowe /2018

**CENA  
SPECJALNA  
DLA KLIENTÓW  
CZYTELNIKÓW  
BIULETYNU!**



Konferencja

## **IV KONFERENCJA CENY TRANSFEROWE 2018/2019 KIERUNKI ZMIAN**

Warszawa, Hotel Marriott, 26-27 listopada 2018

Prowadzący



dr Andrzej Dmowski



Leszek Dutkiewicz



Michał Serafin

Organizatorzy i partnerzy





### **Sławomir Wach**

Autor 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, podmioty powiązane, prawa autorskie, koszty uzyskania przychodów, interpretacja prawa podatkowego z 17 września 2018, utwory, opłaty, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## **CZY OPŁATY Z TYTUŁU PRZENIESIENIA MAJĄTKOWYCH PRAW AUTORSKICH DO UTWORÓW, UISZCZANE NA RZECZ PODMIOTU POWIĄZANEGO, SĄ WYŁĄCZONE Z KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW?**

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego, wydana 17 września 2018 roku przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>1</sup>, dotyczy istotnego z punktu widzenia zaliczania przez spółkę prawa polskiego – której rezydencja podatkowa znajduje się w Rzeczypospolitej Polskiej – do kosztów uzyskania przychodów opłat z tytułu przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów. Opłaty te były ponoszone na rzecz podmiotu powiązanego, któremu spółka zlecała wytworzenie określonych utworów zgodnie z jej wytycznymi. Czy są to opłaty za korzystanie lub prawo do korzystania z tych utworów?

### **Wprowadzenie**

Wnioskodawcą interpretacji była sp. z o.o., uzyskująca przychody z publikowania gier (zwanych dalej utworami) na takie urządzenia mobilne jak telefony i tablety, a także z mikropłatności, jakich dokonywali użytkownicy oraz z wyświetlania reklam zawartych w tych utworach. Wniosek o wydanie interpretacji wpłynął do organu podatkowego 4 lipca 2018 r. i ze względu na wymogi formalne, został uzupełniony 12 września tegoż roku.

Jak wynika z przedstawionego przez spółkę stanu faktycznego, zawarła ona umowę z dysponującym odpowiednim zapleczem

technicznym oraz kwalifikowaną kadrą pracowników podmiotem powiązanym, w celu tworzenia przez ten podmiot utworów, ich modyfikowania oraz obsługi technicznej. Są to utwory zgodne z ustawą z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>2</sup> (dalej ustawa o prawach autorskich), a nabywając do nich autorskie prawa majątkowe, wnioskodawca ma prawo je publikować w sklepach Google Play oraz iTunes i osiągać z nich przychody.

Przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek

<sup>1</sup> Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 17 września 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.327.2018.2.MO.  
<sup>2</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 1191.

postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)<sup>3</sup>. Przy omówieniu stanu faktycznego spółka wskazała, że opłaty związane z opracowywaniem i wytworzeniem utworów przez podmiot powiązany dotyczyły wykonania przez niego określonych usług: projektowania struktury i zapisu kodu komputerowego niezbędnego do zaprojektowania i rozwinięcia aplikacji programowej na życzenie klienta<sup>4</sup>; wykonania aplikacji na indywidualne zamówienie, łączenia w całość, przystosowania i instalowania istniejącej aplikacji w taki sposób, aby była ona funkcjonalna w środowisku informatycznym klienta<sup>5</sup>. Według wnioskodawcy, usługa polegająca na pozostawianiu podmiotu powiązanego w gotowości do pełnej obsługi technicznej utworów – będąca de facto serwisem posprzedażowym – także powinna być klasyfikowana pod tym samym symbolem PKWiU.

Na podstawie powyższej umowy wnioskodawca dokonywał opłat na rzecz podmiotu powiązanego z tytułu: a) przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów, b) opracowywania i wytworzenia utworów, a także pozostawiania w gotowości do pełnej obsługi technicznej tych utworów. Wysokość opłat była pochodną przychodów spółki uzyskiwanych z publikacji utworów.

Spółka zadała w swoim wniosku pytanie: czy opłaty z tytułu przeniesienia na wnioskodawcę majątkowych praw autorskich do utworów, ponoszone przez spółkę na rzecz podmiotu powiązanego, podlegają po stronie wnioskodawcy ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikającym z przepisów art. 15e ustawy z 15 lutego

1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup> (dalej u.p.d.o.p.)? W ocenie spółki ww. opłaty nie podlegają takim ograniczeniom.

### Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów

Zgodnie z powołanym we wniosku przepisem, podatnicy są obowiązani wyliczyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

- 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
- 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p.,
- 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

– poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, o których mowa w art. 11 u.p.d.o.p. lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6 u.p.d.o.p., w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych

o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek<sup>7</sup>.

Wnioskodawca wskazał, że jak wynika z art. 15e ust. 11 u.o.d.o.p., ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:

- 1) kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;
- 2) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
- 3) usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i
- 4) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1-3, 6 i 7.

W myśl art. 11 ust. 1 u.p.d.o.p., który odnosi się do podmiotów powiązanych, jeżeli:

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

3 Art. 1 ust. 1 ustawy o prawach autorskich.

4 Usługi związane z projektowaniem, programowaniem i rozwojem oprogramowania – symbol 62.01.11.0 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, wprowadzonej Rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r.; Dz.U. 2015 poz. 1676.

5 Ibidem.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

7 Art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., który zaczął obowiązywać od 1 stycznia 2018 r., na mocy art. 2 pkt 18 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz.U. 2017 poz. 2175.



zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo

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

– i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

Z kolei art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. stanowi, że amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa określone w ustawie z 30 czerw-

ca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej<sup>8</sup> (dalej u.p.w.p.),

7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p., zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Spółka doprecyzowała we wniosku, opisując stan faktyczny, że jej działalności nie można odnieść do art. 15e ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., ponieważ podmiot powiązany w ramach umowy ze spółką nie wykonuje jakichkolwiek usług reklamowych i doradczych, a także nie przetwarza danych.

### Charakter opłat za przeniesienie majątkowych praw autorskich

W tej sytuacji kluczowa dla odpowiedzi na zawarte we wniosku o interpretację indywidualną pytanie spółki, stała się kwestia czy opłaty z tytułu przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów, uiszczane na rzecz podmiotu powiązanego, są opłatami z tytułu korzystania lub prawa do korzystania z tychże utworów. Jeśliby tak było, to opłaty za przeniesienie majątkowych praw autorskich, na mocy art. 15e ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., w związku z art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., zostałyby wyłączone z kosztów uzyskania przychodów.

W opinii wnioskodawcy opłaty z tytułu przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów, dokonywane na rzecz podmiotu powiązanego, nie są opłatami z tytułu korzystania lub prawa do korzystania z tychże utworów, dlatego też nie podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów podatkowych. Spółka wskazała też we wniosku na spójność jej oceny ze stanowiskiem resortu finansów przedstawionym w Wyjaśnieniach podatkowych<sup>9</sup>.

Wnioskodawca zwrócił także uwagę na to, że w u.p.d.o.p. brakuje definicji opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania do utworów i odwołał się w tej mierze do art. 12 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu<sup>10</sup> (dalej Modelowa Konwencja). Mianowicie użyte w art. 12 tej Konwencji określenie „należności licencyjne” oznacza wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania wszelkich praw autorskich do dzieła literackiego, artystycznego lub naukowego, włącznie z filmami dla kin, wszelkiego patentu, znaku towarowego, wzoru lub modelu, tajemnicy technologii lub procesu produkcyjnego, lub za korzystanie z doświadczenia zawodowego w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej<sup>11</sup>.

W pkt. 8 Komentarza do art. 12 Opodatkowanie należności licencyjnych (dalej Komentarz) dookreśla się, że należności licencyjne są na ogół związane z prawami lub majątkiem stanowiącym różne formy własności literackiej lub artystycznej, elementy własności intelektualnej określone w tekście, jak również informacje związane ze zdobytym doświadczeniem, w dziedzinie przemysłowej,

8 T.j. Dz.U. 2017 poz. 776.

9 Wyjaśnienia dotyczące wysokości kosztów uzyskania przychodów związanych z nabyciem niektórych rodzajów usług i praw, Ministerstwo Finansów, opubl. 24 kwietnia 2018; <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6350781/2+Kategoria+us%C5%82ug+objetych+art.15e+ust.1+%28final%29>.

10 Modelowa Konwencja OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (ang. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital), opublikowana ze stronami wymiennymi w 1992 r.

11 Modelowa Konwencja OECD. Wersja skrócona, lipiec 2010, wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2011, str. 39, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010\\_9789264045095-pl#page39](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_9789264045095-pl#page39).



handlowej lub naukowej. Definicja obejmuje wynagrodzenia za użytkowanie lub prawo użytkowania wymienionych praw, niezależnie od tego, czy były one lub powinny być w rejestrze państwowym. Definicja obejmuje zarówno opłaty dokonane w wyniku umów licencyjnych, jak i z tytułu odszkodowania, jakie dana osoba musiałaby zapłacić za niedozwolone kopiowanie lub naruszanie praw<sup>12</sup>.

Spółka wskazała również, że w myśl pkt. 8.2 Komentarza, jeśli płatność związana jest z przeniesieniem własności (w sytuacji wnioskodawcy chodzi o autorskie prawa majątkowe), to należności z tego tytułu nie mogą być uznawane za należności za korzystanie lub prawo do korzystania z tych wartości. Zgodnie z tym przepisem: „Jeżeli wypłata jest dokonana w zamian za przeniesienie pełnego prawa własności mienia, o którym mowa w definicji, to taka wypłata nie jest uważana jako wynagrodzenie za użytkowanie lub za prawo do użytkowania tego mienia i tym samym nie może być uznana jako należność licencyjna (...). Trudności mogą powstać w przypadku przeniesienia praw, które mogą być uważane za część mienia wymienionego w definicji, jeżeli te prawa są przeniesione w sposób stanowiący przeniesienie własności. Może na przykład chodzić o udzielenie wyłącznych praw do własności intelektualnej na czas ograniczony lub wszelkich praw do mienia na ograniczonym obszarze geograficznym w ramach transakcji zorganizowanej jako sprzedaż. Każdy przypadek będzie zależał od jego szczególnych faktów i będzie wymagał zbadania w świetle ustawodawstwa krajowego (...)”<sup>13</sup>.

Wedle wnioskodawcy, Komentarz jest podstawowym źródłem dyrektyw inter-

pretacyjnych wobec zapisów zawartych w Modelowej Konwencji.

### **Koszty bezpośrednio związane ze świadczeniem usług**

Co ciekawe, wnioskodawca wskazał także, że jeśliby opłaty z tytułu przeniesienia na niego autorskich praw majątkowych do utworów zostały uznane za opłaty za korzystanie lub prawo do korzystania z utworów, to stanowią one koszty bezpośrednio związane ze świadczeniem przez spółkę usług dotyczących publikowania utworów w sklepach z aplikacjami mobilnymi, czego skutkiem jest osiąganie przychodów, i także z tego powodu nie podlegają ograniczeniom w zaliczaniu do kosztów na mocy art. 15e u.p.d.o.p.

W ocenie spółki, z uwagi na fakt, że ani w u.p.d.op., ani też w jakiegokolwiek innej regulacji prawnej nie ma definicji kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych ze świadczeniem usług przez podatnika, trzeba – aby ustalić, czym są takie koszty – dokonać wykładni językowej art. 15e ust. 11 pkt 1 u.p.d.o.p., w myśl którego „ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do: kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usług”.

Wnioskodawca powołał się tu na słownikowe określenie słowa „bepośredni” – znaczy ono „niemający ogniw pośrednich, dotyczący kogoś lub czegoś wprost”<sup>14</sup>. Według spółki, bez dokonywania omawianych tu opłat nie mogłaby ona publikować utworów w sklepach

z aplikacjami mobilnymi oraz umieszczać w nich reklam, a w ślad za tym – uzyskiwać przychodów.

Spółka wskazała także, że dla określenia kosztów bezpośrednio związanych ze świadczeniem usług przez podatnika pomocna będzie również wykładnia systemowa wewnętrzna, a interpretując art. 15e ust. 11 pkt 1 u.p.d.o.p. należy odwołać się do art. 15 ust. 4b u.p.d.o.p.,

w myśl którego koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia: sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego – są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Spółka przytoczyła również stanowisko organów podatkowych, określających koszt bezpośrednio związany z przychodami jako „koszt, który można powiązać z konkretnym przychodem; wydatek, którego brak zmniejszyłby konkretny przychód podatnika”, bądź też jako „wydatki, które mają bezpośredni wpływ na wartość osiągniętych przychodów”<sup>15</sup>.

Wnioskodawca powołał się też na jedną z interpretacji indywidualnych Dyrektora

<sup>12</sup> Ibidem, str. 274.

<sup>13</sup> Ibidem, str. 275.

<sup>14</sup> Uniwersalny słownik języka polskiego, tom 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, s.

<sup>15</sup> Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powołuje się tu na decyzje: Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego z 10 września 2007 r., sygn. 1401/BP-II/4210-56/07/JM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 23 sierpnia 2007 r., sygn. 1401/BP-I/4210-52/07/MC.

Krajowej Informacji Skarbowej, w której stwierdził on m.in.: „zgodnie z ugruntowanym poglądem, kosztami uzyskania przychodów bezpośrednio związanymi z przychodami są takie wydatki, których poniesienie przekłada się wprost (w sposób bezpośredni) na uzyskanie konkretnych przychodów. W ich przypadku możliwe jest „zidentyfikowanie” wpływu danego kosztu na wielkość osiągniętych przychodów. Do tej kategorii należą głównie te koszty, które mogą być przydzielone, przypisane do określonych wyrobów bądź usług”<sup>16</sup>.

Wnioskodawca konkluduje, że jeżeli uiszcza na rzecz podmiotu powiązanego opłaty z tytułu przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów i uzyskuje prawo do ich zamieszczania w sklepach z aplikacjami mobilnymi, co umożliwi mu osiąganie przychodów, to opłaty te należy uznać za bezpośrednio związane ze świadczeniem usług przez spółkę. Z publikacji konkretnego utworu wnioskodawca ma konkretny przychód, a „koszty nabycia majątkowych praw autorskich do utworu będącego m.in. »nośnikiem« reklamy oraz umożliwiającego dokonywanie mikropłatności przez użytkowników skutkują osiągnięciem określonego przychodu. Tym samym, również z tego względu, opłaty z tytułu przeniesienia na wnioskodawcę autorskich praw majątkowych do utworów mogą stanowić koszty uzyskania przychodów wnioskodawcy bez ograniczeń wynikających z art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p.”<sup>17</sup>

### Stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (dalej Dyrektor KIS) uznał – na gruncie obowiązującego stanu prawnego – stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego za prawidłowe. W uzasadnieniu

stwierdził, że organ podatkowy, rozpatrując majątkowe prawa autorskie do utworów, ograniczył się w interpretacji do przeprowadzenia analizy wydatków ponoszonych przez spółkę pod względem możliwości zastosowania art. 15e u.p.d.o.p., a nie do spełnienia ogólnych warunków uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu.

Dyrektor KIS przypomniał, że zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają art. 15 i 16 u.p.d.o.p., a w myśl art. 15 ust. 1 tej ustawy kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Dyrektor KIS zwrócił też uwagę, że ta definicja ustawodawcy ma charakter ogólny, dlatego każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien być indywidualnie analizowany. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustawa wyraźnie wskazuje przynależność wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów lub wyłącza możliwość zaliczenia go do tego rodzaju kosztów.

Co do art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., to Dyrektor KIS przypomniał, że odnosi się on do tych podmiotów, które są podmiotami powiązanymi oraz świadczą usługi wymienione w tym przepisie oraz podkreślił, że oba te warunki muszą być spełnione łącznie. Wskazał również, że zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN pojęcie „korzystać” oznacza „1. mieć pożytek z czegoś, wyzyskiwać coś”; 2. „użytkować coś, posługiwać się czymś jako narzędziem, środkiem”.

Dyrektor KIS w dalszej części swojego uzasadnienia przytoczył następujący fragment Wyjaśnień podatkowych z 24 kwietnia 2018 r.:

„Pojęcie to (»korzystać«) występuje również w języku prawnym, i tak zgodnie z art. 140 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>18</sup> (dalej k.c.) regulującym zakres prawa własności w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego, właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą.

Z powyższego wynika, iż zarówno w języku potocznym, jak i w języku prawnym »korzystanie« z rzeczy lub prawa stanowi istotę uprawnienia właściciela rzeczy lub prawa. Obejmuje ono takie jego aspekty jak używanie rzeczy (prawa), czy pobieranie z nich pożytków lub czerpanie z nich innych dochodów. Prawu do korzystania z rzeczy (prawa) przeciwstawione jest prawo do rozporządzania rzeczą (prawem), wyzbycia się go. O ile prawo do korzystania z rzeczy (prawa) przysługiwać może nie tylko właścicielowi (użytkownikowi, licencjodawcy, najemcy, dzierżawcy, korzystającemu z umowy leasingu), o tyle prawo do rozporządzenia rzeczą (prawem) jest stricte związane z prawem własności.

Prawo do korzystania z określonej rzeczy lub prawa jest istotą umowy licencyjnej (sublicencyjnej), umowy najmu (art. 659-679 k.c.), dzierżawy (art. 693-709 k.c.), czy umowy leasingu (art. 7091- 70918 k.c.).

Umowa licencyjna (licencja) jest umową *expressis verbis* wskazaną w ustawie o prawie autorskim w jej art. 41 ust. 2 oraz w u.p.w.p. w art. 66 ust. 2 oraz art. 76-art. 81 (w zakresie wynalazku), art. 163 (w zakresie znaku towarowego). Umowa licencyjna może również dotyczyć pozostałych praw określonych w u.p.w.p.

16 Interpretacja indywidualna prawa podatkowego z 8 marca 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.2.2018.1.AW.

17 Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 17 września 2018 r., op.cit.

18 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025 ze zm.

Z uwagi na fakt, iż ograniczenie dotyczy (wszelkiego rodzaju) opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw i wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p., ograniczeniom z art. 15e u.p.d.o.p. nie będą podlegały koszty (opłaty i należności) za przeniesienie praw wymienionych w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p. Jest to rozróżnienie funkcjonujące obecnie np. na gruncie art. 12 ust. 2 Modelowej Konwencji OECD, który definiuje należności licencyjne jako wszelkiego rodzaju należności płacone za użytkowanie lub prawo do użytkowania (...)<sup>19</sup>.

Dyrektor KIS uznał zatem, że uwzględniając powyższe wyjaśnienia i opis stanu faktycznego we wniosku o interpretację, ponoszone przez spółkę opłaty dotyczące

przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów nie podlegają ograniczeniom wymienionym w art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., a stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe. Organ podatkowy stwierdził także, że z uwagi na takie rozstrzygnięcie bezcelowa jest analiza, czy te opłaty są wydatkami bezpośrednio związanymi z usługami świadczonymi przez spółkę.

### Podsumowanie

Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 17 września 2018 r. ma istotne znaczenie w kontekście umów zawieranych między podmiotami powiązanymi. W praktyce dość często dochodzi do przenoszenia majątkowych praw autorskich do utworów zgodnych

z ustawą z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, dlatego tak ważna dla podatników jest kwestia braku ograniczeń w zaliczaniu opłat z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. Wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów są zdefiniowane w art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., zaś jedno z tych wyłączeń dotyczy wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości. Dlatego tak ważne było w powyższej interpretacji ustalenie, czy opłaty z tytułu przeniesienia majątkowych praw autorskich do utworów, uiszczane na rzecz podmiotu powiązanego, są właśnie tego rodzaju opłatami z tytułu korzystania lub prawa do korzystania z tychże utworów. Zdaniem wnioskodawcy tak nie jest. Organ podatkowy potwierdził stanowisko spółki.

19 Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 24 kwietnia 2018 r., dotyczące wysokości kosztów uzyskania przychodów związanych z nabyciem niektórych rodzajów usług i praw, op. cit., Kategorie usług objętych art. 15e ust. 1 u.p.d.o.p., pkt II, Korzystanie z praw; <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6350781/2+Kategoria+us%C5%82ug+objetych+art.15e+ust.1+%28final%29>.

### Summary

Sławomir Wach

#### The charges for group entity for the transfer of proprietary copyrights in terms of tax deductible expenses

In practice, proprietary copyrights are transferred to works very often. Exclusions from tax deductible costs are defined in art. 15e of the Corporate Income Tax Act. The tax authority in the tax law interpretation decided that these fees are not restricted and confirmed the position of the applicant to be correct. Interpretation is significant in terms of agreements concluded between related entities.



### Damian Kuszewski

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. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek, VAT, podatek od towarów i usług, gmina, podatek naliczony, prawo do odliczenia, hala sportowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU VAT NALICZONEGO W ZAKRESIE WYDATKÓW PONIESIONYCH NA INWESTYCJĘ W POSTACI BUDOWY HALI SPORTOWEJ PRZEZ JEDNOSTKĘ SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Stanowisko, jakie zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w indywidualnej interpretacji prawa podatkowego<sup>1</sup>, dotyczyło kwestii czy Gmina ma prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług w związku z określoną inwestycją. Po jej oddaniu do użytkowania Gmina planuje wydzierżawić obiekt w formie przetargu nieograniczonego. Czy w przedstawionej sprawie zostały spełnione warunki umożliwiające wnioskodawcy takie odliczenie?

### Wprowadzenie – stan faktyczny/zdarzenie przyszłe

W dniu 13 lipca 2018 r. do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wpłynął wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na inwestycję w postaci budowy hali sportowej.

Gmina, jako jednostka samorządu terytorialnego, jest czynnym, zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług oraz sporządza miesięczne deklaracje VAT-7. Zgodnie z przepisami ustawy o samorządzie gminnym<sup>2</sup> jest rów-

nież organem wykonującym zadania publiczne własne i zlecone z zakresu administracji rządowej nałożone ustawami, także poprzez funkcjonujące w ramach struktury Gminy jednostki budżetowe, które nie posiadają osobowości prawnej i są przez nią powołane na podstawie odrębnych przepisów. Wśród obowiązków Gminy można zaś wymienić m.in. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych.

W ramach prowadzonej działalności Gmina w latach 2018-2020 planuje przeprowadzić inwestycję związaną z zagospodarowaniem

<sup>1</sup> Indywidualna interpretacja prawa podatkowego z 6 września 2018 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.371.2018.1.ZD.

<sup>2</sup> Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, t.j. Dz.U. 2018 poz. 994 ze zm.



przestrzeni publicznej pn.: „Budowa hali”, która będzie sfinansowana ze środków własnych tej Gminy. Środki te są zabezpieczone w Wieloletniej Prognozie Finansowej oraz budżecie Gminy na 2018 r. Wnioskodawca planuje również złożyć wniosek o dofinansowanie do przedmiotowego projektu inwestycyjnego. Inwestycja może być współfinansowana z Funduszu będącego w dyspozycji Ministra, w ramach Programu inwestycji (dalej „Program”). Wysokość dofinansowania może wynieść do 50% kosztów kwalifikowanych.

W ramach dofinansowania z Programu, podatek VAT będzie kosztem niekwalifikowanym. Miasto planuje złożyć wniosek po pozytywnym rozstrzygnięciu przetargu nieograniczonego na wykonanie dokumentacji projektowej oraz robót budowlanych w ramach przedmiotowego zadania inwestycyjnego. Łącznie wielkość środków finansowych przeznaczona na przedsięwzięcie to ok. 30 mln zł.

Przedmiotem zadania inwestycyjnego jest hala widowiskowo-sportowa, pełniąca głównie funkcję sportową. W zadaniu przewiduje się budowę gotowego do użytku budynku tej hali wraz z zagospodarowaniem terenu, infrastrukturą techniczną, przyłączami, miejscami postojowymi, placami, drogami wewnętrznymi i zjazdem z drogi publicznej. Obiekt zostanie zrealizowany dla Gminy Miasta na podstawie przetargu nieograniczonego w formule „zaprojektuj i wybuduj” i będzie umożliwiał rozgrywanie meczów w najwyższej klasie rozgrywkowej polskich lig sportowych w dyscyplinach: koszykówka, piłka ręczna, siatkówka – zgodnie z aktualnymi wymogami zarządców lig.

Obiekt będzie posiadał arenę umożliwiającą organizację imprez pozasportowych typu: koncerty, targi, wystawy, bale itp. Imprezy organizowane na arenie będą zaliczane do imprez masowych oraz imprez masowych podwyższonego ryzyka. Obiekt będzie wyposażony w pomieszczenia za-

plecza technicznego oraz część caterinową, która będzie obsługiwać imprezy. Otwarcie i rozpoczęcie użytkowania obiektu planuje się na październik 2020 r.

Po zrealizowaniu inwestycji, właścicielem hali widowiskowo-sportowej będzie Gmina, a tym samym należeć ona będzie do jej majątku jako środek trwały. Po oddaniu inwestycji do użytkowania Gmina zamierza wydzierżawić cały obiekt dzierżawcy w drodze przetargu nieograniczonego. Wszystkie dokonywane przez Gminę nabycia towarów i usług związanych z realizowanym zadaniem inwestycyjnym będą udokumentowane fakturami VAT, na których Gmina będzie widniała jako nabywca.

We wniosku zadano pytanie: czy Gmina będzie miała pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na inwestycję pn.: „Budowa hali”?

Gmina zajęła stanowisko własne, zgodnie z którym uzyska pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków poniesionych na inwestycję, ponieważ wydatki te służą w całości wykonywaniu czynności opodatkowanych.

### **Organ władzy publicznej a status podatnika**

Stosownie do postanowień art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej u.p.t.u.)<sup>3</sup> oraz art. 13 obowiązującej od 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy 2006/112/WE Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>4</sup>, Gmina, jako organ władzy publicznej, nie jest uznawana za podatnika podatku od towarów i usług. Jednakże w świetle unormowań prawa wspólnotowego, w przypadku, gdy organy władzy publicznej bądź urzędy obsługujące te organy, podejmują działania gospodarcze lub dokonują transakcji gospodarczych, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań, lub trans-

akcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

Oznacza to, że organ będzie uznany za podatnika podatku od towarów i usług w dwóch przypadkach, tj. gdy wykonuje czynności inne niż te, które mieszczą się w ramach jego zadań oraz gdy wykonuje czynności mieszczące się w ramach jego zadań, ale czyni to na podstawie umów cywilnoprawnych.

Jak wynika z powyższego, wyłączenie organów władzy publicznej z kategorii podatnika ma charakter podmiotowo-przedmiotowy.

Istotnym kryterium podziału jest charakter podejmowanych działań. Czynności publicznoprawne wyłączają te podmioty z kategorii podatników, natomiast czynności cywilnoprawne skutkują uznaniem tych podmiotów za podatników od towarów i usług. Wykonywanie obowiązków gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty jest zdecydowanie czynnością o charakterze publicznoprawnym, jednak przeznaczenie obiektu pod dzierżawę podmiotowi wybranemu w przetargu nieograniczonym nadaje tej czynności charakter cywilnoprawny.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 6 września 2018 r.<sup>5</sup>, stosownie do art. 2 ust. 1 oraz art. 7 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym, wywnioskował z przywołanych przepisów, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie realizowane na podstawie umów cywilnoprawnych, w tym m.in. wynajmu oraz dzierżawy.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 u.p.t.u., podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wy-

3 Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm.

4 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L Nr 347.

5 Op. cit., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.371.2018.1.ZD.

konywania czynności opodatkowanych. Podkreślić należy, że prawo to przysługuje jedynie zarejestrowanym, czynnym podatnikom podatku od towarów i usług, wobec towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych, kształtujących powstanie zobowiązania podatkowego.

Jak zostało wskazane w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, Gmina planuje budowę hali widowiskowo-sportowej. Nowo utworzoną infrastrukturę zamierza wydzierżawić w drodze przetargu nieograniczonego, w ramach którego dzierżawca będzie wykonywał działalność gospodarczą. Na podstawie u.p.t.u. dzierżawa stanowi świadczenie usług i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Z powyższego wynika więc, że wypłacone od dzierżawcy kwoty będą stanowiły wynagrodzenie, w związku z otrzymaniem którego po stronie Gminy powstanie obowiązek podatkowy. Zatem dokonywane nabycia towarów będą bezpośrednio połączone ze sprzedażą generującą podatek należny. Opłaty te będą w bezpośrednim związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

Wobec powyższego, skoro Gmina będzie nabywała towary i usługi jako podatnik podatku od towarów i usług do działalności gospodarczej celem wykonywania czynności opodatkowanych, to należy uznać, że w przedmiotowej sprawie będą spełnione

przesłanki, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy, warunkujące pełne prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony dotyczący wydatków ponoszonych na realizację przedmiotowej inwestycji. Ponadto Gmina – w związku z wykonywaniem czynności, którym będzie służyć zrealizowana inwestycja – prowadzi działalność gospodarczą, a tym samym działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.t.u.

Powyższe stanowisko potwierdzone jest również przez organy podatkowe, m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 8 grudnia 2015 r.<sup>6</sup> oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 czerwca 2017 r.<sup>7</sup>

Podkreślenia wymaga, że przy prawie do odliczenia podatku naliczonego ustawodawca stworzył nie tylko niezbędne do tego warunki przesłanek pozytywnych, ale również warunki niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 u.p.t.u. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

### Podsumowanie

Planowana przez Gminę inwestycja spełnia wszelkie przesłanki ww. ustaw, to znaczy:

- Gmina będzie działać w charakterze podatnika podatku od towarów i usług,

- nabyte towary i usługi w związku z realizacją inwestycji będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług (w tym przypadku jest to umowa cywilnoprawna polegająca na wydzierżawieniu infrastruktury na cele działalności gospodarczej).

W omawianej sytuacji warunki uprawniające do odliczenia podatku naliczonego są (albo będą) spełnione, ponieważ wnioskodawca działa (albo będzie działał) w charakterze podatnika podatku od towarów i usług, a dotyczące realizacji inwestycji „Budowa hali” zakupy towarów i usług są (albo będą) miały ścisły związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Wynika to głównie z faktu, że po zakończeniu budowy obiektu, zostanie on wydzierżawiony dzierżawcy w drodze przetargu nieograniczonego. Będzie to zatem czynność opodatkowana VAT.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w interpretacji indywidualnej z 6 września 2018 r.<sup>8</sup>, zgodził się ze stwierdzeniem wnioskodawcy, że będzie miał on prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego, wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług dotyczących inwestycji pn.: „Budowa hali”, pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 u.p.t.u.

6 Sygn. IBPP3/4512-660/15/UH.

7 Sygn. 0112-KDIL4.4012.118.2017.2.SŚ.

8 Op. cit., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.371.2018.1.ZD.

### Summary

Damian Kuszewski

### The right to deduct value added tax in the field of expenses incurred on investment in construction of a sports hall by local government unit

Local government unit issued official application for a tax ruling regarding some doubts about deduction of VAT from investment expenses. Director of National Tax Information has agreed with applicant, that expenses correlated to the investment are in fact deductible. Although applicant is a public authority, and therefore is not regarded as taxpayer of VAT, in relation with EU regulations civil law transactions, create tax obligation referring to this transactions which are basis for deduction.



## ZAGRANICZNY PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG JAKO PRZYCHÓD I KOSZT PODATKOWY

Konstrukcja kosztów uzyskania przychodów oparta jest na swoistej klauzuli generalnej, zgodnie z którą podatnik ma możliwość odliczania wszelkich kosztów pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu bądź zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodu. Co stanowi orzecznictwo oraz jakie jest stanowisko organów podatkowych w kwestii uznawania za koszt uzyskania przychodów podatku od wartości dodanej, zawartego w fakturze od zagranicznego kontrahenta?

### Wprowadzenie

Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów.

Zgodnie z ogólną zasadą, za koszty uzyskania przychodów uznaje się wydatki spełniające łącznie następujące warunki<sup>1</sup>:

- 1) zostały poniesione przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku muszą zostać pokryte z zasobów majątkowych podatnika,
- 2) są definitywne (rzeczywiste),
- 3) pozostają w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika,

4) zostały poniesione w celu uzyskania przychodów, zachowania lub zabezpieczenia ich źródła lub mogą mieć inny wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,

5) zostały właściwie udokumentowane,

6) nie zostały wymienione w katalogu wydatków niestanowiących kosztów podatkowych.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 43 u.p.d.o.f. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów podatku naliczonego, z tym, że kosztem podatkowym może być podatek naliczony:

- 1) jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,

### Patrycja Mikuła

Autorka jest doradcą podatkowym specjalizującym się w podatku dochodowym, z uwzględnieniem dokumentacji cen transferowych. Od niemal 15 lat zajmuje się doradztwem w zakresie podatków oraz rachunkowości poprzez liczne publikacje prasowe i przeprowadzone szkolenia w zakresie prawa bilansowego i podatkowego, z uwzględnieniem podatku dochodowego, prawa pracy i podatku VAT. Doświadczenie zawodowe zdobywała jako pracownik międzynarodowych spółek doradztwa podatkowego. Posiada wieloletnie doświadczenie w pracy w dziale księgowości w spółkach z kapitałem zagranicznym.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, orzecznictwo, koszt uzyskania przychodów, zagraniczny kontrahent, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

<sup>1</sup> Art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r., t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z 26 lipca 1991 r., t.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1509, dalej u.p.d.o.f.

2) w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług (jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej).

Ustawodawca – chociaż nie wprowadza definicji legalnej pojęć – różnicuje podatek od towarów i usług i podatek od wartości dodanej. Przez pojęcie podatku od wartości dodanej rozumie się podatek od wartości dodanej nakładany na terytorium państwa członkowskiego, z wyjątkiem podatku od towarów i usług nakładanego przepisami ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> (dalej u.p.t.u.).

Sformułowanie „podatek od towarów i usług” jest określeniem podatku od wartości dodanej obowiązującego wyłącznie w Polsce. Nie ma ono zastosowania do zagranicznego podatku od wartości dodanej, zawartego w cenie zapłaconej zagranicznemu kontrahentowi. W konsekwencji wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów podlega wyłącznie podatek od towarów i usług w rozumieniu u.p.t.u.

Linia orzecznicza w zakresie uznawania za koszt uzyskania przychodów podatku od wartości dodanej przez szereg lat nie była jednolita. Organy podatkowe stały na stanowisku, że podatek od wartości dodanej nie stanowi przychodu ani kosztu podatkowego z uwagi na fakt, że podatek od wartości dodanej jest tożsamy z podatkiem od towarów i usług. Z kolei sądy prezentowały stanowisko zgoła odwrotne. Zdaniem urzędów skarbowych tylko w sytuacji, gdy podatnikowi nie

przysługiwało prawo zwrotu podatku od wartości dodanej, podatek ten mógł być kosztem uzyskania przychodu, tj. dany koszt podatkowy należałoby księgować w kwocie brutto.

Począwszy od 2015 r. nastąpił przełom w poglądzie prezentowanym przez organy podatkowe. Ministerstwo Finansów opublikowało stanowisko<sup>3</sup>, zgodnie z którym podatek od wartości dodanej stanowi koszt uzyskania przychodów, a jego zwrot – przychód podatkowy.

Obecnie podatek od wartości dodanej zawarty w fakturze od zagranicznego kontrahenta stanowi koszt uzyskania przychodów niezależnie od tego, czy podatnik wnioskuje o jego zwrot do państwa członkowskiego lub kraju trzeciego, czy też nie. Takie samo stanowisko prezentuje Wojewódzki Sąd Administracyjny Gdańsk w wyroku z 27 września 2011 r.<sup>4</sup> oraz np. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 2 grudnia 2015 r.<sup>5</sup>.

Należy zwrócić uwagę, że zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów podatku od wartości dodanej uzależnione jest od spełnienia ogólnych zasad kwalifikowania wydatku do kosztów podatkowych. Nie będzie można uznać za koszt podatkowy kwoty podatku od wartości dodanej, gdy sam zakup nie będzie stanowił kosztu podatkowego, np. zostanie poniesiony wydatek o charakterze reprezentacyjnym.

Obecna linia judykatury podąża w odmiennym kierunku niż ww. stanowisko Ministerstwa Finansów.

Zgodnie z orzecznictwem – podatek VAT naliczony w krajach UE nie stanowi kosztu uzyskania przychodu w podat-

ku dochodowym od osób prawnych, a uzyskany zwrot podatku od wartości dodanej wynikający z faktur dokumentujących zakupy dokonywane na terytorium innych krajów UE nie stanowi przychodu podlegającego opodatkowaniu polskim podatkiem dochodowym. [...] O ile nie ma wątpliwości, że w krajach UE podatek od wartości dodanej to podatek tożsamy z podatkiem od towarów i usług, to w przypadku krajów spoza UE takiej oczywistości nie ma<sup>6</sup>.

Kierując się stanowiskiem prezentowanym w obowiązujących interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego, w kontekście rozpoznawania ujmowania podatku od wartości dodanej należy odnieść się do możliwości zakwalifikowania powstałych różnic kursowych do przychodów/kosztów podatkowych. Ustawy o podatkach dochodowych wyraźnie określają sytuacje, kiedy powstają różnice kursowe mające wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a mianowicie gdy:

- 1) wartość przychodu należnego w walucie obcej w dniu jego powstania dla celów podatkowych jest inna niż jego wartość w dniu faktycznego otrzymania,
- 2) wartość kosztu podatkowego w walucie obcej w dniu jego zarachowania jest inna niż jego wartość w dniu zapłaty,
- 3) wartość środków (wartości pieniężnych) w walucie obcej w dniu ich nabycia (wpływu na rachunek bankowy) jest inna niż ich wartość w dniu ich wypływu z tego rachunku.

W konsekwencji należy rozpoznać różnice kursowe powstałe przy:

- 1) zapłacie kwoty podatku od wartości dodanej w fakturach zakupu otrzymanych od kontrahenta zagranicznego,

<sup>2</sup> Dz.U. 2017 poz. 1221 ze zm.

<sup>3</sup> Zobacz [http://mf-arch.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c3e9f71c-c036-49e3-935e-c58f5df9e440&groupId=766655](http://mf-arch.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c3e9f71c-c036-49e3-935e-c58f5df9e440&groupId=766655).

<sup>4</sup> Sygn. akt I SA/Gd 571/11, Legalis.

<sup>5</sup> Sygn. IBPB-1-1/4510-93/15/WRz, Legalis.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 29 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2886/16, Legalis; tożsamo: wyrok WSA w Gdańsku z 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 210/17, Legalis; wyrok WSA w Gdańsku z 5 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 1161/15, Legalis.



2) otrzymaniu zwrotu podatku od wartości dodanej od zagranicznego organu podatkowego,

3) zapłacie kwoty podatku od wartości dodanej wynikającego z zobowiązania wobec zagranicznego organu podatkowego.

Takie stanowisko prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 19 stycznia 2018 r.<sup>7</sup>

### **Podatek od wartości dodanej jako przychód podatkowy**

Podatnikom dokonującym zakupów na terytorium państw członkowskich przysługuje prawo zwrotu podatku od wartości dodanej. Zasady zwrotu zostały określone w dyrektywie Rady 2008/9/WE z 12 grudnia 2008 r.<sup>8</sup>. Stosownie do zasad w niej wskazanych, aby być uprawnionym do uzyskania zwrotu w państwie członkowskim (tj. w państwie, w którym został naliczony podatek), podatnik niemający siedziby w takim państwie musi dokonywać transakcji dających prawo do odliczenia w państwie członkowskim siedziby. W przypadku gdy taki podatnik, oprócz transakcji dających prawo do odliczenia podatku w tym państwie członkowskim, dokonuje również transakcji niedających takiego prawa, przedmiotem zwrotu może być jedynie ta część podatku, która odpowiada transakcjom dającym prawo do odliczenia.

Ustawy o podatkach dochodowych nie zawierają wprost uregulowań w zakresie rozliczenia otrzymanego zwrotu. Należy jednak zwrócić uwagę na unormowania zawarte w art. 12 ust. 4 pkt 6a u.p.d.o.p. i art. 14 ust. 3 pkt 3a u.p.d.o.f. Zgodnie z nimi nie uważa się za przychody zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

W konsekwencji zwrócone wydatki zaliczone do kosztów uzyskania przychodów stanowią przychód podatkowy.

Przychód z tytułu otrzymanego zwrotu powinien zostać rozpoznany w momencie jego faktycznego otrzymania<sup>9</sup>. Należy podkreślić, że przez otrzymanie zwrotu podatku od wartości dodanej należy rozumieć jego faktyczny wpływ na rachunek bankowy, a nie datę otrzymania decyzji administracji skarbowej państwa członkowskiego. Wartość przychodu wyrażonego w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Z uwagi na fakt, że do przeliczenia kwoty przychodu i do otrzymanej zapłaty w walucie zastosowanie będzie miał ten sam kurs, nie wystąpią podatkowe różnice kursowe<sup>10</sup>.

Odmienne kształtuje się sytuacja podmiotów, które są zobligowane do zapłaty podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim. Podatnik świadczący usługi lub sprzedający towary za granicą i z tego tytułu opłacający podatek od wartości dodanej, powinien wykazywać jako przychód kwoty należne wraz z tym podatkiem (wartość brutto sprzedaży).

Podatnik zobligowany jest do wykazania w Polsce przychodu z tytułu należnego podatku od wartości dodanej także w sytuacji, gdy jest czynnym podatnikiem podatku od wartości dodanej w innym państwie członkowskim (nie ma na terenie UE zakładu w rozumieniu przepisów międzynarodowego prawa podatkowego). Takie stanowisko prezentują organy podatkowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 marca 2018 r.<sup>11</sup>

Przychodem podlegającym opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej na terytorium Danii będą przychody uzyskane ze świadczonych usług na terytorium Danii wykazywane w wartości brutto, a więc bez ich pomniejszenia o podatek od wartości dodanej.

Równocześnie zapłacony podatek od wartości dodanej będzie stanowił koszt podatkowy<sup>12</sup>. Natomiast w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest odrębny pogląd.

Zgodnie z orzecznictwem nie ma powodu, by występujące w art. 2 pkt 11 u.p.t.u. terminy »podatek od towarów i usług« oraz »podatek od wartości dodanej« nie mogły być traktowane jako równoważne znaczeniowo.

„[...] Sformułowania te traktować należy jako synonimy, opisujące ten sam podatek. Mając na uwadze, że art. 2 pkt 11 u.p.t.u. konstruuje definicję legalną, zasadne jest przy tym wzięcie pod uwagę racji jej wprowadzenia, a jedną z nich jest osiągnięcie jasności znaczeniowej. Gdy mowa jest o »podatku od wartości dodanej«, odnieść go należy do podatku nakładanego na terytorium państwa członkowskiego, gdy zaś chodzi o ten sam podatek, nakładany jednak u.p.t.u., adekwatne jest określenie go jako »podatek od towarów i usług«.

Wspomniane wyżej zabiegi harmonizacyjne sprzyjać mają ujednolicaniu przedmiotowego podatku w Polsce

7 Sygn. 01111-KDIB2-1.4010.388.2017.1.EN, Legalis.

8 Dz.Urz. UE L Nr 44, s. 23.

9 Zgodnie z art. 12 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p. oraz art. 11a ust. 1 i art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.

10 Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 3 marca 2015 r., sygn. ITPB3/423-605c/14/AW, Legalis.

11 Sygn. 01113-KDIPT2-1.4011.62.2018.1.AP, Legalis.

12 Por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 maja 2017 r., sygn. 01113-KDIPT-1.4011.65.2017.1.MAP, Legalis.

i państwach członkowskich, tj. czynieniu go czymś jednorodnym (z zachowaniem na uwadze, że jest to pewnego rodzaju dążność, która w sposób całkowity nie może być zrealizowana). Dążenie do tej swoistej unifikacji sprzyja temu, by ów

podatek, w obu ujęciach, traktować jako ten sam, jak długo nie okaże się zasadne wzięcie pod uwagę odrębności wyznaczonej art. 2 pkt 11 u.p.t.u. [...]. Definicja legalna zawarta w art. 2 pkt 11 u.p.t.u. pełni tylko funkcję porządkującą poję-

cia języka prawnego, nie jest natomiast przepisem materialnym, który obok podatku od towarów i usług konstytuuje nową formę opodatkowania – podatek od wartości dodanej<sup>13</sup>.

13 Wyrok NSA z 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 926/16, Legalis.

### Summary

Patrycja Mikuła

#### Foreign VAT as a tax income and deductible expense

The wording „tax on goods and services” is a value added tax applicable only in Poland. It does not apply to foreign value added tax. In this context, in the opinion of the tax authorities, the amount of foreign tax is deductible expense, and the tax refund received - tax income. The jurisprudence of administrative courts presents a position in this respect.



Artykuł pochodzi z książki „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2018”, pod redakcją prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, z planowanym wydaniem przez Wydawnictwo C.H. Beck w listopadzie 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17699-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2018-artur-holda>.



## CZY MOŻLIWE JEST SKIEROWANIE PRACOWNIKA NA DODATKOWE BADANIA LEKARSKIE W ZWIĄZKU Z PODEJRZENIEM CHOROBY PSYCHICZNEJ – ANALIZA MOŻLIWOŚCI PRAWNYCH I ORZECZNICTWA SĄDU NAJWYŻSZEGO

Jedną z wielu kwestii rodzących poważne wątpliwości natury praktycznej i prawnej jest sprawa wykonywania pracy przez pracownika, u którego pracodawca podejrzewa zaburzenia psychiczne, szczególnie w zakresie dotyczącym BHP. Wątpliwości te mają swoje źródło, jak w większości przypadków tego typu, w braku szczegółowych uregulowań prawnych. Jednakże z uwagi na doniosłość tej kwestii w praktyce, próby rozstrzygnięcia tych wątpliwości podjął się Sąd Najwyższy, którego orzecznictwo z ostatnich kilkunastu lat ukształtowało poglądy praktyków dotyczące tego zagadnienia. Czy zatem polskie prawo daje pracodawcy odpowiednie narzędzia, aby mógł on odpowiednio zareagować w sytuacji, gdy pracownik podejrzewany o chorobę psychiczną może stanowić potencjalne zagrożenie dla bezpieczeństwa i higieny pracy w zakładzie?

### Wprowadzenie – uregulowania prawne związane z profilaktyczną opieką zdrowotną

W sytuacji, gdy pracodawca podejrzewa, iż pracownik może cierpieć na chorobę psychiczną, która będzie mogła potencjalnie doprowadzać do sytuacji niebezpiecznych w zakładzie, np. w wyniku naruszeń zasad BHP, ważne będzie ustalenie czy rzeczywiście na nią choruje, a jeśli tak, to czy spowoduje ona jego niezdolność do pracy. Podstawowym

instrumentem, jaki potencjalnie pracodawca mógłby wykorzystać w takiej sytuacji, mogą być badania lekarskie pracowników.

Artykuł 229 Kodeksu pracy<sup>1</sup> (dalej: k.p.) zobowiązuje pracodawcę do otoczenia pracowników profilaktyczną opieką zdrowotną. W tym celu przewiduje trzy rodzaje obowiązkowych badań lekarskich, jakim poddawani są pracownicy – wstępne, okresowe i kontrolne. O ich znaczeniu świadczy fakt, iż stanowią jeden z warunków decydujących

### Dr Maciej Chakowski

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

### Michał Nocuń

Autor jest specjalistą z zakresu prawa pracy i problematyki zatrudniania cudzoziemców w Polsce. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Specjalizuje się w doradztwie w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.



**Słowa kluczowe:** prawo pracy, kodeks pracy, pracownik, pracodawca, badania lekarskie, choroba psychiczna, orzecznictwo, Sąd Najwyższy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

<sup>1</sup> Ustawa z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, t.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

o możliwości dopuszczenia pracownika do pracy, bowiem zgodnie z brzmieniem art. 229 § 4 k.p. pracodawca nie może dopuścić do pracy pracownika bez aktualnego orzeczenia lekarskiego stwierdzającego brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku w warunkach pracy opisanych w skierowaniu na badania lekarskie.

Należy zwrócić uwagę, że poddanie się tym badaniom jest także obowiązkiem pracowników o charakterze trwałym, co oznacza, że niepoddanie się obowiązkowym badaniom zleconym przez pracodawcę może uzasadniać rozwiązanie stosunku pracy z pracownikiem w każdym czasie<sup>2</sup>.

Warto podkreślić, iż kwestie omawiane w niniejszym artykule dotyczą pracownika już zatrudnionego i wykonującego pracę, zatem nie ma możliwości skierowania go na badania wstępne, które musiały zostać przeprowadzone przed dopuszczeniem pracownika do pracy. Autorzy nie będą też omawiać szczegółowo kwestii związanych z długotrwałym zwolnieniem chorobowym, ponieważ wtedy sytuacja będzie prosta – jeśli pracownik, o którym mowa był nieobecny z powodu choroby przez okres dłuższy niż 30 dni, wymuszałoby to konieczność przeprowadzenia badań kontrolnych.

### Zasady przeprowadzania badań okresowych

Na podstawie art. 229 k.p. wyznaczającego zasady ogólne przeprowadzania badań lekarskich pracowników, szczegółowe kwestie związane z badaniami regulują przepisy wykonawcze wydane przez ministra właściwego do spraw zdrowia w porozumieniu z ministrem do spraw pracy – rozporządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 30 maja 1996 r. w sprawie przeprowadzania badań lekarskich pracowników,

zakresu profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami oraz orzeczeń lekarskich wydawanych do celów przewidzianych w Kodeksie pracy<sup>3</sup> (dalej: rozporządzenie).

Rozporządzenie określa m.in. tryb kierowania pracownika przez pracodawcę na badania profilaktyczne, zakres badań i zasady wydawania orzeczeń lekarskich. Zawarto tam także wskazówki dla lekarzy, dotyczące wyznaczania częstotliwości przeprowadzania badań (dat ważności orzeczeń o zdolności do pracy), choć ostateczna decyzja co do okresu ważności orzeczeń o zdolności do pracy zawsze należy do lekarza, który indywidualnie ocenia stan zdrowia pracownika oraz czynniki ryzyka, na jakie pracownik jest narażony.

W rozporządzeniu jest również mowa o dodatkowych badaniach, jednak na tej podstawie pracodawca wydaje skierowanie na badania profilaktyczne w związku ze zgłoszeniem przez pracownika niemożności wykonywania dotychczasowej pracy. Uprawnienie to wynika z § 6 pkt 1 rozporządzenia, ale jak łatwo zauważyć, wydanie skierowania jest dopuszczalne na tej podstawie dopiero wtedy, gdy pracownik zgłosi niemożność wykonywania dotychczasowej pracy.

Co więcej, taki wniosek pracownika może dotyczyć:

- konieczności przeniesienia pracownika do innej pracy ze względu na stwierdzenie szkodliwego wpływu wykonywanej pracy na zdrowie pracownika (art. 55 § 1 k.p.),
- objawów wskazujących na powstanie choroby zawodowej (art. 230 § 1 k.p.),
- niezdolności do wykonywania dotychczasowej pracy u pracownika, który uległ wypadkowi przy pracy

lub u którego stwierdzono chorobę zawodową, lecz nie zaliczono go do żadnej z grup inwalidów.

Nie jest to więc przypadek, w którym pracodawca może zdecydować o dodatkowych badaniach.

Ponieważ brak takiego uregulowania powodował poważne problemy praktyczne, próba rozstrzygnięcia tego zagadnienia została podjęta przez Sąd Najwyższy<sup>4</sup>, w którego ocenie: „Aktualnym orzeczeniem lekarskim w rozumieniu art. 229 § 4 k.p. jest orzeczenie stwierdzające stan zdrowia pracownika w dacie, w której pracownik ma być dopuszczony do pracy. Zachowuje ono aktualność w okresie w nim wymienionym, jednak staje się nieaktualne w przypadku wystąpienia w tym okresie zdarzeń, które mogą wskazywać na zmianę stanu zdrowia pracownika”.

Stwierdzenie to w przytoczonym wyroku co prawda dotyczyło konkretnego stanu faktycznego rozstrzyganej przez SN w tym wyroku sprawy, gdzie wystąpiła nieobecność spowodowana chorobą dłuższą niż 30 dni (więc wymuszającą przeprowadzenie badań kontrolnych), ale otworzyło ono drogę do szerszej interpretacji art. 229 § 4 k.p., która obecnie jest szeroko akceptowana wśród praktyków.

Podstawą nowszej wykładni jest założenie, że każde zdarzenie mogące spowodować zmianę stanu zdrowia pracownika w stopniu, który może wpłynąć na bezpieczeństwo wykonywania pracy przez pracownika (np. jego stan psychofizyczny) może spowodować, że orzeczenie lekarskie o zdolności pracownika do pracy przestanie być aktualne. Argumentacja ta wynika z obowiązku pracodawcy zapewnienia pracownikom bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, ujętego w art. 207 k.p.

2 Por. wyrok SN z 2 marca 2011 r., sygn. akt II PK 188/10, Legalis nr 362201.

3 Dz.U. 2016 poz. 2067.

4 Wyrok z 18 grudnia 2002 r., sygn. akt I PK 44/02, Legalis nr 56104.



Zdaniem zwolenników tej interpretacji, obowiązek zapewnienia bezpiecznych i higienicznych warunków pracy powoduje konieczność odsunięcia od pracy pracownika, którego stan zdrowia może uniemożliwiać wykonywanie pracy w sposób bezpieczny i higieniczny – chodzi tu o sytuację zwiększenia prawdopodobieństwa wystąpienia wypadku przy pracy z powodu pogorszonej sprawności psychofizycznej w związku ze stanem zdrowia pracownika. Pracownik odsunięty od pracy w takiej sytuacji powinien otrzymać skierowanie na badania okresowe oraz polecenie służbowe udania się na te badania.

Trzeba podkreślić, że do chwili obecnej wykładnia ta nie znalazła wyraźnego potwierdzenia w orzecznictwie, przez co jej zastosowanie może wiązać się z ryzykiem prawnym dla pracodawcy. W nowszym orzecznictwie SN możliwe jest jednak dostrzeżenie pewnego poparcia dla tej interpretacji, co zostanie omówione dalej.

**Potencjalne ryzyka prawne dla pracodawcy w związku z zastosowaniem wykładni zakładającej możliwość przeprowadzenia badań profilaktycznych przy podejrzeniu zmiany stanu zdrowia pracownika**

Zastosowanie interpretacji art. 229 § 2 k.p. polegającej na przyjęciu, że dopuszczalne jest wcześniej skierowanie pracownika na badania okresowe, jeśli istnieje uzasadnione podejrzenie zmiany stanu zdrowia pracownika, rodzi dla pracodawcy ryzyko prawne, ponieważ, jak wskazano wcześniej, z żadnego przepisu prawa powszechnie obowiązującego nie wynika wprost uprawnienie pracodawcy do wydania takiego skierowania.

W związku z tym występują tutaj dwa rodzaje ryzyk prawnych dla pracodawcy – zarzucenia molestowania (tzw. nieseksualnego, określanego również mianem

szykany – niepożądanego zachowania, którego celem lub skutkiem jest naruszenie godności pracownika i stworzenie wobec niego zastraszającej, wrogiej, poniżającej, upokarzającej lub uwłaczającej atmosfery) z art. 183a § 5 pkt 2 KP lub zarzucenia mobbingu z art. 943 k.p., jeśli opisywane skierowanie na badania miałyby być elementem uporczywego i długotrwałego nękania pracownika.

W celu zminimalizowania ryzyka związanego z zastosowaniem opisywanej interpretacji ważne będzie wykazanie intencji pracodawcy.

Orzecznictwo SN w tym zakresie zakłada, że wykonywanie badań profilaktycznych jest generalnie w interesie pracownika z uwagi na ryzyko związane z wykonywaniem pracy przez pracownika, którego stan zdrowia może nie pozwalać na bezpieczne wykonywanie pracy. Pracodawca będzie jednak musiał udowodnić, że cele skierowania na badania nie były związane z szykanowaniem pracownika.

Sąd Najwyższy stwierdził w orzeczeniu<sup>5</sup>, że „Skierowanie pracownika na wymagane prawem badania lekarskie nie może być potraktowane jako szykana ze strony pracodawcy i poszukiwanie pretekstu do zwolnienia pracownika, zwłaszcza gdy odmowa poddania się badaniu jest irracjonalna, godzi w jego osobisty interes, a pracodawcę naraża na odpowiedzialność związaną z dopuszczeniem do pracy na stanowisku narażającym na działanie substancji szkodliwych dla zdrowia, bez aktualnych badań lekarskich”.

W stanie faktycznym tej sprawy lekarka przeprowadzająca badania omyłkowo wydała orzeczenie o dopuszczeniu do pracy na okres 5 lat, a jej zamiarem było wydanie takiego orzeczenia na okres 1 roku, o czym poinformowała ona pracownicę. W związku z tą sytu-

acją pracodawca skierował pracownicę na dodatkowe badania, pomimo tego, iż pracownica legitymowała się aktualnym orzeczeniem o zdolności do pracy. Pracownica odmówiła poddania się dodatkowym badaniom, na co pracodawca zareagował rozwiązaniem stosunku pracy bez wypowiedzenia (art. 52 k.p.). Sądy obu instancji uznały to zachowanie pracownicy za ciężkie naruszenie podstawowych obowiązków pracowniczych, czego SN nie zakwestionował.

Z kolei w wyroku w podobnej sprawie<sup>6</sup> SN uznał, orzekając na niekorzyść pracownicy będącej skarżącą w sprawie, iż „[...] z poczynionych w sprawie ustaleń wynika, że zachowania pracowników strony pozwanej nie nosiły jakichkolwiek cech mobbingu w rozumieniu art. 943 § 2 k.p., ale miały na celu niesienie pomocy i polepszenie stanu zdrowia powódki, zaś poddanie się przez powódkę badaniu lekarskiemu w dniu [...] potwierdziło występowanie u niej zaburzeń psychotycznych, powodujących nieprzerwaną niezdolność do pracy w ramach zasiłku chorobowego do dnia [...]”. Sąd Najwyższy nie ocenił jednak w tej sprawie bezpośrednio zgodności z prawem skierowania na dodatkowe badania lekarskie, czego domagała się pracownica, ale przytoczony fragment może sugerować, że SN nie uważa takiego skierowania za bezprawne.

W opinii autorów, przytoczone orzecznictwo oraz ogólna zasada ochrony bezpieczeństwa i higieny pracy przez pracodawcę z art. 207 k.p. sugerują, iż skierowanie pracownika na dodatkowe badania lekarskie w związku z podejrzeniem wystąpienia u niego potencjalnych objawów choroby psychicznej nie będzie bezprawne. Warunkiem wydania takiego skierowania musi być jednak wystąpienie zachowań, które będą rzeczywiście uzasadniały taką potrzebę, szczególnie gdy takie za-

5 Wyrok SN z 27 stycznia 2004 r., sygn. akt I PK 293/03), Legalis nr 65680.

6 Wyrok z 16 stycznia 2014 r., sygn. akt I PK 207/13, Legalis nr 1169165.

chowania mogą powodować zagrożenie dla zdrowia lub życia samego pracownika lub innych osób.

Pracodawca w takiej sytuacji musi być przygotowany na to, że pracownik może takie skierowanie uznać za szykanę, nawet jeśli celem pracodawcy będzie rzeczywista pomoc pracownikowi i zapewnienie bezpieczeństwa pracy. Rekomendowanym krokiem w tej sytuacji będzie podjęcie próby przekonania pracownika do poddania się badaniom (np. psychiatrycznym) bez wydawania polecenia. Należy pamiętać także o tym, że decyzja o wykonaniu potencjalnych badań psychiatrycznych w ramach procedury skierowania pracownika na badania profilaktyczne będzie należeć do

lekarza medycyny pracy i nie ma możliwości skierowania pracownika na badania specjalistyczne bezpośrednio przez pracodawcę.

### Podsumowanie

Na podstawie powyższych rozważań można dojść do niżej wymienionych wniosków:

- uprawnienie pracodawcy do kierowania pracowników na dodatkowe badania profilaktyczne występuje, lecz nie wynika wprost z przepisów prawa. Jednak orzecznictwo sugeruje, iż nie będzie to działanie bezprawne;

- podstawą prawną skierowania pracownika na badania profilaktyczne w takiej sytuacji będzie art. 229 § 2 k.p. w zw. z art. 207 k.p.;

- skierowanie na dodatkowe badania profilaktyczne może rodzić ryzyka prawne związane z potencjalnym uznaniem takiego skierowania za molestowanie lub mobbing pracownika;

- w razie powstania sporu ważne będzie wykazanie przez pracodawcę, że jego intencją nie było szykanowanie pracownika, tylko pomoc i zapewnienie bezpieczeństwa pracy.

### Summary

Dr Maciej Chakowski, Michał Nocuń

#### **Can an employee be legally ordered to submit to an additional medical examination in cases when a mental disorder is suspected – analysis of legal possibilities and the jurisprudence of the Polish Supreme Court**

One of the numerous matters that remain unregulated within the system of Polish labour law is the matter of legal possibilities in cases of employee's suspected mental disorder. In such cases, diminished mental capacity on part of the employee may increase the risk of occurrence of workplace accidents, therefore increasing the potential liability for the employer. This article is an attempt to outline an appropriate course of action in such cases, based on the current jurisprudence of the Polish Supreme Court and the existing acts of law.

## **„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.  
Ul. Marynarska 11  
02-674 Warszawa  
Tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

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

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

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

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

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

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

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

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



# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



C&C CHAKOWSKI & CISZEK

Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



DYMLANG

KANCELARIA PRAWNO-PODATKOWA

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



Russell Bedford  
taking you further