

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Schematy podatkowe – ujawnianie informacji przedsiębiorstwa, zakres i ograniczenia

Rafał Dąbrowski

Zmiany w opodatkowaniu podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych przez polską spółkę na rzecz spółki zagranicznej z siedzibą na terytorium Unii Europejskiej – wątpliwości interpretacyjne

Paweł Dymłang

Zbycie kryptowalut – nowe źródło przychodów od 1 stycznia 2019 roku

Nr 1 (6) styczeń 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

RB MAGAZINE

RB MAGAZINE JEST PIERWSZĄ CAŁKOWICIE
BEZPŁATNĄ GAZETĄ Z ZAKRESU PRAWA,
PODATKÓW, RACHUNKOWOŚCI I SZKOLEŃ
NA POLSKIM RYNKU.

WYDAWANY JEST W CYKLU MIESIĘCZNYM,
ZATEM MOGĄ PAŃSTWO SIĘGAĆ
PO AKTUALNE ZMIANY NIEMAL NA BIEŻĄCO.
WYDALIŚMY JUŻ PRAWIE 50 NUMERÓW,
TO ŚWIADCZY O ZAINTERESOWANIU
CZYTELNIKÓW.

www.rbmagazine.pl

Wydawca RB Magazine

Russell Bedford Poland sp. z o.o.,
ul. Marynarska 11; 02-674 Warszawa,
www.russellbedford.pl, tel: 22 276 61 80



Polecamy

Schematy podatkowe – ujawnianie informacji przedsiębiorstwa, zakres i ograniczenia – część 1

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Od 1 stycznia 2019 roku obowiązują nowe przepisy dotyczące obowiązków w zakresie tak zwanego raportowania schematów podatkowych. Przedmiotem analizy w artykule jest zakres informacji, jakich oczekuje od przedsiębiorców administracja podatkowa oraz relacja między tą regulacją a ograniczeniami dotyczącymi ujawniania informacji poufnych, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa czy też objętych tajemnicą zawodową.

Patrz str. 46



Zmiany w opodatkowaniu podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych przez polską spółkę na rzecz spółki zagranicznej z siedzibą na terytorium Unii Europejskiej – wątpliwości interpretacyjne

Rafał Dąbrowski

Do końca 2018 r. w ustawach o podatkach dochodowych zasadą było korzystanie z preferencji podatkowych dotyczących przychodów z dywidend wypłacanych przez polską spółkę dla spółki zagranicznej już w momencie dokonywania wypłaty należności.

Patrz str. 7

Exit tax od osób fizycznych może naruszać art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Opodatkowanie hipotetycznych zysków, które osoba fizyczna może, ale których wcale nie musi (w przyszłości) osiągnąć w sytuacji, gdy podatnik nie rozporządza tymi „zyskami” i których rzeczywista wysokość nie może być w praktyce ustalona a priori, stanowi istotne ograniczenie swobody przemieszczania i osiedlania się w UE.

Patrz str. 11

Zbycie kryptowalut – nowe źródło przychodów od 1 stycznia 2019 roku

Paweł Dymłang

Rok 2019 przyniósł pewną ulgę podmiotom z branży kryptowalut. Niepewność dotycząca rozliczania różnego rodzaju transakcji mających za przedmiot kryptowalutę, została zastąpiona przez wprowadzenie zupełnie nowych przepisów.

Patrz str. 52

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Krajowy Rejestr Zadłużonych źródłem informacji dla wierzycieli 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Rafał Dąbrowski

Zmiany w opodatkowaniu podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych przez polską spółkę na rzecz spółki zagranicznej z siedzibą na terytorium Unii Europejskiej – wątpliwości interpretacyjne..... 7

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Exit tax od osób fizycznych może naruszać art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej ... 11

Michał Sroczyński

Koszty uzyskania przychodu w przypadku działalności o charakterze twórczym 15

Michał Thedy, Michalina Opoka

Rozdzielenie źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych 24

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Zmiany treści stosunku pracy po urlopie wychowawczym..... 34

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Justyna Kyć, Bartosz Nawrot

Podatek od niezrealizowanych zysków osób fizycznych w świetle zgodności z prawem Unii Europejskiej i Konstytucją RP 37

ARTYKUŁY I OPINIE

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Schematy podatkowe – ujawnianie informacji przedsiębiorstwa, zakres i ograniczenia – część 1... 46

Paweł Dymłang

Zbycie kryptowalut – nowe źródło przychodów od 1 stycznia 2019 roku 52



Drodzy Czytelnicy

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

Ministerstwo Sprawiedliwości przygotowało projekt nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego. W uzasadnieniu zmian, jak to już zwykle bywa przy wprowadzaniu nowych przepisów, jest mowa o usprawnieniu i zwiększeniu efektywności postępowań, ale także o pierwszeństwie zasady egzekucji nad represją. Zaostrzenie przepisów ma służyć finansowemu interesowi państwa poprzez bardziej restrykcyjną jak dotąd reakcję na uszczuplenie należności publicznoprawnej czy też uchylanie się od opodatkowania. Zgodnie z dotychczas obowiązującym kodeksem, podatnik, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. W projekcie zmian dodany został przepis, w myśl którego, jeżeli kwota nieterminowo wpłaconego podatku przekroczy pięćdziesięciokrotność minimalnego wynagrodzenia, to sprawca zabronionego czynu zostanie ukarany grzywną do 720 stawek dziennych. Tak surowa sankcja ma być w ocenie resortu także elementem walki z oszustwami podatkowymi, zwłaszcza tymi, które dotyczą wyłudzenia VAT.

Obecnie sąd, wymierzając karę grzywny za przestępstwo skarbowe, określa liczbę stawek oraz wysokość jednej stawki dziennej, a jeśli kodeks nie stanowi inaczej, to najniższa liczba stawek wynosi 10, zaś najwyższa – 720. W projektowanych przepisach ten najniższy próg stawek wzrośnie do 20.

Zaostrzeniu ulegną również przepisy dotyczące przechowywania ksiąg i dokumentów. Zgodnie z dotychczasowym kodeksem, kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje księgi w miejscu wykonywania działalności lub w miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, przedstawicielstwo lub oddział, a jeśli jej prowadzenie zostało zlecone biurowi rachunkowemu lub innemu uprawnionemu podmiotowi – w miejscu określonym w umowie z biurem rachunkowym lub w miejscu wskazanym przez kierownika jednostki, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. W nowelizacji kodeksu przewiduje się, że w ten sam sposób zostanie ukarany również ten, kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje księgi i dokumentów związanych z jej prowadzeniem do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W szóstym numerze Biuletynu omawiamy kwestie dotyczące schematów podatkowych – ujawniania informacji przedsiębiorstwa; opodatkowania dywidend wypłacanych przez polską spółkę na rzecz spółki zagranicznej; podatku od niezrealizowanych zysków osób fizycznych w świetle zgodności z prawem unijnym i Konstytucją RP; kosztów uzyskania przychodu w przypadku działalności o charakterze twórczym; rozdzielenia źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych; zbycia kryptowalut – nowego źródła przychodów od 1 stycznia 2019 r.; zmiany treści stosunku pracy po urlopie wychowawczym; Krajowego Rejestru Zadłużonych.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 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: Krajowy Rejestr Zadłużonych, postępowanie upadłościowe, postępowanie restrukturyzacyjne, dłużnicy, wierzyciele, niewypłacalność, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KRAJOWY REJESTR ZADŁUŻONYCH ŹRÓDŁEM INFORMACJI DLA WIERZycIELI

Zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 2015/848 z 20 maja 2015 r. w sprawie postępowania upadłościowego¹, w unijnych państwach członkowskich powinien być utworzony i prowadzony co najmniej jeden rejestr, zawierający informacje o postępowaniach upadłościowych. W Polsce będzie to Krajowy Rejestr Zadłużonych, w którym znajdą się dane o podmiotach niewypłacalnych, zagrożonych niewypłacalnością lub podmiotach, wobec których umorzono bezskuteczną egzekucję. Wierzyciele będą mieli dostęp przez internet do akt postępowania restrukturyzacyjnych i upadłościowych, zaś przedsiębiorcy będą mogli zweryfikować wiarygodność swoich kontrahentów.

Wprowadzenie

Krajowy Rejestr Zadłużonych powstanie na mocy ustawy z 6 grudnia 2018 r.² (dalej u.k.r.z.). Przygotowanie tej regulacji trwało dość długo, a jej pierwszy projekt, zamieszczony w Rządowym Centrum Legislacji, nosił datę 16 sierpnia 2017 r.³. Ostatecznie, po modyfikacjach, projekt ustawy wpłynął do Sejmu 7 czerwca 2018 r., który uchwalił ją 6 grudnia 2018 r., a 11 stycznia 2019 r. została ona opublikowana w Dzienniku Ustaw.

W uzasadnieniu u.k.r.z.⁴ zwraca się uwagę, że stanowi ona realizację, zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne⁵, obowiązku utworzenia Centralnego Rejestru Restrukturyzacji i Upadłości. Jednakże ten rejestr, który miał wejść w życie 26 czerwca 2018 r., nigdy nie zaczął funkcjonować. W uzasadnieniu u.k.r.z. wyjaśnia się także, że prace związane z ustanowieniem Krajowego Rejestru Zadłużonych oraz systemu teleinformatycznego obsługującego postępowania restrukturyzacyjne i upadło-

1 Dz. Urz. UE L 141 z 5 czerwca 2015, s. 19.

2 Ustawa z 6 grudnia 2018 r. o Krajowym Rejestrze Zadłużonych, Dz.U. 2019 poz. 55.

3 Por. projekt z 16 sierpnia 2017 r., opublikowany w Rządowym Centrum Legislacji 7 września 2017 r.; <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12302650/katalog/12457002#12457002>.

4 Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowym Rejestrze Zadłużonych, druk sejmowy nr 2637.

5 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1508.

ściowe są kontynuacją prac dotyczących Centralnego Rejestru Restrukturyzacji i Upadłości, zaś w art. 35 u.k.r.z. jest mowa o likwidacji tego rejestru. Krajowy Rejestr Zadłużonych przejmie funkcje Rejestru Dłużników Niewypłacalnych, utworzonego ustawą z 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁶.

Czyje dane i jakie informacje będą ujawniane w Krajowym Rejestrze Zadłużonych?

Krajowy Rejestr Zadłużonych będzie prowadzony przez ministra sprawiedliwości w systemie teleinformatycznym, przy czym będzie on jawny – każdy będzie miał prawo poznać, za pośrednictwem internetu, zamieszczone w nim dane⁷.

W rejestrze będą ujawniane informacje o:

1) osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną – wobec których są albo były prowadzone postępowania:

- a) restrukturyzacyjne,
- b) upadłościowe lub wtórne postępowania upadłościowe,
- c) zakończone prawomocnym orzeczeniem zakazu prowadzenia działalności gospodarczej⁸,
- d) w przedmiocie uznania orzeczenia o wszczęciu zagranicznego postępowania upadłościowego⁹.

Wśród ww. danych znajdują się m.in. te, które dotyczą: złożenia przez dłużnika wniosku restrukturyzacyjnego, wniosku o ogłoszenie upadłości; zabezpieczenia

majątku dłużnika przez ustanowienie tymczasowego nadzorcy sądowego, tymczasowego zarządcy lub zarządcy przymusowego; prawomocnego oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości; ogłoszenia upadłości, wszczęcia wtórnego postępowania upadłościowego, otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego i jego rodzaju; terminu i sposobu zgłaszania wierzytelności; listy wierzytelności, spisu wierzytelności i wierzytelności spornych; składu i stanu masy upadłości; umorzenia, zakończenia lub uchylenia postępowania upadłościowego; zakończenia i umorzenia postępowania restrukturyzacyjnego¹⁰.

W rejestrze będą także zamieszczane informacje o wspólnikach osobowych spółek handlowych, ponoszących odpowiedzialność za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem, jeżeli ogłoszono upadłość spółki, wszczęto wobec niej wtórne postępowanie upadłościowe lub oddalono wniosek o ogłoszenie upadłości¹¹.

W nowym rejestrze będą również publikowane informacje o osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną – wobec których umorzono postępowanie egzekucyjne prowadzone przez komornika sądowego lub sąd, ponieważ z egzekucji nie uzyska się sumy wyższej od kosztów egzekucyjnych, albo umorzono postępowanie egzekucyjne prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora oddziału ZUS, gdyż w postępowaniu egzekucyjnym nie uzy-

ska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne¹².

W rejestrze pojawią się też informacje o osobach fizycznych, wobec których toczy się egzekucja świadczeń alimentacyjnych oraz egzekucja należności budżetu państwa powstałych z tytułu świadczeń wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów, a które zalegają ze spełnieniem tych świadczeń za okres dłuższy niż 3 miesiące. Będą to m.in. dane dotyczące wskazania tytułu wykonawczego albo podstawy prawnej powstania należności; sygnatury aktu sprawy; rodzaju wierzytelności; daty ukończenia postępowania egzekucyjnego.

Usuwanie informacji z Krajowego Rejestru Zadłużonych

Dane wymieniane w art. 5 i 6 u.k.r.z. automatycznie nie będą ujawniane po 10 latach od dnia prawomocnego zakończenia lub umorzenia postępowania, którego dotyczą, chyba że ustawa stanowi inaczej, a jeśli w postępowaniu został prawomocnie zatwierdzony układ, to informacje te przestaną być ujawniane po upływie: 1) 3 lat od dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu wykonania układu albo 2) 10 lat od dnia uprawomocnienia się postanowienia o uchyleniu układu albo wygaśnięciu układu z mocy prawa.

Jeśli natomiast w postępowaniu został prawomocnie ustalony plan spłaty wierzycieli albo umorzono zobowiązania bez ustalenia planu tej spłaty, to dane, o których mowa w art. 5, automatycznie nie będą ujawniane po upływie: 1) 3 lat

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 986.

7 Art. 4 ust. 1 i 2 u.k.r.z.

8 Por. art. 373 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe; tj. Dz.U. 2017 r. poz. 2344.

9 Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.r.z.

10 Art. 5 ust. 1 u.k.r.z.

11 Art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.r.z.

12 Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.k.r.z.

od dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu wykonania planu spłaty wierzycieli i umorzeniu zobowiązań upadłego albo umorzeniu zobowiązań bez ustalenia planu spłaty wierzycieli albo też 2) 10 lat od dnia uprawomocnienia się postanowienia o uchyleniu planu spłaty wierzycieli¹³.

Obieg dokumentów w formie elektronicznej

Nowa regulacja wprowadza wymóg składania w postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz upadłościowym wniosków

i dokumentów w formie elektronicznej, aby dane zostały przetworzone w systemie teleinformatycznym. Taką formę mają mieć również doręczenia.

Jednakże wierzyciele, którym przysługują należności ze stosunku pracy, z wyjątkiem roszczeń z tytułu wynagrodzenia reprezentanta upadłego lub wynagrodzenia osoby wykonującej czynności związane z zarządem lub nadzorem nad przedsiębiorstwem dłużnika, należności alimentacyjne oraz renty z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdol-

ności do pracy, kalectwa lub śmierci i renty z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę, będą mogli wnosić pisma procesowe oraz dokumenty z pominięciem systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie sądowe¹⁴.

Generalnie, ustawa zacznie obowiązywać, z wyjątkiem niektórych przepisów, od 1 grudnia 2020 r. Długi termin wejścia w życie tej regulacji wynika z czasochłonnego przygotowania systemu teleinformatycznego.

¹³ Art. 11 ust. 2, 3 i 4 u.k.r.z.

¹⁴ Art. 19 pkt 27 u.k.r.z.



ZMIANY W OPODATKOWANIU PODATKIEM DOCHODOWYM DYWIDEND WYPŁACANYCH PRZEZ POLSKĄ SPÓŁKĘ NA RZECZ SPÓŁKI ZAGRANICZNEJ Z SIEDZIBĄ NA TERYTORIUM UNII EUROPEJSKIEJ – WĄTPLIWOŚCI INTERPRETACYJNE

Do końca 2018 r. w ustawach o podatkach dochodowych zasadą było korzystanie z preferencji podatkowych dotyczących przychodów z dywidend wypłacanych przez polską spółkę dla spółki zagranicznej już w momencie dokonywania wypłaty należności. Płatnik mógł skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania lub z korzystniejszych warunków opodatkowania wynikających z umowy (ang. *relief at source*). Kontrola prawidłowości pobranej daniny prowadzona była następnie, a więc już po wypłacie świadczenia. Przepisy nie wprowadzały w tym zakresie dodatkowych warunków. Regulacje te zmieniły się jednak począwszy od 1 stycznia 2019 roku.

Wprowadzenie – stan prawny obowiązujący do 31 grudnia 2018 roku

Przychody z dywidend otrzymywanych od podmiotów mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej opodatkowane były stawką 19% uzyskanego przychodu (dochodu). Przychody takie podlegały opodatkowaniu, o ile:

- nie korzystały ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie ustawy z 15 lutego

1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: u.p.d.o.p.).

- nie korzystały ze zwolnienia z opodatkowania lub niższej stawki podatkowej na podstawie umów w sprawie podwójnego opodatkowania zawartych przez Rzeczpospolitą Polskę².

Ustawodawca przewidział możliwość stosowania zwolnienia z opodatkowania tzw. „podatkiem u źródła” dywidend wypłacanych

Rafał Dąbrowski

Autor jest Starszym Menedżerem w Dziale Doradztwa Podatkowego Russell Bedford. Prawnik, doradca podatkowy wpisany na listę Krajowej Rady Doradców Podatkowych, licencjonowany doradca restrukturyzacyjny, aplikant adwokackiej Izby Adwokackiej w Warszawie. Nadzoruje pomoc w analizie, przygotowaniu i realizacji rozwiązań korzystnych dla klientów z perspektywy prawnopodatkowej i biznesowej. Od 2011 r. zajmuje się doradztwem dla czołowych firm z różnych sektorów gospodarki. W szczególności specjalizuje się w doradztwie dla branży stalowej, paliwowej, budowlanej, transportowej, nieruchomości oraz IT. Doradzając przy licznych transakcjach gospodarczych oraz przeprowadzając i nadzorując badania due diligence podatkowe zyskał wieloletnią praktykę z dziedziny prawa podatkowego i gospodarczego. Realizuje procesy restrukturyzacyjne oraz sporządza podatkowe dokumentacje cen transferowych. Posiada bogate doświadczenie w kompleksowym prowadzeniu projektów z zakresu krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego. Prelegent konferencji oraz szkoleń dotyczących prawa podatkowego. Autor wielu artykułów o tematyce podatkowej, publikowanych w prasie branżowej.

Słowa kluczowe: podatki, opodatkowanie, podatek dochodowy od osób prawnych, dywidendy, udziały, płatnik, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036.

² Art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p.

przez polską spółkę na rzecz spółki zagranicznej pod warunkiem, że:

- 1) wypłacającym dywidendę jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend jest spółka z rezydencją w Polsce, Unii Europejskiej lub w innym państwie Europejskiego Obszaru Gospodarczego,
- 3) spółka będąca beneficjentem świadczenia posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendę (w przypadku spółek z Konfederacji Szwajcarskiej udział ten był wyższy i wynosił 25%),
- 4) spółka, będąca beneficjentem, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia³.

Spółka będąca beneficjentem musiała posiadać określony udział kapitałowy nieprzerwanie przez okres minimum dwóch lat.

Warunek ten uważano za spełniony nawet w przypadku, w którym okres ten upłynął dopiero po dniu wypłaty świadczenia⁴. W celu skorzystania ze zwolnienia, spółka wypłacająca dywidendę musiała posiadać certyfikat rezydencji podatkowej beneficjenta dywidendy (spółki zagranicznej)⁵.

Dodatkowo, zwolnienie z opodatkowania miało zastosowanie pod warunkiem uzyskania od beneficjenta dywidendy pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spółka zagraniczna nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia⁶.

Ponadto u.p.d.o.p. wskazuje również, że w zakresie korzystania ze zwolnienia posiadanie udziałów musi wynikać z tytułu własności oraz że zwolnienie stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2019 roku

Nowo wprowadzone zmiany polegają na nałożeniu obowiązku poboru podatku przez płatnika, połączonego z procedurą dokonania zwrotu podatku (ang. *tax refund*).

Zwrot następować będzie dopiero po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji prawa do preferencyjnego opodatkowania dywidend podatkiem dochodowym (przeciwnie niż było do tej pory, tj. obowiązywało zwolnienie z opodatkowania dywidendy bez uprzedniej weryfikacji). Zmiana oznacza, że zasadą będzie mechanizm przyznawania preferencji podatkowych dopiero po uprzedniej weryfikacji uprawnień odbiorców należności (*refund on request*), tj. w pierwszej kolejności podatek będzie pobierany, a później ewentualnie zwracany.

Taka procedura została uzależniona od wysokości świadczenia wypłaconego w roku podatkowym dla jednego podatnika. Kwotą graniczną w tym zakresie jest kwota 2 mln złotych. Oznacza to, iż w przypadku, kiedy kwota wypłaconych w danym roku podatkowym należności z tytułu dywidendy nie przekracza 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika, spółka wypłacająca świadczenie w dalszym ciągu może stosować ustawowe zwolnienie z opodatkowania, na zasa-

dach dotychczasowych. Ustawodawca wskazuje jednocześnie, że płatnik powinien dochować należytej staranności przy weryfikacji zaistnienia warunków, których spełnienie jest niezbędne do stosowania zwolnienia.

Organ podatkowy, badając dochowanie należytej staranności przez płatnika, będzie brał pod uwagę w szczególności charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Oznacza to, że spółka będzie musiała udowodnić, że zbadała czy na dzień wypłaty dywidendy zostały spełnione wszystkie ustawowe warunki do zastosowania zwolnienia.

W sytuacji, gdy kwota wypłacanej dywidendy (liczona łącznie z innymi świadczeniami, o których mowa w art. 26 u.p.d.o.p. – w szczególności odsetki, należności licencyjne, wynagrodzenie za usługi niematerialne) przekracza w danym roku podatkowym łącznie 2 mln zł na rzecz jednego podatnika, płatnik, wypłacając świadczenie, od nadwyżki ponad 2 mln zł zobowiązany jest pobrać podatek w każdym przypadku bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁷.

Od powyższej zasady przewidziano następujące wyjątki:

- w przypadku posiadania obowiązującej, pozytywnej opinii organu podatkowego o stosowaniu zwolnienia, lub

3 Art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.

4 Art. 22 ust. 4a i 4b u.p.d.o.p.

5 Art. 26 ust 1c u.p.d.o.p.

6 Art. 26 ust 1f u.p.d.o.p.

7 Art. 26 ust 2e u.p.d.o.p.

- w przypadku złożenia przez kierownika jednostki wypłacającej dywidendę oświadczenia o odpowiedniej treści⁸.

Oświadczenie powinno wskazywać, że spółka wypłacająca dywidendę:

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

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

Opinię w zakresie stosowania zwolnienia wydaje organ podatkowy na wniosek podatnika lub płatnika pod warunkiem wskazania przez niego spełnienia warunków do zwolnienia, określonych w ustawie. Opłata od wniosku wynosi 2 000 zł.

Organ może odmówić wydania opinii w przypadku:

- 1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 22 ust. 4-6 u.p.d.o.p. (m.in. warunku posiadania przez spółkę otrzymującą dywidendę bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów, nieprzerwanie co najmniej przez dwa lata);
- 2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym

dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;

3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji stanowiącej o obejściu prawa, środków ograniczających umowne korzyści lub artykułu 22c u.p.d.o.p.;

4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że spółka zagraniczna nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju swej siedziby.

Na odmowę w sprawie wydania opinii przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Organ wydaje opinię w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku. Opinia co do zasady jest ważna przez 36 miesięcy, chyba że zmianie uległy okoliczności faktyczne dotyczące podatnika, uprawniające płatnika do zastosowania zwolnienia⁹.

Przy wypłacie dywidendy na rzecz zagranicznego udziałowca, spółka powinna brać również pod uwagę treść art. 22c u.p.d.o.p., który ogranicza stosowanie zwolnienia z opodatkowania dywidend z art. 22 ust 4 u.p.d.o.p. Przepis ten wskazuje na dwie przesłanki, które powodują, że przedmiotowe zwolnienie nie może zostać zastosowane.

Po nowelizacji ustawy od 1 stycznia 2019 r. przepisów dotyczących zwolnienia nie stosuje się, jeśli skorzystanie ze zwolnienia byłoby:

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

Ustawodawca określił również, co należy rozumieć przez działanie w sposób

sztuczny. Posługując się definicją negatywną wskazał, że działanie nie jest sztuczne, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia.

Wątpliwości w zakresie stosowania znowelizowanych przepisów i rekomendacja

Minister finansów w dniu 31 grudnia 2018 r. wydał rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p.¹⁰ (dalej: Rozporządzenie).

W Rozporządzeniu tym wskazano, w jakim zakresie i w odniesieniu do jakich grup podatników wyżej wskazany przepis został wyłączony lub ograniczony. Wątpliwości dotyczą zakresu wyłączenia i ograniczenia stosowania nowych przepisów.

Problemy interpretacyjne pojawiają się na gruncie wydanego Rozporządzenia. Z uzasadnienia tego aktu normatywnego wynika, że ma on na celu zawieszenie stosowania nowych przepisów w zakresie „podatku u źródła”, co stanowi odpowiedź ustawodawcy na zgłaszane przez podatników uwagi. Uwagi dotyczyły m.in. zbyt krótkiego okresu przejściowego, pozwalającego podatnikom na przygotowanie się do wypełniania nowych obowiązków (w tym m.in. dotyczących uzyskania opinii organu podatkowego, warunkującego zwolnienie z opodatkowania dywidend przekraczających 2 mln zł, zgodnie z art. 26 ust. 2g u.p.d.o.p.).

Czytając uzasadnienie do Rozporządzenia można by zatem odnieść wra-

⁸ Art. 26 ust 2g i art. 26 ust 7a u.p.d.o.p.

⁹ Art. 26b u.p.d.o.p.

¹⁰ Dz.U. 2018 poz. 2545.

zenie, że wolą ustawodawcy było odłożenie w czasie wszystkich nowych obowiązków płatników w zakresie „podatku u źródła”, podczas gdy z literalnego brzmienia Rozporządzenia wynika, że zawiesza się w czasie stosowanie jedynie przepisu art. 26 ust. 2e u.p.d.o.p.

Powyższe powoduje wątpliwości, bowiem obowiązki płatników w „podatku u źródła” wynikają również z innych przepisów. Jako przykład można wskazać art. 26 ust. 2g u.p.d.o.p., zgodnie z którym zastosowanie ustawowego zwolnienia z opodatkowania wypłacanych do spółki zagranicznej dywidend może być stosowane na podstawie obowiązującej opinii organu podatkowego (o której mowa w art. 26b u.p.d.o.p.)¹¹.

Mamy więc do czynienia z sytuacją, w której z jednej strony wskazuje się, że odkłada się w czasie obowiązywanie przepisów nakazujących pobranie podatku, podczas gdy z drugiej strony w Roz-

porządzeniu nie wskazuje się wprost zawieszenia obowiązywania przepisów warunkujących stosowanie zwolnienia od posiadania opinii organu podatkowego. Co więcej, wystąpienie z wnioskiem o taką opinię do organu podatkowego zostało wprowadzone nowymi przepisami i jest możliwe dopiero od 1 stycznia 2019 r. Oznacza to, że skoro organ podatkowy ma 6 miesięcy na wydanie takiej opinii, w praktyce niemożliwe byłoby jej uzyskanie jeszcze w styczniu br., a tym samym spełnienie warunku do zwolnienia przewidzianego w art. 26 ust. 2g u.p.d.o.p. (którego zawieszenie nie zostało wymienione wprost w Rozporządzeniu).

Wobec powyższej wątpliwości i zasady prawa podatkowego, zgodnie z którą wszelkie ulgi i zwolnienia przewidziane w prawie podatkowym powinny być interpretowane ściśle¹² (zakaz wykładni rozszerzającej), do czasu rozstrzygnięcia istniejących wątpliwości podatnicy mogą

mieć spory dylemat dotyczący prawidłowej interpretacji nowo wprowadzonych przepisów.

Z jednej strony można przyjąć, że ust. 2g art. 26 u.p.d.o.p. nie jest samodzielną podstawą prawną i nie może w oderwaniu od zawieszonego ust. 2e nakładać obowiązku poboru podatku u źródła. Wówczas zawieszenie obowiązywania w czasie wspomnianego ust. 2e powodowałoby z mocy prawa zawieszenie również ustępu 2g.

Z drugiej strony natomiast można sobie wyobrazić, jak wyczerpujący byłby ewentualny spór z organem podatkowym, który stwierdziłby, że rozporządzenie zawieszające nie wymienia wprost ustępu 2g art. 26 u.p.d.o.p. i należy go stosować, a w związku z tym skorzystanie z ustawowego zwolnienia wypłacanych dywidend z podatku u źródła wymaga posiadania opinii organu podatkowego, o której mowa w znowelizowanych przepisach.

11 Art. 26 ust. 2g u.p.d.o.p.: „W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, dokonujące wypłat tych należności, mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b”.

12 Tak m.in. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 180/16.

Summary

Rafał Dąbrowski

Changes in income tax on dividends paid by a Polish company to a foreign company with its registered office in the European Union – interpretation doubts

From the new year, the legislator introduced new tax obligations with regard to the taxation of dividends. The issue of proper recognition of the moment when the new regulations are in force is problematic. Only a correct interpretation of the issued regulations will make it possible to determine whether taxpayers should apply the new rules – from 1 January 2019 or only from 1 July 2019. In this case, additional explanations from the Ministry of Finance would be useful.



EXIT TAX OD OSÓB FIZYCZNYCH MOŻE NARUSZAĆ ART. 49 TRAKTATU O FUNKCJONOWANIU UNII EUROPEJSKIEJ

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszły w życie zmiany w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹, wynikające z nowelizacji z 23 października 2018 r.², wprowadzające m.in. tzw. podatek od niezrealizowanych zysków, obciążający zmianę rezydencji podatkowej osób fizycznych oraz transfer aktywów do innego państwa, w efekcie czego polski fiskus traci w całości albo w części prawo do opodatkowania zysków z odpłatnego zbycia tych aktywów³. Podatek ten obciąża aktywa, których wartość przekracza 4 mln zł⁴. Sama chęć opodatkowania aktywów, a więc majątku, a nie dochodu, zamożnych osób fizycznych w sytuacji zmiany ich rezydencji podatkowej nie jest niczym nowym. Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat szereg państw UE doznało porażki w starciu z Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który wielokrotnie uznawał przepisy prawa krajowego państw członkowskich UE dotyczące exit tax za sprzeczne z prawem europejskim (zarówno w zakresie opodatkowania osób fizycznych, jak i osób prawnych).

Wprowadzenie

Wbrew twierdzeniom przedstawicieli Ministerstwa Finansów, exit tax w zakresie dotyczącym osób fizycznych nie stanowi choćby w najmniejszym stopniu implementacji do polskiego prawa krajowego postanowień Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164, ustanawiają-

cej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego⁵ (dalej dyrektywa ATAD), gdyż dyrektywa ta obejmuje swym zakresem wyłącznie osoby prawne, co wprost wynika z treści jej art. 1. W konsekwencji ocena zgodności z prawem europejskim rozwiązań

Dr Rafał Aleksander Nawrot

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

Słowa kluczowe: prawo, podatki, niezrealizowany zysk, exit tax, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, swoboda przedsiębiorczości, swoboda przemieszczania i osiedlania się, Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 z późn. zm., zwana dalej u.p.d.o.f.

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

3 Art. 30da ust. 2 u.p.d.o.f.

4 Art. 30db ust. 1 u.p.d.o.f.

5 Dz.U. UE L 193 z 19 lipca 2016 r.

polskiego prawa podatkowego dotyczących podatku od niezrealizowanych zysków osób fizycznych będzie dokonywana przede wszystkim z perspektywy regulacji Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁶ (dalej TFUE), zaś przepisy dyrektywy ATAD w ogóle nie powinny być brane pod uwagę (ani z perspektywy wykładni celowościowej, ani systemowej regulacji TFUE).

Kluczowe postanowienie TFUE, które polska legislacja może naruszać, to przepis art. 49 TFUE, zabraniający wszelkich ograniczeń swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego kraju członkowskiego. Zakaz ten obejmuje w szczególności ograniczenia w podejmowaniu i wykonywaniu działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładaniu i zarządzaniu przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami, oraz w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii na terytorium innych państw członkowskich.

Exit tax od osób fizycznych w kontekście orzecznictwa TSUE

Opodatkowanie hipotetycznych, można by rzec wirtualnych zysków, które osoba fizyczna może, ale których wcale nie musi (w przyszłości) osiągnąć w sytuacji, gdy podatnik nie rozporządza tymi „zyskami” i których rzeczywista wysokość nie może być w praktyce ustalona a priori, stanowi istotne ograniczenie swobody przemieszczania i osiedlania się w obrębie UE, a także swobody przedsiębiorczości na wewnętrznym rynku UE, co podkreślił TSUE m.in. w wyroku z 7 września 2006 r.⁷, Dochód z hipotetycznych zysków może w rzeczywistości w ogóle nie wystąpić bądź wystąpić w mniejszej wysokości, m.in. w konsekwencji obniże-

nia zobowiązania podatkowego o straty kapitałowe wygenerowane po zmianie rezydencji przez podatnika, czego podatnik nie mógł uczynić na gruncie analizowanych przez TSUE w powyższym wyroku regulacji prawa holenderskiego.

Fakt ten stał się jedną z przesłanek uznania ww. regulacji prawa krajowego Niderlandów za niezgodne z prawem wspólnotowym. Co więcej, w ww. wyroku, w sprawie C-470/04, TSUE wprost uznał, że „art. 43 WE (obecny art. 49 TFUE) należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie systemu opodatkowania zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia przez podatnika miejsca zamieszkania poza to państwo członkowskie, (...) który uzależnia udzielenie odroczenia terminu płatności tego podatku od ustanowienia zabezpieczeń i który nie uwzględnia w pełni utraty wartości, jaka może wystąpić po zmianie miejsca zamieszkania przez zainteresowanego, nieuwzględnionej przez przyjmujące państwo członkowskie”.

Polskie regulacje dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków w identyczny sposób, jak miało to miejsce w przypadku rozwiązań prawa holenderskiego, których dotyczył powyższy wyrok TSUE z 7 września 2006 r., naruszają zatem art. 49 TFUE (tj. brak uwzględnienia utraty wartości zysków kapitałowych, która może mieć miejsce po zmianie rezydencji podatkowej podatnika, przy kalkulacji dochodu z niezrealizowanych zysków – art. 30da ust. 7 i ust. 10 u.p.d.o.f., oraz uzależnienie rozłożenia na raty płatności tego podatku od ustanowienia zabezpieczeń – art. 30de ust. 2-4 u.p.d.o.f.).

Ponadto trzeba zauważyć, w przypadku opodatkowania tzw. niezre-

alizowanych zysków, że podatnik może nigdy w ogóle nie sprzedać swych aktywów, które w sytuacji zmiany jego rezydencji podatkowej będą podlegały sankcyjnemu opodatkowaniu, jakiemu nie będą podlegały natomiast aktywa osób zmieniających swe miejsce zamieszkania na terytorium Polski.

Takie odmienne traktowanie podatników TSUE wielokrotnie uznawał za sprzeczne z art. 49 TFUE. Przykładowo w wyroku z 21 grudnia 2016 r.⁸ TSUE podkreślił, że „odmienne traktowanie, jakiemu w dziedzinie opodatkowania zysków kapitałowych (...) podlega podatnik, który przenosi miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, względem podatnika, który zachowuje miejsce zamieszkania na tym terytorium, stanowi ograniczenie swobody przepływu pracowników i przedsiębiorczości w rozumieniu art. 45 i 49 TFUE”.

Analogiczny pogląd TSUE wyraził także m.in. w wyroku z 11 marca 2004 r.⁹, uznając francuskie przepisy wprowadzające opodatkowanie niezrealizowanych zysków osób fizycznych w sytuacji zmiany ich rezydencji podatkowej za sprzeczne z prawem europejskim, oraz w cytowanym wyroku z 7 września 2006 r.¹⁰. Sam fakt takiego opodatkowania wirtualnych zysków podatnika, których być może nigdy nie osiągnie bądź osiągnie, ale w mniejszej wysokości, leży w jawnej sprzeczności z fundamentami UE (swoboda przepływu osób i kapitału).

Już w ww. wyroku z 11 marca 2004 r. TSUE uznał, że „utrata wpływów podatkowych przez państwo członkowskie z powodu zmiany rezydencji podatnika do innego państwa członkowskiego, gdzie system podatkowy jest inny i może być dla tego

6 Wersja skonsolidowana: Dz.U. UE C 327/47 z 26 października 2012 r.; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=GA>.

7 Wyrok TSUE z 7 września 2006 r., N przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, C-470/04.

8 Wyrok TSUE z 21 grudnia 2016 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Portugalskiej, C-503/14.

9 Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r., Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02.

10 Wyrok TSUE z 7 września 2006 r., N przeciwko Inspecteur..., op. cit.

podatnika bardziej korzystny, nie może sam w sobie usprawiedliwiać ograniczeń swobody osiedlania się”. W wyroku tym TSUE uznał, że francuskie przepisy, przewidujące opodatkowanie niezrealizowanych zysków w przypadku zmiany rezydencji podatkowej osób fizycznych, były ukierunkowane na utrudnianie przemieszczania i osiedlania się w innych państwach UE, a nie na przeciwdziałanie nadużyciom podatkowym.

Na uwagę zasługują także wyroki TSUE w kwestii niezgodności z prawem europejskim krajowych regulacji państw członkowskich, dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków osób prawnych. Wyroki te pozostają w pewnym związku z opodatkowaniem tzw. niezrealizowanych zysków osób fizycznych, gdyż wzięwszy pod uwagę fakt, że w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków na poziomie korporacyjnym ustawodawcy krajowi państw członkowskich mogą powoływać się na regulacje art. 5 dyrektywy ATAD (co czynią jednak wysoce nieudolnie, co potwierdza obszerne orzecznictwo TSUE), to jeśli na gruncie ustawodawstwa krajowego państwa członkowskiego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych będzie zachodzić sprzeczność tych przepisów z prawem europejskim, to tym bardziej będzie ona zachodzić w analogicznych przypadkach dotyczących osób fizycznych i ich opodatkowania w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej bądź transferu aktywów do innego państwa członkowskiego.

Przykładowo w wyroku z 6 września 2012 r.¹¹ TSUE uznał kwestionowane przez Komisję Europejską przepisy portugalskiego prawa podatkowego za sprzeczne z art. 49 TFUE ze względu na

fakt, iż przepisy te „ustanawiają przeszkody dla swobody przedsiębiorczości, jako że w przypadku przeniesienia przez spółkę portugalską siedziby statutowej i faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego oraz w przypadku częściowego lub całkowitego przeniesienia do innego państwa członkowskiego aktywów położonego na terytorium Portugalii stałego zakładu spółki niebędącej rezydentem Portugalii, taka spółka jest penalizowana pod względem finansowym w stosunku do podobnej spółki zachowującej działalność na terytorium Portugalii”.

Analogiczny pogląd TSUE zaprezentował także w wyroku z 23 stycznia 2014 r.¹² dotyczącym Niemiec, z 18 lipca 2013 r.¹³ dotyczącym Danii oraz z 23 listopada 2017 r.¹⁴ dotyczącym Finlandii. W ostatnim z powyższych wyroków TSUE uznał przepisy fińskiego prawa podatkowego za sprzeczne z art. 49 TFUE, podkreślając przy tym, że „odmienne traktowanie może zniechęcać spółki mające siedzibę w Finlandii do wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości”.

Obowiązujące regulacje art. 30da-30di u.p.d.o.f. (a także odpowiednie regulacje ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵) będą ograniczały, a niekiedy wręcz eliminowały, ekspansję polskich przedsiębiorstw na rynki zagraniczne, co częstokroć odbywa się poprzez transfer aktywów do nowych spółek. To z kolei będzie osłabiać w dyskryminujący sposób pozycję konkurencyjną polskich przedsiębiorców na rynkach

zagranicznych, co może naruszać także postanowienia art. 18 TFUE (zakaz dyskryminacji, w tym także podatkowej, obywateli i przedsiębiorstw jednego państwa członkowskiego na terytorium innych państw członkowskich).

Powyższe regulacje u.p.d.o.f. tworzą w praktyce podatek majątkowy, odezwany od realnej sytuacji ekonomicznej podatnika i od uzyskiwanych przez niego dochodów. Podatnik częstokroć będzie musiał wyprzedać majątek, aby zaspokoić roszczenia fiskusa, zwłaszcza wzięwszy pod uwagę fakt, iż zgodnie z dyspozycją art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. podatek od niezrealizowanych zysków należy uiszczyć w terminie 7 dni (co na gruncie dotychczasowego orzecznictwa TSUE samo w sobie z najwyższym prawdopodobieństwem będzie uznane za działanie nieproporcjonalne).

Podsumowanie

Należy stwierdzić, że orzecznictwo TSUE dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków osób prawnych potwierdza niezgodność regulacji krajowych państw członkowskich z tych samych przyczyn, co analogiczne orzecznictwo dotyczące osób fizycznych, co tylko wzmacnia powyższą argumentację. Wzięwszy pod uwagę liczbę wydanych w tym zakresie wyroków oraz liczbę państw członkowskich UE, których krajowa legislacja została uznana za naruszającą fundamentalne zasady UE (Hiszpania, Francja, Finlandia, Portugalia, Holandia, Niemcy, Wielka Brytania, Dania), można mówić o istnieniu jednolitej i utrwalonej linii orzecniczej TSUE, co powinno być oczywistym sygnałem *de lege ferenda* pod adresem polskiego

11 Wyrok TSUE z 6 września 2012 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Portugalskiej, C-38/10.

12 Wyrok TSUE z 23 stycznia 2014 r., DMC Beteiligungsgesellschaft mbH przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte, C-164/12.

13 Wyrok TSUE z 18 lipca 2013 r., Komisja Europejska przeciwko Królestwu Danii, C-261/11.

14 Wyrok Trybunału TSUE z 23 listopada 2017 r., postępowanie zainicjowane przez A Oy, C-292/16.

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

ustawodawcy, który obstając przy jaw- z prawem wspólnotowym regulacjach ropejską oraz bardzo wysoce prawdopo-
nie niekonstytucyjnych i sprzecznych naraża się na kolejny spór z Komisją Eu- dobłą porażkę przed TSUE.

Summary

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Exit tax on natural persons may infract art. 49 of the Treaty on functioning of the European Union

His article analyses the issue of Polish exit tax regulations on the grounds of the European Union law, in particular with respect to freedom of entrepreneurship established in art. 49 of the Treaty on Functioning of the European Union. The new regulations of Personal Income Tax Act introducing exit tax that burdens change of tax residency of well-off individuals who are Polish tax residents came into force on 1st January 2019. In according to the official announcements of the Ministry of Finance these regulations implement the provisions of directive 1164/2016/EU to Polish domestic legislation. However, the scope of the abovementioned directive is limited to legal persons only. What is more, taxation on virtual profits which theoretically may be gained in future by an individual, but also might be never obtained by such tax payer, is a serious limitation of freedom of entrepreneurship on the internal market of the European Union. The value of such virtual profits (and in a consequence the base of taxation) is unconnected with the real profits which may be derived from the sale of assets of such well-off individual after changing his/her tax residency. These regulations shall be considered also as a limitation of freedom of movement and settlement of natural persons within the European Union. Bases on the analysis of the regulations of the Treaty on functioning of the European Union and proper jurisprudence of the Court of Justice of the European Union, it has been proved that several regulation of art. 30da – art. 30di of Polish Personal Income Tax Act constitute a serious breach of the fundamental principles of the European legislation, in particular art. 49 of the Treaty on functioning of the European Union.



KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU W PRZYPADKU DZIAŁALNOŚCI O CHARAKTERZE TWÓRCZYM

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. podwyższono próg kosztów uzyskania przychodów z działalności twórczej. Obecnie limitem jest górna granica pierwszego przedziału skali podatkowej – 85 528 zł rocznie. Wzrost limitu kwotowego ujęcia kosztów powiązano z ograniczeniem rodzajów działalności, które uprawniają do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca wprowadził bowiem katalog zamknięty, wskazujący rodzaje działalności kwalifikowanej jako twórcza. Treść katalogu z art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych była dwukrotnie zmieniana w 2018 r. Jakie jest stanowisko organów podatkowych, a jakie orzecznictwa w kwestii stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej?

Wprowadzenie – definicja działalności o charakterze twórczym, stan prawny do 31 grudnia 2017 r.

Działalność o charakterze twórczym, po spełnieniu warunków określonych w art. 22 ust. 9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (dalej u.p.d.o.f.) daje możliwość uwzględnienia tzw. podwyższonych ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z obowiązującą do 31 grudnia 2017 r. treścią art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f., koszty uzyskania niektórych przychodów określało się:

- 1) z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f.;
- 2) z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f.;

Michał Sroczyński

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Specjalizuje się w procedurze podatkowej, podatkach obrotowych oraz podatkach dochodowych. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Łodzi. Były pracownik organów kontroli skarbowej oraz samorządowych organów podatkowych. Prelegent na kursach i szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Autor i współautor licznych publikacji z zakresu procedury podatkowej i materialnego prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: podatki, podatek, 50% koszty uzyskania przychodów, działalność twórcza, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.

3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f., z tym, że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.d.o.f., których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Przed zmianą, która nastąpiła od 1 stycznia 2018 r. (czyli przed wejściem w życie 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 fizyczne², możliwość stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów przez twórców podlegała tylko ograniczeniu kwotowemu. Limit podwyższonych kosztów przychodu wynosił – na podstawie art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. – 50% górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej, czyli 42 764 zł.

Do kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f., stosowało się (i nadal się stosuje) odpowiednio przepisy ustawy z 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej³, dalej: p.w.p. (znajduje to potwierdzenie m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 21 lipca 2017 r.⁴), a do kosztów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., stosowało się odpowiednio przepisy ustawy z 4 lu-

tego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych⁵ (dalej u.p.a.p.p.).

Koszty uzyskania przychodów z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego w wysokości 50% uzyskanego przychodu były (i nadal są) możliwe do zastosowania tylko w sytuacji, gdy zapłata twórcy za przeniesienie prawa własności została wyraźnie wskazana w umowie lub innych dokumentach dotyczących wynagrodzeń (art. 22 ust. 9 pkt 1 u.p.d.o.f.). Pogląd ten znajduje potwierdzenie m.in. w poniższej interpretacji Dyrektora IS w Katowicach.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.11.2013 r.⁶

Należy zauważyć, że z przywołanego powyżej art. 22 ust. 9 pkt 1 u.p.d.o.f. wynika, iż koszty uzyskania przychodu z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego wynoszą 50% uzyskanego przychodu. Jak wynika z jego treści – odnosi się on jedynie do tych sytuacji, w których wypłata wynagrodzenia twórcy projektu wynalazczego wiąże się z zawarciem umowy przenoszącej prawo własności tego projektu. Zatem omawiany przepis ma jedynie zastosowanie w przypadku przeniesienia prawa własności wynalazku [...], nie zaś do wynagrodzenia za korzystanie z tego wynalazku przez przedsiębiorcę.

Przed 1 stycznia 2018 r. wątpliwości budziło ustalenie (i nadal budzi w obecnym stanie prawnym) czy regulacja art. 22 ust. 9 pkt 1 u.p.d.o.f. dotyczy prawa do zarejestrowanego patentu, czy prawa do zarejestrowania patentu. Tę kwestię rozstrzygnięto w orzecznictwie.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie z 23 marca 2017 r.⁷, uprawnienie w postaci 50% kosztów uzyskania przychodów nie odnosi się jedynie do tych sytuacji, w których wypłata wynagrodzenia twórcy projektu wynalazczego wiąże się z zawarciem umowy przenoszącej prawo własności tego projektu. Omawiany przepis ma zastosowanie nie tylko w przypadku przeniesienia prawa własności wynalazku, ale także do wynagrodzenia za przeniesienie na rzecz innego podmiotu praw do uzyskania patentu. [...]

Nie sposób przyjąć, by zamiarem ustawodawcy było tak zasadnicze zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników, którzy znaleźli się w identycznej sytuacji faktyczno-prawnej, bo przekazali i przenieśli na pracodawcę prawo do patentu albo przenieśli to prawo na podstawie umowy, by pozbawić tego pierwszego prawa do określenia 50% kosztów uzyskania przychodów.

Z treści zacytowanego wyroku wynika, że dla celów podatkowych należy zrównać prawo do uzyskania patentu z prawem do patentu.

W praktyce zakres przedmiotowy stosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. był relatywnie szeroki. Do 31 grudnia 2017 r. katalog działalności kwalifikowanych jako twórcze był bowiem otwarty, a kwestią decydującą o jej charakterze był

2 Dz.U. 2017 poz. 2175.

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

4 Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.146.2017.2.MK, Legalis.

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1191.

6 Sygn. IBPBII/1/415-790/13/ASz, Legalis.

7 Sygn. akt III SA/Wa 794/16, Legalis.

efekt w postaci utworu oraz prowadzenie dokumentacji pozwalającej zidentyfikować stworzone utwory i wypłaty honorarium autorskiego za stworzenie utworu. Ta sytuacja sprzyjała preferencyjnemu rozliczaniu podatników prowadzących działalność twórczą.

Definicji utworu należało (i nadal należy) szukać w u.p.a.p.p. W treści art. 1 ust. 1 u.p.a.p.p. wskazano, że przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór).

Na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. przedmiotem prawa autorskiego są w szczególności utwory:

- 1) wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe),
- 2) plastyczne,
- 3) fotograficzne,
- 4) lutnicze,
- 5) wzornictwa przemysłowego,
- 6) architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne,
- 7) muzyczne i słowno-muzyczne,
- 8) sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne,
- 9) audiowizualne (w tym filmowe).

Katalog wskazany w art. 1 ust. 2 u.p.a.p.p. ma charakter jedynie przykładowy i pomocniczy.

Utwór jest przedmiotem prawa autorskiego od chwili ustalenia, chociażby miał postać nieukończoną. Jak wskazano w wyroku SA w Białymstoku z 30 marca 2016 r.⁸, nawet nieutralone w żaden sposób inscenizacje teatralne, recyta-

cje czy wykonania utworu muzycznego są utworami w rozumieniu art. 1 ust. 1 u.p.a.p.p.

Zgodnie z art. 4 pkt 3 u.p.a.p.p. przedmiotu prawa autorskiego nie stanowią opublikowane opisy patentowe lub ochronne. To oznacza, że nie przysługują honoraria za stworzenie utworów, które stanowią prawo własności przemysłowej (np. wynalazek) i zostały opatentowane, a jedynie możliwe jest wynagrodzenie za przeniesienie prawa do wynalazku lub wzoru użytkowego (art. 22 ust. 9 pkt 1 u.p.d.o.f.).

Pojęcie utworu dla celów podatkowych należy interpretować ściśle – w przypadku wątpliwości trzeba przyjąć, że dany przejaw aktywności nie jest utworem. Wskazano na to w wyroku NSA z 26 kwietnia 2017 r.⁹:

„Przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. stanowi *lex specialis* w stosunku do zasady ogólnej ustalania kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy, wskazanej w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f. Zatem tylko w sytuacji, gdy jednoznacznie zostanie ustalone, że dany przychód objęty jest przedmiotem praw autorskich, możliwe będzie zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. W każdym innym przypadku należy stosować koszty ustalone w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f.

[...] dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów, określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Wskazuje się przy tym, że dokumentacja pracodawcy powinna umożliwiać wyodrębnienie tej

części czasu pracy, która przeznaczona jest na pracę twórczą i powiązanie tego czasu z rzeczywiście powstałym lub mającym powstać utworem i w końcu, czy w związku z jego eksploatacją wypłcono honorarium”.

Podwyższone koszty uzyskania przychodów można zastosować wyłącznie w miesiącu wypłaty honorarium z tytułu stworzenia utworu. Tak wynika m.in. z poniższej interpretacji indywidualnej.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.9.2017 r.¹⁰

Zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów może nastąpić wyłącznie w miesiącu wypłaty honorarium. Może bowiem zaistnieć sytuacja, że honorarium zostanie wypłacone za jednokrotne przeniesienie praw do utworu, pomimo że praca trwała cały rok podatkowy (powstał bowiem tylko jeden utwór w rozumieniu u.p.a.p.p.). [...]

Podkreślić zatem należy, że przez wyodrębnienie honorarium nie można uznać sytuacji, w której to honorarium określa się jako procent ogólnego czasu pracy pracownika. Wykonywanie pracy twórczej nie oznacza bowiem automatycznie powstania utworu i przejścia praw z tego tytułu na pracodawcę. Czas pracy nie jest wyznacznikiem wartości przychodu, w stosunku do którego przysługują 50% koszty uzyskania przychodu. Istotne jest, aby utwór faktycznie powstał, co powinno być udowodnione (przepisy nie ograniczają w tym zakresie możliwości dowodowych przez wymienienie dowodów, którymi te okoliczności mogą być udowodnione – mogą to

8 Sygn. akt III AUa 1115/15, Legalis.

9 Sygn. akt II FSK 3865/14, Legalis.

10 Sygn. 0113-KD IPT 3.4011.220.2017.2.KSM, Legalis.

być np. ewidencje prac stanowiących przedmiot prawa autorskiego) oraz że za przejęcie utworu pracodawca zapłacił konkretną wartość.

Omawiane zagadnienie ilustruje poniższy przykład.

Pracownik w ramach umowy o pracę miał za zadanie stworzenie jednego utworu. Praca nad utworem zajęła prawie cały rok kalendarzowy, przez cały ten okres pracownik wykonywał prace twórcze, ale samo oddanie utworu nastąpiło pod koniec roku. Dopiero po oddaniu utworu pracodawca wypłacił pracownikowi honorarium należne za wytworzenie utworu.

Podwyższone koszty uzyskania przychodów można zastosować tylko do honorarium za stworzenie utworu i tylko w tym okresie, kiedy nastąpiła wypłata honorarium. Do wynagrodzenia za pozostałe miesiące nie można stosować u tego pracownika podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, mimo że w tym okresie wykonywał on prace twórcze.

Mimo funkcjonowania już od lat podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, nie udało się rozstrzygnąć, czy ryczałtowe wynagrodzenie za pracę twórczą może stanowić podstawę do zastosowania 50% kosztów. Na problem ten zwrócono uwagę w poniższej interpretacji indywidualnej.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15.11.2016 r.¹¹

Jeżeli – jak wskazał Wnioskodawca we wniosku – wynagrodzenie programistów składa się z dwóch

składowych (zasadniczego wynagrodzenia za pracę określonego kwotowo oraz określonego kwotowo ryczałtowego honorarium autorskiego), niezależnych od siebie, to do ryczałtowego honorarium autorskiego można zastosować 50% koszty uzyskania przychodu. Przy tym podział wynagrodzenia „z góry” na część przypadającą na wynagrodzenie za przeniesienie ww. praw do utworów i pozostałe czynności pracownicze nie wydaje się właściwy, gdyż nie odzwierciedla okoliczności, czy i ile utworów pracownik stworzył w danym miesiącu (np. gdy pracownik przebywał cały miesiąc na urlopie lub zwolnieniu lekarskim, to nie mógł zasadniczo tworzyć utworów, do których prawa zostałyby następnie przeniesione).

Powyższe stanowisko potwierdza jednak, że na gruncie regulacji obowiązującej do 31 grudnia 2017 r. w pewnych sytuacjach dopuszczalne było uznanie ryczałtowego wynagrodzenia za pracę twórczą za podstawę do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Jedyną istotną okolicznością, weryfikowaną przy kontroli rozliczeń, było otrzymanie honorarium za faktyczne wytworzenie utworu. Ryczałt bowiem, jak wskazuje m.in. WSA w Gdańsku w wyroku z 31 stycznia 2017 r.¹², był uzasadnioną formą wynagrodzenia za utwór, dla którego wytworzenia nie ma znaczenia czas pracy.

W interpretacji indywidualnej z 14 kwietnia 2016 r.¹³ Dyrektor IS w Bydgoszczy stwierdził, że podwyższone 50% koszty uzyskania przychodów nie znajdują zastosowania do wynagrodzenia np. za czas niezdolności do pracy lub za czas

urlopu. Uzasadnienie stanowiska, zaprezentowane przez Dyrektora IS, może budzić wątpliwości, gdyż istotą wynagrodzenia określonego ryczałtowo jest brak wpływu czasu urlopu i dni niezdolności do pracy na kwotę wynagrodzenia. Jeżeli już dopuszczono możliwość ryczałtowego określenia honorarium autorskiego, to jedyną okolicznością mającą wpływ na wysokość ryczałtu jest otrzymanie w danym okresie honorarium za faktyczne stworzenie utworu.

Jeżeli zaś w danym okresie otrzymano honorarium za stworzenie utworu, to bez znaczenia dla kwoty ryczałtu pozostaje liczba dni urlopu i innej niezdolności do pracy, ponieważ honorarium przysługuje za stworzenie utworu, a nie za czas pracy nad utworem, na co wskazują liczne orzeczenia sądów administracyjnych¹⁴ i interpretacje indywidualne¹⁵.

Dodatkowo należy wskazać, że w podmiotach, gdzie istotą pracy są prace twórcze inne niż ryczałtowe, określenie honorarium jest w praktyce niemożliwe, a konieczność uzależnienia wysokości honorarium od liczby stworzonych utworów oznaczałoby dla tych pracowników, którzy tworzą wiele utworów w jednym okresie rozliczeniowym, a istotą ich pracy jest praca twórcza, w praktyce pozbawienie możliwości stosowania kosztów uzyskania przychodów w wysokości 50%.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. wielu pracodawców stosowało podwyższone koszty uzyskania przychodów z działalności o charakterze twórczym na podstawie ewidencji czasu pracy przeznaczonego na prace twórcze lub na podstawie procentowe-

¹¹ Sygn. ILPB1-1/4511-1-159/16-2/APR, Legalis.

¹² Sygn. akt I SA/Gd 1410/16, Legalis.

¹³ Sygn. ITPB4/4511-40/16/MP, Legalis.

¹⁴ Na przykład wyrok WSA w Gdańsku z 31 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1410/16, Legalis; wyrok WSA w Gdańsku z 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 1209/16, Legalis.

¹⁵ Przykładowo interpretacja Dyrektora KIS z 4 lipca 2017 r., sygn. 0115-KDIT2-1.4011.103.2017.1.MST, Legalis.

go udziału czasu pracy przeznaczonego na prace twórcze, określonego w umowie o pracę. Takie rozliczanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów zawsze było uznawane przez organy podatkowe i sądy administracyjne za nieprawidłowe. Niemniej jednak było ono powszechnie stosowane w praktyce ze względu na fakt, że kontrole w zakresie stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów zdarzały się niezwykle rzadko.

Definicja działalności o charakterze twórczym – zmiany od 1 stycznia 2018 roku

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. podwyższono próg kosztów uzyskania przychodów z działalności twórczej. Obecnie limitem jest górna granica pierwszego przedziału skali podatkowej, a więc 85 528 zł rocznie. Wzrost limitu kwotowego ujęcia kosztów powiązano z ograniczeniem rodzajów działalności, które uprawniają do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca wprowadził bowiem katalog zamknięty, wskazujący rodzaje działalności kwalifikowanej jako twórcza.

Zgodnie z obowiązującą od 1 stycznia 2018 r. treścią art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f., koszty uzyskania niektórych przychodów określa się:

- 1) z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f.;
- 2) z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku

towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f.;

3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami – w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 9a i 9b u.p.d.o.f., z tym, że te koszty oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.d.o.f., których podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

Podstawową zmianą jest dodanie art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. w zakresie kosztów uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami. Zgodnie z aktualnym, obowiązującym od 1 października 2018 r., brzmieniem art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f., przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa,
- 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej

i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki,

- 3) produkcji audialnej i audiowizualnej,
- 4) działalności publicystycznej,
- 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej,
- 6) działalności konserwatorskiej,
- 7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.p.a.p.p.ut, do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia,
- 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

Treść katalogu z art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. była dwukrotnie modyfikowana w ciągu 2018 r. przez:

- 1) ustawę z 15 czerwca 2018 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 fizyczne¹⁶ – względem pierwotnej regulacji z 1 stycznia 2018 r. uporządkowała ona i znacznie rozszerzyła katalog źródeł przychodu o przychody uzyskiwane z tytułu: inżynierii budowlanej, wzornictwa przemysłowego, twórczości audialnej, gier komputerowych, działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej i estradowej, działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, popularyzatorskiej, edukacyjnej, wydawniczej, konserwatorskiej, przychody z tytułu prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.p.a.p.p. do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia, a także działalności naukowej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej;

16 Dz.U. 2018 poz. 1291.

2) ustawę z 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁷ (dalej u.p.p.sz.w.n.) – wprowadziła ona jedynie techniczne zmiany oraz rozszerzyła katalog źródeł przychodów o działalność badawczą.

Te modyfikacje powodują dodatkowe trudności w ustaleniu, czy dana działalność jest objęta zakresem przepisu art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f., a przez to – czy można wobec niej stosować podwyższone koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z przepisami przejściowymi ustaw zmieniających, zmiany w zakresie katalogu działalności twórczych obowiązują z datą wsteczną od 1 stycznia 2018 r.

Istotnym problemem w stosowaniu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów jest brak ustawowych definicji czy zakresu działalności uprawniających do ich stosowania. Wyjątkiem jest działalność badawczo-rozwojowa. Zgodnie z definicją zawartą w art. 5a pkt 38-40 u.p.d.o.f., działalność badawczo-rozwojowa oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Należy zwrócić uwagę, że od 1 października 2018 r. (w wyniku wejścia w życie u.p.p.sz.w.n.) zmianie uległy definicje ustawowe badań naukowych oraz prac rozwojowych. Zgodnie z definicją obowiązującą do 30 września 2018 r., przez badania naukowe należało rozumieć:

1) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne

lub teoretyczne, podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;

2) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce;

3) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług.

Te badania uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 5a pkt 39 i 40 u.p.d.o.f. – od 1 października 2018 r. – badania naukowe to:

1) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 u.p.p.sz.w.n., tj. prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;

2) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 u.p.p.sz.w.n., tj. prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Przez prace rozwojowe do 30 września 2018 r. należało rozumieć nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

1) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,

2) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Od 1 października 2018 r. prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 u.p.p.sz.w.n. to działalność obejmująca nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności

obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Mimo braku odesłania wprost w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. do powyższej definicji, nie powinno budzić wątpliwości, że na podstawie przepisów art. 5a pkt 38-40 u.p.d.o.f. należy weryfikować, czy mamy w danym przypadku do czynienia z działalnością badawczo-rozwojową. W pozostałych przypadkach pozostaje posłankowanie się definicjami z innych gałęzi prawa. Przykładem będzie tu działalność dziennikarska. W myśl art. 7 ust. 2 pkt 5 ustawy z 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe¹⁸ (dalej p.p.), dziennikarzem jest osoba zajmująca się redagowaniem, tworzeniem lub przygotowywaniem materiałów prasowych, pozostająca w stosunku pracy z redakcją albo zajmująca się taką działalnością na rzecz i z upoważnienia redakcji.

Występują też sytuacje, gdy nie ma definicji ustawowej danej działalności. Na przykład nigdzie w przepisach polskiego prawa nie zdefiniowano programu komputerowego, co dodatkowo utrudnia możliwość stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Wówczas należy odwołać się do definicji nienormatywnych¹⁹.

Możliwość przypisania wynagrodzenia do działalności o charakterze twórczym

W pierwszej kolejności jeszcze raz należy stanowczo podkreślić, że rozliczanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie czasu pracy od zawsze było uznawane za nieprawidłowe

zarówno przez organy podatkowe, jak i przez sądy administracyjne. Nie nastąpiła w tym zakresie żadna zmiana podejścia organów podatkowych (jak twierdzi wielu przedstawicieli doktryny), jedynie zaczęły się kontrole podatkowe u płatników. Zwrócił na to uwagę Dyrektor KIS w poniższej interpretacji indywidualnej, wydanej jeszcze na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11.9.2017 r.²⁰

Przez wyodrębnienie honorarium nie można uznać sytuacji, w której to honorarium określa się jako procent ogólnego czasu pracy pracownika. Wykonywanie pracy twórczej nie oznacza bowiem automatycznie powstania utworu i przejścia praw z tego tytułu na pracodawcę. Czas pracy nie jest wyznacznikiem wartości przychodu, w stosunku do którego przysługują 50% koszty uzyskania przychodu. Istotne jest, aby utwór faktycznie powstał, co powinno być udowodnione (przepisy nie ograniczają w tym zakresie możliwości dowodowych przez wymienienie dowodów, którymi te okoliczności mogą być udowodnione – mogą to być np. ewidencje prac stanowiących przedmiot prawa autorskiego) oraz że za przejęcie utworu pracodawca zapłacił konkretną wartość.

Podobnie NSA w wyroku z 11 marca 2015 r.²¹ stwierdził, że dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem

obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Nie jest przy tym wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium.

Sposobem na uzyskanie jednoznacznego rozstrzygnięcia, w jaki sposób ustalić, czy w danej sytuacji można stosować podwyższone koszty uzyskania przychodów, powinny być interpretacje indywidualne. Jednak Dyrektor KIS w wydawanych interpretacjach indywidualnych konsekwentnie odmawia rozstrzygnięcia wątpliwości podatników w zakresie klasyfikacji określonego dzieła jako utworu w rozumieniu u.p.a.p.p. oraz nie rozstrzyga, czy opisana we wnioskach działalność mieści się w katalogu działalności uprawnionych do stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Organ uzasadnia swoje rozstrzygnięcia tym, że są to okoliczności mające znaczenie dla przedstawionego stanu faktycznego. Należy jednak wskazać, że takie stanowisko organów podatkowych jest niezgodne z orzecznictwem sądów administracyjnych, ponieważ określenie czy dzieło jest utworem, czy też nie, wymaga dokonania wykładni prawa, a zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych organ podatkowy jest przy tym władny do dokonania interpretacji prawa zawartego nie tylko w ustawach podatkowych, lecz także we wszelkich innych ustawach w tym zakresie, w jakim jest to niezbędne dla oceny

18 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1914.

19 Takim źródłem może być nawet Wikipedia. Zgodnie z zamieszczoną tam definicją, program komputerowy to sekwencja symboli opisująca realizowanie obliczeń zgodnie z pewnymi regułami, zwanymi językiem programowania. Program jest zazwyczaj wykonywany przez komputer (np. wyświetlenie strony internetowej), zwykle bezpośrednio, jeśli wyrażony jest w języku zrozumiałym dla danej maszyny, lub pośrednio – gdy jest interpretowany przez inny program (interpreter). Zob. pl.wikipedia.org/wiki/Program_komputerowy (dostęp: 19.10.2018 r.).

20 Sygn. 0113-KD IPT 3.4011.220.2017.2.KSM, Legalis.

21 Sygn. akt II FSK 459/13, Legalis.

prawnopodatkowej sytuacji podatnika – pod warunkiem, że zadane w interpretacji pytanie w swojej istocie dotyczy interpretacji prawa podatkowego i nie dotyczy jedynie ustaw niepodatkowych²².

Zgodnie z powyższym, jeżeli dokonanie oceny stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wymaga analizy innych niż prawo podatkowe dziedzin prawa, to organ podatkowy jest do tego nie tylko uprawniony, lecz także zobowiązany, ponieważ bez tego nie będzie w stanie przeprowadzić całościowej i prawidłowej oceny stanowiska przedstawionego przez wnioskodawcę. Mimo jednoznacznego orzecznictwa sądów administracyjnych organy podatkowe konsekwentnie odmawiają rozstrzygnięcia w tym zakresie, twierdząc, że nie jest to ocena prawna wnioskodawcy, lecz element stanu faktycznego. W tej sytuacji wydawane są postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Takie postanowienie można zaskarżyć do sądu administracyjnego, jednak wydłuża to uzyskanie interpretacji nawet o kilka lat.

Jeżeli podatnicy zdecydują się na złożenie wniosku, w którym sami dokonają wykładni przepisów prawa autorskiego i definicji rodzajów działalności uprawniających do stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, to taka interpretacja w żadnym stopniu nie pełni funkcji ochronnej przewidzianej dla interpretacji indywidualnych.

Interpretacje negatywne w zakresie możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej

W nowym stanie prawnym, obowiązującym od 1 stycznia 2018 r., w zakresie możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. wydawane są w zasadzie wyłącznie interpretacje negatywne, odmawiające płatnikom możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej.

Tak rozstrzygnął Dyrektor KIS m.in. w interpretacji indywidualnej z 23 lutego 2018 r.²³, dotyczącej spółki prowadzącej działalność gospodarczą w branży informatycznej. Spółka zatrudnia na podstawie umów o pracę specjalistów IT, którzy w ramach czynności pracowniczych tworzą utwory zgodnie z definicją z u.p.a.p.p., które następnie przenoszone są na pracodawcę. Spółka w związku z tym chciała wprowadzić zapis, który będzie wyraźnie określał procentowo, jaka część wynagrodzenia należnego pracownikowi stanowi honorarium za pracę twórczą. Dodatkowo spółka prowadziłaby rejestr utworów (repozitorium), w którym pracownicy rejestrowaliby swoje czynności twórcze i utwory, które powstaną w ramach wykonywania tych czynności twórczych w danym miesiącu i ich lokalizację.

Spółka zadała pytanie, czy może stosować 50% koszty uzyskania przychodów do części wynagrodzenia stanowiącej honorarium za stworzenie utworu.

Dyrektor KIS uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Zdaniem organu zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów jest możliwe tylko w sytuacji, gdy pracodawca wyodrębnia część wy-

nagrodzenia należną z tytułu rozporządzania lub korzystania przez pracowników prawami majątkowymi do utworów przez nich stworzonych (honorarium) od pozostałego wynagrodzenia za wykonywane obowiązki, niemające charakteru twórczego, jednak przez wyodrębnienie honorarium nie można uznać sytuacji, w której płatnik określi je procentowo. Jedynie jednoznaczne określenie wartości honorarium w sprecyzowanej kwocie z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwoli na zastosowanie do tak wyliczonej wartości części wynagrodzenia kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

Podobne stanowisko Dyrektor KIS zajął w interpretacji indywidualnej z 20 lutego 2018 r.²⁴. Wykonywanie na podstawie stosunku pracy czynności zarówno chronionych prawem autorskim, jak i niebędących przedmiotem prawa autorskiego wymaga udokumentowania wartości wynagrodzenia z korzystania z prawa autorskiego. Tylko wyraźne rozróżnienie i dokumentowanie prac – utworów chronionych prawem autorskim – oraz wypłaconych wynagrodzeń z tego tytułu daje podstawę do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Niezbędne jest, by twórca osiągał przychód bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych lub rozporządzaniem tymi prawami.

W praktyce oznacza to, że zdaniem Dyrektora KIS do zastosowania podwyższonych kosztów autorskich konieczna jest wycena praw autorskich do każdego stworzonego utworu i wypłata wy-

22 Por. wyrok NSA z 15 października 2014 r., sygn. I FSK 1456/13, Legalis; wyrok WSA w Gliwicach z 10 sierpnia 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 272/11, Legalis; wyrok WSA w Białymstoku z 6 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 137/14,

23 Sygn. 0115-KDIT2-1.4011.366.2017.2.MK, Legalis.

24 Sygn. 0114-KDIP3 3.4011.544.2017.2.AK, Legalis.

nagrodzenia z tego tytułu w zmiennej wartości, w zależności od wartości praw autorskich do każdego z utworów. Organ wyłącza zatem możliwość stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów przez podmioty zatrudniające pracowników, których istotą pracy jest działalność o charakterze twórczym. W działalności w zakresie nowych technologii, programów komputerowych czy branży IT nie ma innej możliwości wypłaty pracownikom, których istotą pracy jest działalność o charakterze twórczym, honorarium innego niż ryczałt określony kwotowo lub procentowo.

Interpretacje pozytywne w zakresie umów o dzieło

Analizując treść wydanych w 2018 r. interpretacji indywidualnych w zakresie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., można dojść do wniosku, że wypracowane przez Dyrektora KIS nowe kryteria stosowania tych przepisów będą mogły być spełnione wyłącz-

nie przez osoby uzyskujące przychody z przeniesienia praw autorskich do pojedynczych utworów stworzonych w ramach umowy o dzieło, gdzie całość wynagrodzenia dotyczy przeniesienia praw autorskich

Potwierdzają to pojedyncze pozytywne interpretacje indywidualne wydane po zmianie przepisów od 1 stycznia 2018 r. W interpretacji indywidualnej z 26 kwietnia 2018 r.²⁵ Dyrektor KIS wskazał, że skoro osoby, z którymi wnioskodawca zawarł umowy o dzieło, są twórcami, ich prace są utworami w rozumieniu u.p.a.p.p.ut, a wynagrodzenie z tytułu umów o dzieło stanowi w całości wynagrodzenie za przeniesienie majątkowych praw autorskich, to wnioskodawca może w stosunku do wykonawców umów o dzieło zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

Podobnie w interpretacji indywidualnej z 20 kwietnia 2018 r.²⁶ Dyrektor KIS uznał, że skoro wnioskodawczyni wykonała

utwór na podstawie umowy, która wyraźnie wskazuje wysokość wynagrodzenia za powstanie utworu, to tym samym jest uprawniona do stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Oznacza to, że zdaniem Dyrektora KIS podwyższone koszty uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w praktyce są możliwe do zastosowania tylko do drobnych umów o dzieło, przy których całość wynagrodzenia dotyczy przeniesienia praw autorskich, lub gdy umowa o dzieło dotyczy konkretnego utworu lub maksymalnie kilku utworów i określono w niej wynagrodzenie za przeniesienie praw autorskich dotyczące każdego z utworów.

Jak wynika z opisanych interpretacji indywidualnych wydawanych w nowym stanie prawnym (od 1 stycznia 2018 r.), stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. zostało bardzo ograniczone – w zasadzie wyłącznie do umów o dzieło.

25 Sygn. 0115-KDIT2-1.4011.71.2018.2.AS, Legalis.

26 Sygn. 0114-KDIP3-3.4011.75.2018.2.IM, Legalis.



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



Michał Thedy

Doradca podatkowy i wspólnik w Thedy & Partners. Absolwent Wydziałów Nauk Społecznych oraz Prawa i Administracji na Uniwersytecie Wrocławskim. Zajmuje się głównie doradztwem transakcyjnym. Kilukrotnie wyróżniany w ogólnopolskich rankingach doradców podatkowych jako jeden z najlepszych specjalistów w międzynarodowym prawie podatkowym oraz podatku dochodowym od osób prawnych.

Michalina Opoka

Doświadczony konsultant w Thedy & Partners. Aplikant radcowski w Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Warszawie. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych.

Słowa kluczowe: podatki, przychody, podatek dochodowy od osób prawnych, źródła przychodów, zyski kapitałowe, przychody z zysków kapitałowych, przychody z pozostałej działalności, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ROZDZIELENIE ŹRÓDEŁ PRZYCHODÓW W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Do końca 2017 r. na gruncie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ mieliśmy do czynienia z jednym źródłem przychodów. Zasadniczo wszystkie przychody generowane przez podatników tego podatku – obojętnie z jakiego tytułu – były kumulowane i po odjęciu kosztów uzyskania przychodów oraz odliczeniu ewentualnych strat z lat poprzednich, opodatkowane 19% stawką podatku. Uległo to jednak zmianie od 1 stycznia 2018 r. Nowelizacja tej ustawy² wprowadziła bowiem podział na dwa źródła przychodów: przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z pozostałej działalności. W artykule omówione zostały interpretacje indywidualne dotyczące rozliczania tych przychodów przez podatników.

Wprowadzenie

Katalog przychodów z zysków kapitałowych obejmuje zarówno przychody zaliczane dotąd do przychodów z zysków osób prawnych, jak i dodatkowe rodzaje przychodów.

Do przychodów z zysków kapitałowych zaliczane są (art. 7b u.p.d.o.p.):

1) przychody stanowiące dochód z udziału w zyskach osób prawnych (w tym np. dywidendy, przychody z umorzenia udziałów, z likwidacji, przychody uzyskane w następstwie

połączeń i podziałów);

2) inne przychody z udziałów, w tym z ich zbycia lub zbycia w celu umorzenia oraz z wymiany udziałów;

3) przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego;

4) przychody z tytułu zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;

5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej u.p.d.o.p.

2 Poprzez ustawę 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.

6) przychody z:

a) praw majątkowych (autorskich lub pokrewnych praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej oraz know-how), z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych,

b) przychody z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów niezaliczanych do zysków kapitałowych,

c) przychody z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych,

d) przychody z tytułu najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej praw określonych powyżej w pkt a-c, jak również przychody z ich zbycia.

Wszystkie przychody, które nie są wymienione w katalogu przychodów z zysków kapitałowych, stanowią przychody z pozostałej działalności. Podatnicy są zobowiązani do zakwalifikowania danego przychodu do jednego z dwóch źródeł oraz odpowiedniego rozdzielenia kosztów uzyskania przychodów.

Koszty, których nie można przypisać bezpośrednio do konkretnego przychodu, będą alokowane do poszczególnych źródeł na podstawie proporcji przychodów zaliczonych do danego źródła do całości przychodów. Różnica pomiędzy przychodami a kosztami przypisanymi do danego źródła stanowi dochód lub stratę z danego źródła. Dochód pochodzący z obu źródeł przychodów jest opodatkowany tą samą 19% stawką podatku.

Przedmiotowy podział przychodów na poszczególne źródła nie ma zastosowa-

nia do przychodów osiągniętych przez ubezpieczycieli, banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe i instytucje finansowe. Wszelkie przychody osiągnięte przez te podmioty są zaliczane do przychodów z pozostałej działalności (z wyjątkiem dywidend i podwyższenia kapitału z zysku).

Strata poniesiona w ramach jednego źródła przychodów nie może być kompensowana dochodem pochodzącym z drugiego źródła. Strata z danego źródła przychodów może być bowiem odliczona tylko od dochodu osiągniętego w ramach tego samego źródła przychodów.

Bez zmian pozostaje przy tym zasada odliczenia straty przez pięć kolejnych lat podatkowych oraz limit odliczenia straty w danym roku, wynoszący 50% straty pochodzącej z jednego roku podatkowego.

Istotne jest również, że na bazie przepisów przejściowych odliczenie straty podatkowej poniesionej przed wejściem w życie znowelizowanych przepisów podlega starym zasadom, tj. strata z tego okresu może być odliczona od dochodu z obu źródeł przychodów.

Przedmiotowa zmiana wywarła bardzo istotny wpływ na rozliczenia podatników, którzy zwracali się w tym zakresie z pytaniami do organów podatkowych. Poniżej omówione zostaną wydane interpretacje indywidualne w podziale na poszczególne zagadnienia.

Koszty odsetek od pożyczek

W interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2018 r.³ organ przyjął, że odsetki od pożyczek powinny dzielić los pożyczki,

w związku z którą powstają przychody. Skoro odsetki od kredytu/pożyczki są świadczeniem akcesoryjnym, to powinny być kwalifikowane do źródła przychodów analogicznie jak przychody i koszty, które powstaną w związku z wydatkowaniem pożyczki.

W szczególności organ uznał, że odsetki od pożyczek zaciągniętych na nabycie udziałów/akcji mają związek z przychodami kwalifikowanymi od 1 stycznia 2018 r. jako przychody z zysków kapitałowych. Wynika to z tego, że np. w przypadku zbycia udziałów powstanie przychód, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 3 lit. a u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody ze zbycia udziałów (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia. W konsekwencji, jeżeli pożyczka została zaciągnięta w celu uzyskiwania przychodów zaliczanych do źródła, jakim są zyski kapitałowe, to również odsetki powstałe w związku z zaciągnięciem pożyczki w celu uzyskania przychodów ze źródła powinny zwiększać koszty uzyskania przychodu z zysków kapitałowych.

Podejścia organów podatkowych nie zmienia również cel, w jakim udziały są nabywane, ani okoliczności tego nabycia. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 16 maja 2018 r.⁴ przedstawiona została sytuacja, w której wnioskodawca należał do grupy kapitałowej zajmującej się produkcją stali i ponosił straty z powodu braku dostatecznej ilości surowców. W celu uniknięcia takich sytuacji wnioskodawca postanowił nabyć udziały w spółce powiązanej, która w ramach grupy jest odpowiedzialna za zawieranie kontraktów z dostawcami surowców. Nabycie udziałów spółki miało pozwo-

3 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.265.2018.1.MO, Legalis.

4 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.107.2018.1.BG, Legalis.

lić wnioskodawcy na bardziej efektywne zawieranie kontraktów z dostawcami, co będzie miało bezpośrednie przełożenie na wyniki jego działalności.

W konsekwencji wnioskodawca argumentował, że wydatki związane z nabyciem udziałów są związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą i powinny być alokowane do kosztów pomniejszających przychody z innych źródeł. Nie przekonało to jednak organu, który uznał, że odsetki od pożyczki na zakup udziałów powinny być rozpoznawane jako koszt poniesiony ze źródła, jakim są zyski kapitałowe. Co jest zastanawiające, organ jednocześnie wskazał, że odsetki nie stanowią wydatków na nabycie akcji, ale są zapłatą za pozyskany kapitał⁵.

W ww. interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2018 r. organ uznał także, że dla powiązania odsetek ze źródłem przychodów nie ma znaczenia, że spółka jest zobowiązana do spłaty odsetek od kredytu zaciągniętego na nabycie udziałów przez swojego poprzednika prawnego. W rezultacie spółka i tak powinna rozpoznać odsetki od tego kredytu jako koszt uzyskania przychodów z zysków kapitałowych.

Takie stanowisko organów podatkowych może budzić pewne wątpliwości, szczególnie jeśli wziąć pod uwagę, że do niedawna zarówno w praktyce organów podatkowych, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych dominowało podejście, zgodnie z którym wydatki związane z pożyczką na zakup udziałów/akcji nie warunkują ich skutecznego nabycia. W konsekwencji są one jedynie kosztem związanym z finansowaniem takiego nabycia i nie mogą

być uznane za wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo akcji⁶.

Zaliczanie odsetek od pożyczek na zakup udziałów/akcji do kosztów pomniejszających przychody ze źródła zyski kapitałowe tylko z tego względu, że potencjalnie nabyte udziały/akcje mogą zostać sprzedane, wydaje się zbyt daleko idące. Nie ma bowiem pewności, kiedy i czy w ogóle dojdzie do zbycia.

W przedstawionych stanach faktycznych wnioskodawcy osiągalni również przychody z zysków kapitałowych, problem powstaje jednak w sytuacji, gdy podatnik w danym roku podatkowym nie sprzeda udziałów/akcji i nie osiągnie żadnych innych przychodów ze źródła zyski kapitałowe.

Jednocześnie w interpretacji indywidualnej z 20 września 2018 r.⁷ organ potwierdził, że w razie przeznaczenia zarówno pożyczki, jak i wyemitowanych obligacji na sfinansowanie podstawowej działalności gospodarczej, odsetki nie będą stanowiły kosztów związanych z przychodami z zysków kapitałowych. Będą bowiem pomniejszały przychody z tzw. działalności operacyjnej.

Przychody ze zbycia wierzytelności

Do przychodów ze źródła zysków kapitałowych zalicza się przychody ze zbycia wierzytelności. Chodzi jednak tylko o wierzytelności, które zostały uprzednio nabyte przez podatnika, oraz te, które wynikają z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych (art. 7b ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p.). Na bazie interpretacji indywidualnej z 5 lipca 2018 r.⁸ można wysnuć wniosek, że zdaniem organów podatkowych przepis ten ma zastosowanie również do faktoringu niewłaściwego.

Zgodnie ze stanowiskiem organu nie ma znaczenia, że przy zbyciu wierzytelności nie zostało przeniesione ryzyko wypłacalności dłużnika na bank. Bez znaczenia pozostaje również fakt, że wnioskodawca wykazuje te wierzytelności w bilansie, natomiast w pozostałych zobowiązaniach finansowych pojawia się zobowiązanie wobec banku. Podobnie nie ma znaczenia, że wnioskodawca nadal potwierdza salda z dłużnikiem, monitoruje spłaty i odnawia zabezpieczenia. Z art. 7b ust. 1 pkt 5 u.p.d.o.p. wprost wynika, że w sytuacji gdy podatnik nabył wierzytelności, a następnie dokonał ich zbycia, przychód, jaki osiągnie w wyniku zaistnienia tych okoliczności, powinien być kwalifikowany do zysków kapitałowych.

Przychody z praw majątkowych

Do przychodów ze źródła zysków kapitałowych zalicza się przychody z praw majątkowych, takich jak (art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.p.):

- 1) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 2) licencje,
- 3) prawa własności przemysłowej oraz
- 4) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*).

Do przychodów z zysków kapitałowych nie zalicza się natomiast przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych (art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.p.). Jak wynika z interpretacji wydanych przez organy podatko-

5 Podobnie w interpretacjach indywidualnych: z 16 sierpnia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.276.2018.1.MS, Legalis; z 14 czerwca 2018, sygn. 0114-KDIP-2-2.4010.160.2018.1.AM, Legalis.

6 Tak np. w interpretacjach indywidualnych: z 5 lipca 2017 r., sygn. 0114-KDIP2-3.4010.93.2017.2.JBB, Legalis; z 20 marca 2014 r., sygn. ITPB3/423-619/13/MK, Legalis; z 24 października 2013 r., sygn. IPPB3/423-584/13-2/MC oraz w wyroku NSA z 29 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 2587/13, Legalis.

7 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.271.2018.1.SO, Legalis.

8 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.185.2018.2.AK, Legalis.

we, wątpliwości podatników budzi to, które z licencji są bezpośrednio związane z przychodami niezaliczonymi do zysków kapitałowych.

W stanie faktycznym będącym przedmiotem interpretacji indywidualnej z 5 czerwca 2018 r.⁹ opisana została sytuacja, w której wnioskodawca działał w branży deweloperskiej oraz budowlanej i był podmiotem dominującym w grupie kapitałowej. W ramach prowadzonej działalności realizował również inwestycje za pośrednictwem spółek celowych, w tym spółek komandytowych, w których był współnikiem. Spółki celowe zajmowały się realizacją określonych inwestycji budowlanych jako deweloperzy. Wnioskodawca w związku z udziałem w spółkach zarówno osiągał przychody, jak i ponosił koszty. Przychody i koszty dotyczyły przede wszystkim bieżącej działalności tych spółek, czyli działalności deweloperskiej. Deweloperzy, realizując inwestycje, działali pod znakiem towarowym wnioskodawcy. Wnioskodawca udzielał deweloperom odpłatnych licencji na korzystanie ze znaku.

Organ podatkowy uznał, że przychód z udzielonej licencji stanowi przychód z zysków kapitałowych. Uzasadniał, że licencja jest udzielana na podstawie odrębnej umowy licencyjnej, a nie umowy, która generuje przychody z prowadzonej działalności gospodarczej. W konsekwencji uzyskiwane przychody nie są następstwem udziału wnioskodawcy w spółkach, ale następstwem zawarcia odrębnej umowy.

Koszty, które ponosi wnioskodawca, uczestnicząc w spółce celowej, nie mogą pomniejszać przychodów wnioskodawcy uzyskiwanych z zysków kapitałowych. Organ stwierdził bowiem, że nie istnieje

związek przyczynowy pomiędzy przychodami uzyskiwanymi z licencji a kosztami uczestnictwa w spółce celowej. Ponadto z punktu widzenia spółki celowej opłaty licencyjne ponoszone przez wnioskodawcę w związku z jego uczestnictwem w spółce celowej mają związek z uzyskiwaniem przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej. Za koszty, które mogłyby pomniejszać u wnioskodawcy przychody z zysków kapitałowych, można uznać wyłącznie koszty bezpośrednio związane z opłatą licencyjną, np. opłaty za ochronę znaku, odpisy amortyzacyjne.

Odmienne stanowisko zostało wyrażone w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 6 lipca 2018 r.¹⁰, w której przychody z licencji na korzystanie ze znaku towarowego zostały zaliczone do przychodów z innych źródeł. Stan faktyczny również dotyczył dewelopera oraz spółek celowych, jednak licencja została udzielona na podstawie umowy usługowej, w której wnioskodawca zobowiązał się do świadczenia na rzecz spółek celowych również innych usług.

W interpretacji indywidualnej z 25 kwietnia 2018 r.¹¹ organ potwierdził, że w razie udzielenia spółce celowej sublicencji przez spółkę dominującą, przychód z tego tytułu należy zakwalifikować do zysków kapitałowych (np. gdy spółka dominująca nabywa licencje do aplikacji informatycznych na potrzeby spółki celowej, a następnie dokonuje refaktury na spółkę celową). Zdaniem organu, do zysków kapitałowych należy zaliczyć również sytuacje, gdy należność z tytułu udzielanej licencji (sublicencji) obejmuje w ramach otrzymywanego wynagrodzenia usługi dodatkowe (analogiczne do tych przyznanych przez pierwotnego sprzedawcę), takie jak udział w warsztatach, szkoleniach dla określonej liczby osób, bez konieczności ponoszenia dodatkowych opłat.

Jednakże, zgodnie ze stanowiskiem organu, w razie refaktury na spółkę celową wydatków na usługi typu maintenance, tj. usługi asysty technicznej i konserwacji, które polegają na obsłudze/utrzymaniu nabytej licencji do oprogramowania/aplikacji bądź ich samodzielnego świadczenia na bazie zakupionej licencji (ale bez jej sublicencjonowania), przychody z tego tytułu należy zaliczyć do przychodów ze źródła działalność gospodarcza. Również gdy przedmiotem odsprzedaży są licencje (sublicencje) oraz usługi maintenance (zarówno wtedy, gdy zostały one wcześniej nabyte od podmiotu zewnętrznego, jak i wtedy, gdy są świadczone z wykorzystaniem własnych zasobów wnioskodawcy) – oba przychody powinny zostać rozdzielone. Przychody z licencji powinny zostać przypisane do źródła z zysków kapitałowych, natomiast przychody z usługi maintenance do „innego źródła przychodów”. Takie stanowisko wynika z tego, że w praktyce organów podatkowych potwierdzono, że usługi maintenance nie stanowią licencji (np. w interpretacji indywidualnej z 28 czerwca 2016 r.¹²).

Natomiast jeżeli wnioskodawca jedynie świadczy usługi informatyczne na rzecz spółek powiązanych, bazując na nabytej licencji, lecz nie dokonuje jej sublicencjonowania, to zdaniem organu powstały w ten sposób przychód w całości powinien zostać zaliczony do „innego źródła przychodów”. Nawet jeżeli na potrzeby ustalania wysokości wynagrodzenia z tytułu świadczonych usług jako komponent usługi informatycznej będzie uwzględniony koszt poniesiony na zakup licencji do danej aplikacji, bądź

9 Sygn. 0111-KDIB2-1.4010.83.2018.1.EN.

10 Sygn. 0114-KDIP2-3.4010.137.2018.1, Legalis.

11 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.59.2018.1.SO, Legalis.

12 Sygn. IBPB-1-2/4510-470/16/MS, Legalis.

usług *maintenance* – nie powinien być on wydzielany i przyporządkowywany do źródła z zysków kapitałowych.

Jak wynika z interpretacji indywidualnej wydanej 21 czerwca 2018 r.¹³, do przychodów z działalności gospodarczej organy zaliczają wynagrodzenie z tytułu umowy na korzystanie z oprogramowania w tzw. modelu SaaS. Polega ono na tym, że spółka nie świadczy na rzecz kontrahenta usług marketingowych polegających na organizacji i obsłudze programu marketingowego, ale udostępnia mu za pośrednictwem internetu platformę internetową do zarządzania projektem (tzw. CRM) lub stronę internetową. Na czas obowiązywania umowy o udostępnienie oprogramowania w modelu SaaS, spółka udziela klientowi licencji na korzystanie z oprogramowania.

Zdaniem organu udzielanie licencji na korzystanie z oprogramowania w modelu SaaS, w której wnioskodawca świadczy na rzecz kontrahenta usługę udostępnienia platformy internetowej do zarządzania projektem lub strony internetowej, nie spowoduje powstania przychodów z zysków kapitałowych. Znajdzie tu bowiem zastosowanie wyłączenie z kategorii przychodów z zysków kapitałowych, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.p. – udzielenie licencji bezpośrednio związanej z uzyskiwaniem przychodów z podstawowej działalności gospodarczej podatnika. Przychód ten nie będzie przychodem z zysków kapitałowych, gdyż udzielenie licencji następuje tutaj w ramach umowy o świadczenie usług dostępu do oprogramowania, tj. w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wnioskodawcy.

Przykład licencji, z której przychody zaliczane są do przychodów z zysków kapitałowych, wskazano w interpretacji in-

dywidualnej Dyrektora KIS z 15 czerwca 2018 r.¹⁴. Za takie organ podatkowy uznał przychody osiągnięte za pośrednictwem spółki komandytowej, która udostępnia odpłatnie swoim wspólnikom znak towarowy. W analizowanej przez organ sytuacji wspólnicy prowadzą działalność w zakresie przemysłu drzewnego, natomiast głównym źródłem przychodu spółki komandytowej jest przychód uzyskiwany z płatności licencyjnych ponoszonych przez wspólników. Wnioskodawca uzasadniał, że przychód z licencji jest bezpośrednio związany z przychodem ze sprzedaży towarów oznaczonych znakiem towarowym spółki komandytowej, ponieważ oznaczenie towarów znakami towarowymi jest warunkiem ich sprzedaży na odpowiednim poziomie i uzyskania z tego tytułu przychodu. Również spółka komandytowa nie otrzymywałaby wynagrodzenia od wspólników, gdyby nie osiągnęli oni przychodów ze sprzedaży towarów.

Organ stwierdził jednak, że nie sposób dopatrywać się bezpośredniego związku przychodu spółki komandytowej w postaci opłat licencyjnych z uzyskiwaniem przez tę spółkę przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych. Wobec tego ustanowione w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a u.p.d.o.p. wyłączenie nie ma zastosowania w analizowanej sprawie. Przychód spółki komandytowej w postaci opłat licencyjnych stanowi zatem przychód z zysków kapitałowych. Organ podkreślił także, że przypisanie przedmiotowego przychodu wspólnikowi na podstawie art. 5 u.p.d.o.p., jak wskazano, nie zmieni jego charakteru. Przychód ten, będący w spółce komandytowej przychodem z zysków kapitałowych, pozostanie dla spółki przychodem z zysków kapitałowych i większy przychód wspólnika z tego źródła zgodnie z art. 5 ust. 1a u.p.d.o.p.

W interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2018 r.¹⁵ do zysków kapitałowych organ zaliczył przychody uzyskiwane za pośrednictwem spółki komandytowej z tytułu udzielenia licencji na oprogramowanie, które spółka nabywała od licencjonodawcy i sprzedawała swoim klientom. Wraz z licencjami spółka sprzedawała usługi informatyczne. Zarówno udzielenie licencji, jak i świadczenie usług odbywało się na podstawie jednej umowy. Świadczone usługi były związane z oprogramowaniem, którego dotyczy licencja, i polegały na jego utrzymaniu lub pomocy technicznej z nim związanej. Wnioskodawca wskazał, że nie było możliwe nabycie przez klienta samych usług informatycznych bez nabycia licencji, ponieważ pozostawały one ściśle związane z oprogramowaniem, na które była udzielana licencja. Mimo to organ nie zgodził się, że licencje takie są bezpośrednio związane z uzyskiwaniem przychodów z innych źródeł. Zdaniem organu wynagrodzenie z tytułu umowy zawieranej z klientem spółki komandytowej należy podzielić na dwa źródła.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25.7.2018 r.¹⁶

Przychody z tytułu udostępniania licencji powinny zostać zaliczane do zysków kapitałowych, natomiast z tytułu świadczenia usług informatycznych powinny zostać zaliczone do przychodów z działalności gospodarczej.

W przypadku wspólników spółek osobowych niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, przychody należy przyporządkowywać do tego źródła, do którego trafiłyby one w takiej spółce. To oznacza, że po-

13 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.172.2018.2.AG, Legalis,
14 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.124.2018.1.MM, Legalis.
15 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.259.2018.1.AG, Legalis.
16 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.259.2018.1.AG, Legalis.

dział przychodów ustala się „na poziomie spółki osobowej”. W konsekwencji, jeżeli przychód uzyskiwany „w ramach” spółki osobowej jest przychodem z zysków kapitałowych, to również dla wspólnika przychód ten jest zaliczany do zysków kapitałowych.

Na bazie przytoczonych interpretacji można dostrzec dużą uznaniowość organów w tego typu rozstrzygnięciach. Po wejściu w życie nowych przepisów w praktyce organów podatkowych pojawiła się wątpliwość w zakresie źródła, do którego należy zaliczać przychody ze zbycia praw majątkowych wytworzonych we własnym zakresie.

Obecnie, po odpowiedzi MF na interpelację poselską z 27 czerwca 2018 r.¹⁷, dominuje pogląd, według którego do zysków z działalności gospodarczej zalicza się przychody ze zbycia praw wytworzonych we własnym zakresie, nie stanowiących wartości niematerialnych i prawnych.

Zdaniem organów taka sytuacja nie mieści się w katalogu praw zaliczanych do zysków kapitałowych. Dotyczy to np. firm informatycznych, które wraz z wytworzonym oprogramowaniem przekazują wszelkie autorskie prawa majątkowe do tego oprogramowania. Dzięki takiej interpretacji została zachowana równa sytuacja podatkowa między branżami, których działalność polega m.in. na tworzeniu nowych technologii, a branżami tradycyjnymi, zajmującymi się działalnością typowo produkcyjną. Szczególnie utrudniałoby to korzystanie z ulgi na działalność badawczo-rozwojową, ponieważ przychody ze sprzedaży rezultatów prac badawczo-rozwojowych by-

łyby zaliczane do zysków kapitałowych, mimo że w praktyce byłaby to podstawowa działalność podatnika. Odmiennie interpretacje wydane w tym zakresie¹⁸ mają ulec zmianie.

Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁹, przychód z praw wytworzonych przez podatnika jest wprost wyłączony z zysków kapitałowych.

Przychody z pochodnych instrumentów finansowych

Do przychodów z zysków kapitałowych zalicza się również przychody z pochodnych instrumentów finansowych. Wyjątek stanowią jednak pochodne instrumenty finansowe służące zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, które nie są zaliczane do zysków kapitałowych. Przychody z takich instrumentów są zaliczane do przychodów z innych źródeł (art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. b u.p.d.o.p.). Należy przypomnieć, że w przypadku ubezpieczycieli, banków oraz innych instytucji finansowych, co do zasady, uzyskiwane przez nich przychody są zaliczane do przychodów z innych źródeł. Większość bowiem przychodów, które zgodnie z u.p.d.o.p. są zaliczane do zysków kapitałowych, w rzeczywistości stanowi działalność operacyjną tych podmiotów (art. 7b ust. 2 u.p.d.o.p.).

Przykład przychodów z pochodnych instrumentów finansowych, które stanowią przychody z innych źródeł, wskazano w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 26 kwietnia 2018 r.²⁰. Do

innych źródeł organ zaliczył przychody z instrumentów zabezpieczających kurs walutowy konkretnych transakcji towarowych, które to transakcje stanowiły główne źródło dochodu wnioskodawcy. Co istotne, żadna z tych transakcji zabezpieczających nie miała charakteru spekulacyjnego, tj. nie była oderwana od transakcji towarowych. Organ potwierdził, że w takim przypadku oczywiście również koszty związane z pochodnymi instrumentami finansowymi zabezpieczającymi kurs walutowy konkretnych transakcji towarowych są kosztami z działalności gospodarczej.

Jednak organy podatkowe wydają w tym zakresie również odmiennie interpretacje. Takie stanowisko organ przyjął w interpretacji indywidualnej z 20 marca 2018 r.²¹ wobec spółki, która należała do międzynarodowej grupy podmiotów zajmujących się głównie branżą budowlaną. Podmioty dokonywały płatności w walutach obcych. Wnioskodawca miał pełnić w grupie funkcję podmiotu zarządzającego ryzykiem walutowym. W tym celu zawierał on z podmiotami z grupy transakcje na instrumentach pochodnych. Następnie zawierał również odpowiednie umowy z instytucjami finansowymi, których przedmiotem była dostawa lub nabycie walut. Spółka zawierała te transakcje wyłącznie w celu zabezpieczenia ryzyka walutowego grupy, w szczególności nie zawierała transakcji spekulacyjnych.

Organ uznał, że w takim przypadku dochody uzyskiwane przez wnioskodawcę z tytułu obrotu instrumentami pochodnymi należy zaliczyć do przychodów z zysków kapitałowych. Argumentował, że przychody, które mają być zabezpieczane pochodnymi

17 <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/283B8404/%24FILE/z07428-o1.pdf>; nr DD6.054.9.2018.

18 M.in. interpretacje indywidualne: z 10 maja 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.136.2018.1.PC, Legalis; z 7 czerwca 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-2.4010.143.2018.2.SO, Legalis; z 21 czerwca 2018 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.137.2018.1.MJ, Legalis.

19 Dz.U. 2018 poz. 2159.

20 Sygn. 0111-KDIB2-1.4010.72.2018.2.BKD, Legalis.

21 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.505.2017.1.BM.

instrumentami finansowymi, są osiągnięte przez inny podmiot, tj. spółki z grupy. Ponadto zdaniem organu do wnioskodawcy nie ma zastosowania wyłączenie podmiotowe, dotyczące instytucji finansowych.

Celem wprowadzonego wyłączenia podmiotowego było wyłączenie z zysków kapitałowych przychodów osiąganych w ramach podstawowej działalności. Ograniczenie wyłączenia do instytucji finansowych powoduje jednak, że poza jego zakresem pozostają podmioty niebędące instytucjami finansowymi, ale faktycznie prowadzące taką działalność.

Należałoby się zastanowić nad rozszerzeniem wskazanego wyłączenia, choć zapewne ustalenie precyzyjnego kryterium korzystania z wyłączenia byłoby problematyczne.

Przychody z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych

Do zysków kapitałowych zalicza się również przychody z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych oraz instytucjach wspólnego inwestowania, jak również przychody z tytułu zbycia tych praw (art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. c u.p.d.o.p.).

W interpretacji indywidualnej z 20 września 2018 r.²² organ potwierdził, że do przychodów z zysków kapitałowych zalicza się przychód zarówno ze sprzedaży, jak i z umorzenia certyfikatów inwestycyjnych w zamkniętym funduszu inwestycyjnym. Natomiast wydatki poniesione na nabycie tych certyfikatów powinny stanowić koszt uzyskania przychodu zakwalifikowany w źródle przychody z zysków kapitałowych.

Przychody z różnic kursowych

Przychody z różnic kursowych nie zostały wymienione w katalogu przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych. W konsekwencji podatnicy mieli wątpliwości, do którego „koszyka” przychodów zaliczać różnice kursowe związane z przychodami z zysków kapitałowych.

W kwestii różnic kursowych w interpretacji indywidualnej z 22 czerwca 2018 r.²³ organ przyjął stanowisko, że różnice kursowe dzielą los przychodów, z którymi są związane. W konsekwencji różnice kursowe powstałe w związku z przychodami z zysków kapitałowych powiększają przychody z zysków kapitałowych. Analogicznie różnice dotyczące kosztów zaliczanych do zysków kapitałowych zwiększają koszty uzyskania przychodu z zysków kapitałowych²⁴.

Przychody z poręczeń i gwarancji

W interpretacji indywidualnej z 20 września 2018 r.²⁵ organ potwierdził, że przychody z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji nie powinny być zaliczane do zysków kapitałowych. Nie zostały one bowiem wymienione w zamkniętym katalogu zawartym w art. 7b u.p.d.o.p. W konsekwencji przychody z poręczeń i gwarancji należy zaliczać do przychodów z tzw. innych źródeł.

Klasyfikacja przychodów z tytułu udziału w spółkach osobowych

Jak już było podkreślane w przedstawianych wcześniej stanowiskach organów podatkowych, dokonując przyporządkowania przychodów do odpowiedniego źródła, należy pamiętać o zasadach dotyczących spółek osobowych. Podział

przychodów i kosztów na poszczególne źródła ma zastosowanie również do przychodów i kosztów osiąganych przez wspólników spółki osobowej (spółki transparentnej podatkowo) będących podatnikami podatku od osób prawnych.

W interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2018 r.²⁶ organ wyjaśnił, że ustalenia, do jakiego źródła należy zakwalifikować określony przychód, tj. do przychodów z zysków kapitałowych czy do przychodów z innych źródeł, należy dokonać już na poziomie spółki osobowej. Jeżeli przychód uzyskiwany przez taką spółkę stanowi przychód z zysków kapitałowych, to jego przypisanie wspólnikowi na podstawie art. 5 u.p.d.o.p. nie zmienia jego kwalifikacji. Taki przychód pozostaje również dla podatnika przychodem z zysków kapitałowych i powiększa uzyskiwane przez niego przychody z tego źródła (podobnie w interpretacji indywidualnej z 15 czerwca 2018 r.²⁷).

Podział kosztów uzyskania przychodów

W związku z podziałem przychodów na dwa źródła, również koszty powinny zostać odpowiednio dzielone. Przyporządkowanie kosztów bezpośrednio związanych z przychodem nie budzi wątpliwości. Natomiast w zakresie podziału kosztów, które są pośrednio związane z przychodami z obu źródeł, organy potwierdzają zastosowanie „klucza przychodowego”. Polega on na podziale kosztów w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Oznacza to, że koszty pośrednie należy dzielić proporcjonalnie w takiej części, w jakiej odnoszą się do uzyskania zysków kapitałowych oraz innych przychodów.

22 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.271.2018.1.SO, Legalis.

23 Sygn. 0111-KDIB2-3.4010.104.2018.1.APA, Legalis.

24 Podobnie w interpretacji indywidualnej z 5 czerwca 2018 r., 0111-KDIB1-2.4010.99.2018.1.ANK, Legalis.

25 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.271.2018.1.SO, Legalis.

26 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.259.2018.1.AG, Legalis.

27 0111-KDIB1-2.4010.120.2018.1.BG, Legalis).

W interpretacji indywidualnej z 1 czerwca 2018 r.²⁸ organ przypomniał, że gdy podatnik nie uzyska przychodów z zysków kapitałowych, a poniesie z tego źródła koszty, to nie ma możliwości pomniejszenia o te koszty przychodów z innych źródeł. Organ potwierdził również, że podział kosztów może być dokonywany już w momencie wyliczania zaliczek na podatek, a proporcja powinna być liczona dla sumy kosztów pośrednich poniesionych w danym okresie rozliczeniowym. W konsekwencji klucz podziału wydatków jest przyjmowany dla każdego poniesionego kosztu.

Natomiast w interpretacji indywidualnej z 20 września 2018 r.²⁹ organ wyjaśnił, że proporcję, zgodnie z którą koszty przyporządkowuje się do źródeł przychodów, ustala się dopiero na koniec roku podatkowego.

W interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2018 r.³⁰ jako przykład kosztu, który powinien być podzielony na oba źródła, organ wskazał odsetki od pożyczki przeznaczonej na różne cele. W analizowanej sytuacji pożyczka została częściowo przeznaczona na dokapitalizowanie spółek z grupy poprzez podwyższenie ich kapitałów zakładowych o wkład gotówkowy, a pozostała część pożyczki będzie użyta na bieżące potrzeby, np. rezerwę na zapłatę zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych. Zdaniem organu w przedstawionej sytuacji należy dokonać odpowiedniej alokacji kosztów uzyskania przychodów, tj. odsetek do kosztów związanymi z przychodami z zysków kapitałowych oraz z innej działalności. Organ uzasadnił, że pożyczka zostanie przecież przeznaczona na cele, których efektem będzie osiągnięcie przychodów zarówno z „podstawowej” działalności wnioskodawcy, jak i przychodów z zysków kapitałowych.

W ww. interpretacji indywidualnej z 20 września 2018 r. organ potwierdził, że podział kosztów powinien mieć zastosowanie również w przypadku wydatków na licencje do programów i systemów informatycznych, takich jak system do prowadzenia ksiąg rachunkowych, system do prowadzenia ewidencji kadrowo-płacowej i system do zarządzania projektami. W takim przypadku nabywane licencje są związane z podstawową działalnością gospodarczą, jak i – pośrednio – pozostają w związku z przychodami uzyskiwanymi z zysków kapitałowych. Wówczas koszty nabycia licencji powinny być zaliczane proporcjonalnie do obu źródeł dochodów.

Natomiast w przypadku pożyczki celowej, zgodnie ze stanowiskiem organu zaprezentowanym w interpretacji indywidualnej z 16 maja 2018 r.³¹, odsetki należy alokować do kosztów związanych z przychodami z danego źródła. Przykładowo odsetki od pożyczki zaciągniętej na zakup udziałów pomniejszają przychody z zysków kapitałowych.

W interpretacji indywidualnej z 16 maja 2018 r.³² organ potwierdził również, że zasady proporcjonalnego podziału kosztów pośrednich nie powinny mieć zastosowania do przychodów opodatkowanych ryczałtowo.

W interpretacji indywidualnej z 28 marca 2018 r.³³ organ wskazał też, że przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych źródeł przychodów powinno nastąpić na podstawie właściwie sporządzonych dokumentów i prowadzonych ksiąg podatkowych. Klucz przychodowy ma natomiast zastosowanie dopiero wtedy, gdy nie jest możliwe dokładne przyporządkowanie kosztów do poszczególnych źródeł przychodów.

Zasady obliczania dochodu oraz straty ze źródeł przychodów

W związku z podziałem na dwa źródła przychodów od 2018 r., dochód stanowi suma dochodów wypracowanych z zysków kapitałowych oraz z działalności gospodarczej. Jednakże w zakresie strat każde ze źródeł podatkowo traktowane jest odrębnie. To oznacza, że dochód wypracowany z jednego źródła nie może być pomniejszony o stratę uzyskaną z drugiego źródła przychodu. Przykładowo w razie osiągnięcia dochodu z działalności gospodarczej oraz straty z zysków kapitałowych, bez względu na wysokość poniesionej straty z zysków, podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od dochodu z zysków kapitałowych. Natomiast możliwość odliczenia straty z działalności powstanie dopiero wówczas, gdy podatnik w pięciu następujących po sobie latach podatkowych osiągnie dochód również z zysków kapitałowych w odpowiedniej wysokości.

Powyższe zasady nie mają zastosowania do strat poniesionych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r. Te straty za lata ubiegłe mogą zostać odliczone od dochodu łącznego. W konsekwencji straty poniesione za lata 2013-2017 mogą zostać odliczone, niezależnie od źródła ich uzyskania, na takich samych warunkach jak dotychczas, tj. w ciągu pięciu następujących po sobie latach podatkowych, w wysokości nie większej niż 50% kwoty poniesionej straty na jeden rok podatkowy, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika. Znajduje to potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe.

28 Sygn. 0111-KDIB2-3.4010.62.2018.1.KB, Legalis.

29 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.271.2018.1.SO, Legalis.

30 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.169.2018.1.SO, Legalis.

31 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.107.2018.1.BG, Legalis.

32 Sygn. 0114-KDIP2-3.4010.89.2018.1.MC, Legalis.

33 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.56.2018.1.MS, Legalis.

Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 30 kwietnia 2018 r.³⁴ organ przyznał, że wnioskodawca nie może pomniejszyć dochodu wypracowanego z zysków kapitałowych o bieżącą stratę z innych źródeł

przychodów. Potwierdził jednak również, że spółka ma prawo obniżyć dochód z zysków kapitałowych o wysokość strat z lat ubiegłych, na zasadach i w wysokości określonych w przepisach u.p.d.o.p.

w brzmieniu dotychczasowym, czyli w kolejnych pięciu latach podatkowych, ale nie więcej niż 50% straty z danego roku podatkowego (podobnie w interpretacji indywidualnej z 3 września 2018 r.³⁵).

34 Sygn. 0114-KDIP2-3.4010.86.2018.1.MS, Legalis.

35 Sygn. 0114-KDIP2-2.4010.329.2018.1.AM, Legalis.



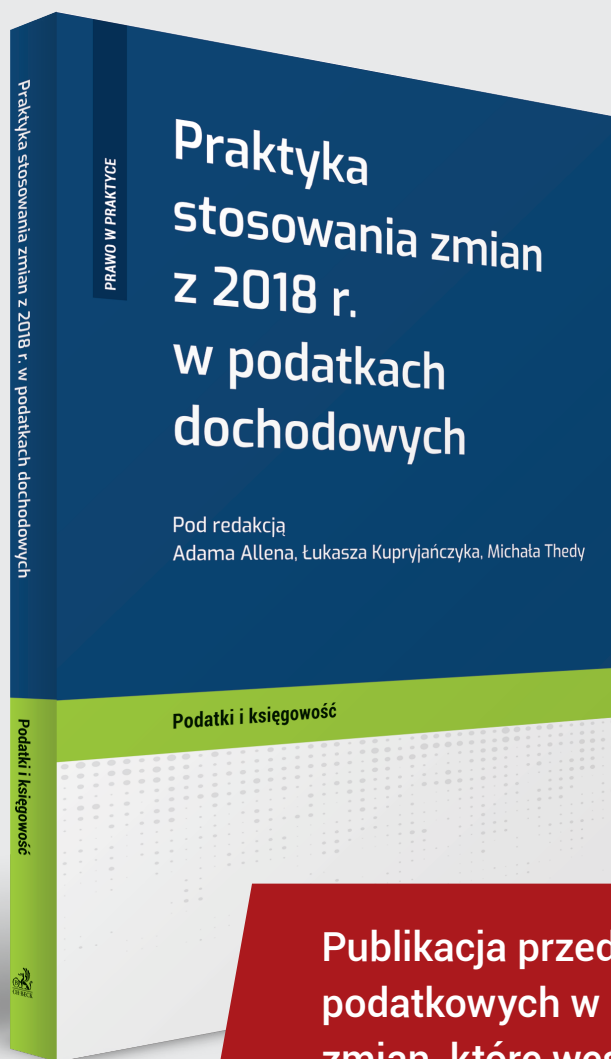
Artykuł pochodzi z książki „Praktyka stosowania zmian z 2018 r. w podatkach dochodowych” (redakcja: Adam Allen, Łukasz Kupryjańczyk, Michał Thedy), wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17939-praktyka-stosowania-zmian-z-2018-r-w-podatkach-dochodowych-adam-allen>.

Summary

Michał Thedy, Michalina Opoka

Introduction of separate sources of revenues in corporate income tax

Till the end of 2017 the Polish corporate income tax provided for one single source of revenues. Starting from 1 January 2019 the revenues as well as the costs need to be allocated into one of the two sources: capital gains or operating revenues. After introduction of the new provisions, taxpayers often applied for the tax rulings to clarify doubts which arose. Most of them concerned the issues of allocation of given revenues to one of the sources (e.g. foreign exchange revenues) or the method of the cost allocation (e.g. in case of the capital gains subject to flat taxation).



Publikacja przedstawia linię interpretacyjną organów podatkowych w zakresie wszystkich najważniejszych zmian, które weszły w życie w 2018 r.

Książka zawiera ponad 250 wyselekcjonowanych interpretacji podatkowych, m.in. w zakresie:

- podziału przychodów i kosztów na kapitałowe i pozostałe,
- ograniczeń w zakresie zaliczania usług niematerialnych do KUP,
- niedostatecznej kapitalizacji,
- cen transferowych,
- podatku od powierzchni komercyjnych,
- programów motywacyjnych,
- przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy.



www.ksiegarnia.beck.pl

Zadzwoń: **81 46 13 300** E-mail: **kontakt@beck.pl**

Dr Maciej Chakowski

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

Przemysław Ciszek

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

Gabriel Vilkas

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

Słowa kluczowe: prawo, pracodawca, pracownik, stosunek pracy, urlop wychowawczy, kodeks pracy, stanowisko pracy, wynagrodzenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



ZMIANY TREŚCI STOSUNKU PRACY PO URLOPIE WYCHOWAWCZYM

Niniejsze opracowanie ma celu przedstawienie problematyki powrotu pracownika z urlopu wychowawczego na stanowisko pracy zajmowane uprzednio oraz wskazanie alternatywnych możliwości przysługujących pracodawcy w razie niemożliwości przywrócenia pracownika na dotychczasowe stanowisko. Podstawą konstrukcji artykułu jest w głównej mierze doświadczenie praktyczne autorów z powołaniem się na najbardziej aktualne trendy orzecznicze oraz wypowiedzi komentatorów.

Wprowadzenie

Celem urlopu wychowawczego jest stworzenie warunków umożliwiających rodzicom lub opiekunom sprawowanie osobistej opieki nad małym dzieckiem. Prawo do korzystania z tego urlopu przysługuje tylko pracownikom (na równych prawach kobiecie i mężczyźnie).

Osoba zatrudniona co najmniej 6 miesięcy ma prawo do urlopu wychowawczego w wymiarze do 36 miesięcy, nie dłużej jednak niż do zakończenia roku kalendarzowego, w którym dziecko ukończyło 6. rok życia.

Zgodnie z art. 186⁴ ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy (dalej: k.p.)¹ pracodawca dopuszcza pracownika po zakończeniu urlopu wychowawczego do pracy na dotychczasowym stanowisku, a jeżeli nie jest to możliwe,

na stanowisku równorzędnym, zajmowanym przed rozpoczęciem urlopu lub na innym stanowisku odpowiadającym jego kwalifikacjom zawodowym, z wynagrodzeniem nie niższym od wynagrodzenia za pracę przysługującego pracownikowi w dniu podjęcia pracy na stanowisku zajmowanym przed tym urlopem.

Zapewnienie równorzędnego stanowiska pracy

Brak możliwości zatrudnienia pracownika na dotychczas zajmowanym stanowisku może wynikać z wielu czynników. Często jest to spowodowane przyczynami natury organizacyjnej, reformowaniem przedmiotu działalności albo najzwyczajniej udaną realizacją określonego projektu. Pracodawcy na czas nieobecności pracownika będącego na urlopie wychowawczym nieraz decydują się na

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 917.

zatrudnienie innej osoby w formie zastępstwa, czy też skorzystania z usług pracownika tymczasowego. Jednakże w razie powrotu pracownika z urlopu w sytuacji nieistnienia dotychczasowego miejsca zatrudnienia powstaje zasadniczy problem, jak należy rozumieć zapewnienie pracownikowi równorzędnego stanowiska.

W opinii komentatorów² „stanowisko równorzędne” to takie, na którym wykonywana jest praca tego samego rodzaju, które gwarantuje wynagrodzenie na dotychczasowym poziomie i zapewnia dotychczasową pozycję zawodową oraz możliwości awansu nie mniejsze od posiadanych poprzednio”. Bardzo zbliżona argumentacja została przedstawiona w uchwale Sądu Najwyższego z 27 września 1979 roku³. Ponadto w art. 186⁴ k.p. została zawarta alternatywna przesłanka „inne” stanowisko, którą należy rozumieć w ten sposób, iż ma być to stanowisko pracy takie, na którym wykonywana jest praca innego rodzaju, jednak odpowiadająca wykształceniu i doświadczeniu zawodowemu pracownika.

Jeżeli pracownik wraca z urlopu wychowawczego na podobne stanowisko w rozumieniu wyżej wskazanego przepisu, pracodawca nie musi posługiwać się instytucją wypowiedzenia zmieniającego w celu zgodnego z prawem „przetransferowania” pracownika. Wystarczy wydać stosowne polecenie służbowe, by obowiązek zapewnienia równorzędnego stanowiska pracy został zrealizowany skutecznie oraz w sposób pożądaný przez prawo pracy.

Aktualnie firmy z kapitałem zagranicznym często posługują się terminem „biznes”, który należy rozumieć jako

odpowiednik projektu realizowanego w dłuższym odstępie czasu. Nieraz termin ten mylony jest z całokształtem prowadzonej działalności gospodarczej, co często stanowi efekt tłumaczenia tego wyrazu z języka angielskiego na język polski. W sytuacji, gdy ów „biznes” zostaje wykonany, dochodzi do przewidywanych zmian w personelu obsługującym. Wobec tego pracodawca decyduje się na przeniesienie pracownika powracającego z urlopu wychowawczego do wykonywania pracy tożsamej merytorycznie z poprzednią, lecz w innym „biznesie” i przy innych narzędziach czy urządzeniach w sektorze technologicznym.

Takiego typu przeniesienie pracownika nie będzie wymagało porozumienia zmieniającego albo wypowiedzenia zmieniającego. Podstawą prawną dla wskazanych zamierzeń pracodawczych będzie art. 186⁴ k.p. Uzasadnienie takiego sposobu postępowania pracodawcy zostało zawarte w uchwale Sądu Najwyższego z 30 grudnia 1985 r.⁴, w której wskazuje się, że kiedy istnieje możliwość zatrudnienia pracownika na stanowisku równorzędnym lub odpowiadającym kwalifikacjom, to nie jest wymagane wypowiedzenie dotychczasowych warunków pracy i płacy. Powołany przepis zawiera – w granicach tam określonych – jednostronne uprawnienie pracodawcy do zmiany stanowiska zajmowanego przez pracownika przed urlopem wychowawczym.

Gwarancja wynagrodzenia

W praktyce pojawia się wątpliwość, w jakiej wysokości będzie przysługiwać wynagrodzenie pracownikowi, który wraca po urlopie wychowawczym na stanowisko równorzędne. Otóż podstawą wymiaru wysokości wynagrodzenia

pracownika powracającego do pracy z urlopu wychowawczego jest wynagrodzenie przysługujące w dniu podjęcia pracy na stanowisku, które zajmował przed urlopem.

Rozstrzygnięcie tego zagadnienia znalazło swoje umiejscowienie prawne w wyroku Sądu Najwyższego z 29 stycznia 2008 r.⁵. Wskazuje się w nim, iż: „punktem odniesienia do ustalenia wysokości wynagrodzenia za pracę dla osoby powracającej z urlopu wychowawczego ustawodawca uczynił nie zarobki tej osoby przed skorzystaniem z prawa do urlopu, lecz stan istniejący w chwili podjęcia przez nią pracy, wyrażający się wysokością wynagrodzenia, jakie przysługuje w tej dacie na stanowisku zajmowanym przez nią przed urlopem. Jeżeli zatem w trakcie korzystania przez pracownika z urlopu doszło do zmian płacowych dotyczących tego stanowiska, zmiany te miały znaczenie dla określenia wysokości wynagrodzenia tego pracownika po powrocie z urlopu. Inaczej mówiąc, niezależnie od tego, jakie ostatecznie stanowisko zajął pracownik po powrocie z urlopu, wynagrodzenie, jakie na nim uzyskiwał, nie mogło być niższe od wynagrodzenia przysługującego u danego pracodawcy aktualnie na stanowisku, które ten pracownik zajmował przed urlopem”.

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż gwarancja wynagrodzenia przysługującego po urlopie wychowawczym nie powinna być utożsamiana z gwarancją wynagrodzenia przysługującą po urlopie macierzyńskim podstawowym i dodatkowym z art. 183² k.p.⁶. Zróżnicowanie tych gwarancji wynika z faktu długości trwania tych urlopów. Wyższa gwarancja wynagrodzenia stosunkowo krótkiego

2 M. Nałęcz [w:] *Kodeks pracy. Komentarz*, red. K. Walczak, C.H. Beck, Warszawa 2018.

3 Sygn. akt I PZP 37/79.

4 Sygn. akt III PZP 50/85.

5 Sygn. akt II PK 143/07.

6 Dz.U. 2018 poz. 917.

urlopu macierzyńskiego spowodowana jest nie tak dużym wpływem na efektywność pracy na stanowisku w porównaniu do często dłuższych urlopów wychowawczych.

Skutki prawne niepodjęcia pracy na równorzędnym stanowisku

Warto się zastanowić, jakie konsekwencje mogą czekać pracownika, który usiłuje kwestionować decyzję pracodawcy polegającą na przekierowaniu go na równorzędną pozycję w zakładzie pracy. Odpowiedź na wyżej wskazany problem wyrażona została w wyroku Sądu Najwyższego z 27 października 2015 r.⁷

Skład orzekający stwierdził, że: „niepodjęcie przez pracownika pracy na stanowisku równorzędnym lub odpowiadającym jego kwalifikacjom, za wynagrodzeniem nie niższym niż przysługujące w dniu podjęcia pracy na stanowisku zajmowanym przed urlopem, musi być kwalifikowane jako wypełniające hipotezę art. 52 § 1 pkt 1 k.p., bowiem obowiązek pracownika świadczenia umówionej pracy ma charakter podstawowy, co wynika już tylko z tego, że stosunek pracy definiuje się w art. 22 § 1 k.p. jako zobowiązanie wzajemne, którego treścią jest obowiązek pracownika wykonywania pracy określonego rodzaju na rzecz pracodawcy i pod jego

kierownictwem oraz obowiązek pracodawcy zatrudniania pracownika za wynagrodzeniem. W ramach uzgodnionego stosunku pracy pracodawca ma więc obowiązek jego realizowania przez dopuszczenie pracownika do świadczenia umówionej pracy, a pracownik jest równocześnie zobowiązany do wykonywania pracy za wynagrodzeniem. Niepodjęcie pracy jest odstępstwem od reguły wynikającej z art. 22 § 1 k.p., zgodnie z którym zobowiązanie pracownika polega na faktycznym wykonywaniu pracy, co oznacza, że jeżeli pracownik odmawia wykonywania pracy, to działa wbrew swojemu zobowiązaniu i w tym znaczeniu jego zachowanie jest bezprawne.

Brak jest też podstaw do przyjęcia, że pracownik, który po powrocie z urlopu wychowawczego nie podejmuje pracy, choć zaproponowane mu przez pracodawcę stanowisko odpowiada obowiązującym przepisom, nie działa z winy umyślnej bądź choćby na skutek rażącego niedbalstwa”.

Należy także pamiętać, iż po powrocie z urlopu wychowawczego pracownika możliwe jest wypowiedzenie umowy o pracę na normalnych zasadach. Nie dopuszczenie pracownika do pracy po urlopie wychowawczym na stanowisku równorzędnym z zajmowanym przed urlopem lub zgodnym z jego kwalifikacjami uzasadnia wypowiedzenie umowy.

W orzeczeniu Sądu Najwyższego z 3 listopada 1994 r.⁸ podkreślono, iż „gdyby pracownik udowodnił przed sądem, że pracodawca dysponował odpowiednim dla niego miejscem pracy (stanowisko równorzędne lub zgodne z jego kwalifikacjami), np. prowadzona byłaby równolegle rekrutacja na takie stanowisko, mógłby zostać przywrócony do pracy”.

Podsumowanie

Pracodawca udziela pracownikowi urlopu wychowawczego na pisemny wniosek pracownika, który należy złożyć w terminie nie krótszym niż 21 dni przed rozpoczęciem korzystania z urlopu. Jest to jego obowiązek prawny. Jednak powroty po kilkuletnich urlopach skutkują komplikacjami i wątpliwościami co do uprzednich warunków pracy oraz zapewnieniem nowych, ale nie gorszych. W przedstawionym opracowaniu zawarte zostały kluczowe pytania, z jakimi może się spotkać pracownik będący na urlopie, a także wskazano najbardziej aktualne źródła, w których powinno się poszukiwać odpowiedzi. Wydaje się, iż uprawnienia zawarte w omówionym przepisie z k.p. dają stosunkowo dobrą ochronę pracownikowi, który kończy przebywanie na urlopie wychowawczym.

7 Sygn. akt III PK 13/15.

8 Sygn. akt I PRN 77/94.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

Changes to the content of the employment relation after parental leave

The present study is aimed at presenting the issue of returning an employee from parental leave to the previously occupied job position and indicating alternative possibilities for the employer if the employee can not be restored to the previously occupied position. The design of the study will mainly be based on the practical experience of the authors with reference to the most current jurisprudence trends and comments of commentators.



PODATEK OD NIEZREALIZOWANYCH ZYSKÓW OSÓB FIZYCZNYCH W ŚWIELE ZGODNOŚCI Z PRAWEM UNII EUROPEJSKIEJ I KONSTYTUCJĄ RP

W dniu 12 lipca 2016 r. została uchwalona Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164, ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego¹ (dalej: Dyrektywa 2016/1164/UE). Przewiduje ona w ramach stanowienia minimalnego poziomu ochrony krajowych systemów podatkowych wprowadzenie podatku tylko od osób prawnych i narzuca państwom członkowskim implementację przepisów do końca 2019 r. Jednakże polski ustawodawca zdecydował się na rozszerzenie obowiązku podatkowego na osoby fizyczne oraz wprowadzenie regulacji już od początku roku 2019, czego konsekwencją jest m.in. pospieszny tryb działań ustawodawczych, a w efekcie brak należytych konsultacji eksperckich i społecznych².

Wprowadzenie

Nowe regulacje, tzn. art. 30da-30di ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, przewidują opodatkowanie tzw. niezrealizowanych zysków osób fizycznych w przypadku zmiany rezydencji podatkowej i przenoszenia aktywów poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wartość tych aktywów przekracza 4 000 000 zł. Ma to na celu opodatkowanie hipotetycznych zysków kapitałowych – tzw. „exit tax”.

Państwo, na terytorium którego mógłby być wygenerowany taki zysk, traci prawo do jego opodatkowania. Oprócz wyżej wymienionej kontrowersyjnej regulacji dotyczącej rozszerzenia obowiązku podatkowego na osoby fizyczne, ustawodawca wprowadził konieczność natychmiastowej zapłaty podatku od hipotetycznych, jeszcze nieuzyskanych zysków, co może być sprzeczne z podstawowymi wartościami, na jakich opiera się Unia Europejska, tj. swobodą przedsiębiorczości, swobodą przepływu osób i kapitału. Co wię-

Justyna Kyć

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

Bartosz Nawrot

Konsultant ds. prawnych, związany z kancelarią Russell Bedford Poland od 2018 roku.

Słowa kluczowe: prawo, podatki, niezrealizowany zysk, exit tax, podatek dochodowy od osób fizycznych, Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Konstytucja, Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.U. UE L 193 z 19 lipca 2016 r.

2 Exit tax – między unijnymi wymogami a szkodliwą nadregulacją, analiza Instytutu Staszica. Publ.: <http://instytutstaszica.org/wp-content/uploads/2018/10/Exit-tax-mi%C4%99dzy-unijnymi-wymogami-a-szkodliw%C4%85nadregulacj%C4%85.pdf>.

3 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 z późn. zm., zwana dalej u.p.d.o.f.

cej, na gruncie brzmienia powyższych regulacji u.p.d.o.f. zachodzą istotne wątpliwości co do ich zgodności z ustawą zasadniczą. Niniejsza publikacja stanowi analizę powyższych regulacji, z perspektywy ich zgodności z prawem Unii Europejskiej oraz Konstytucją RP⁴.

Opodatkowanie niezrealizowanych zysków w świetle regulacji podatku dochodowego od osób fizycznych

Przepisy art. 30da ust. 1 u.p.d.o.f. nakładają na osobę fizyczną podatek od niezrealizowanych zysków, który wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania – gdy ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku;
- 2) 3% podstawy opodatkowania – gdy nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku.

Powyższe stwierdzenie „ustalania wartości podatkowej składnika majątku” zostało rozwinięte w art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f., tzn. wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.

Nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, do celów opodatkowania podatkiem dochodowym nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku. Jednakże art. 30db ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, że przepisy art. 30da u.p.d.o.f. nie stosuje się, je-

żeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł.

Zgodnie z art. 30da ust. 2 u.p.d.o.f., opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- a) przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- b) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w RP nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w wyniku której RP w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa.

W przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą, opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlegają, zgodnie z art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f., tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych („majątek osobisty”), jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium RP przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej.

Natomiast stosownie do art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f., przeniesienie składnika

majątku poza terytorium RP obejmuje w szczególności sytuację, w której:

- a) podatnik przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium RP;
- b) podatnik przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż RP państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium RP przez zagraniczny zakład;
- c) podatnik przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium RP zagraniczny zakład.

Powyższy przepis zawiera nieenumeratywne wyliczenie czynników, które organy podatkowe powinny brać pod uwagę przy ustalaniu czy doszło do przeniesienia składnika majątku poza terytorium Polski. Użycie sformułowania „w szczególności” powoduje niejasność i nieprecyzyjność powyższego przepisu prawa podatkowego i daje możliwość stosowania przez organy podatkowe wykładni rozszerzającej na korzyść fiskusa.

Oznacza to także nałożenie obowiązku podatkowego na podstawie domniemania, które w konsekwencji umożliwia organom podatkowym nałożenie podatku na podatników z przesłanek pozaustawowych.

W myśl art. 30da ust 5 u.p.d.o.f., opodatkowanie podatkiem od dochodów

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 r. Nr 78 poz. 483 z późn. zm., zwana dalej „Konstytucją RP”.

z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium RP zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową. Natomiast zgodnie z art. 30da ust. 6 u.p.d.o.f., dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium RP jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium RP, w tym poprzez zagraniczny zakład. Dochód z niezrealizowanych zysków, zgodnie z art. 30 da ust. 7 u.p.d.o.f., stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową. W przypadku majątku objętego wspólnością małżeńską znajdzie zastosowanie art. 30da ust. 9 u.p.d.o.f., zgodnie z którym wartość rynkową składników majątku podatnika objętych małżeńską wspólnością majątkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników majątku.

Natomiast art. 30da ust. 11 u.p.d.o.f. stanowi, że jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków określa organ podatkowy.

Na mocy postanowień art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

Analiza zgodności regulacji u.p.d.o.f. dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych z prawem Unii Europejskiej

W celu zapewnienia prawidłowo funkcjonującego rynku wewnętrznego konieczne jest m.in., aby państwa członkowskie wywiązywały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej oraz przenoszenia zysków wygenerowanych na terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego. Jednakże rozszerzenie obowiązku podatkowego w zakresie opodatkowania tzw. niezrealizowanych zysków na osoby fizyczne, przy jednoczesnym przymusie natychmiastowej zapłaty tego podatku, stanowi zdaniem autorów naruszenie podstawowych swobód gwarantowanych przez Traktat o funk-

cjonowaniu Unii Europejskiej⁵ (dalej TFUE), tj. swobody przepływu osób i kapitału oraz będącej ich uszczegółowieniem swobody przedsiębiorczości. Z istnieniem tych swobód, będących prawnym fundamentem UE, związany jest art. 18 TFUE, zgodnie z którym zakazana jest wszelka dyskryminacja ze względu na przynależność państwową. Natomiast w myśl postanowień art. 26 ust. 2 TFUE, rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału. Swobodę przepływu osób bezpośrednio gwarantuje art. 21 ust. 1 TFUE, zgodnie z którym każdy obywatel Unii ma prawo do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, oraz art. 45 ust. 1 TFUE, który zapewnia swobodę przepływu pracowników wewnątrz UE.

Z kolei art. 49 TFUE stanowi, że ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

Natomiast w przypadku swobody przepływu kapitału, bezpośrednio zastosowanie znajduje art. 63 ust. 1 TFUE, który należy interpretować w świetle postanowień art. 65 TFUE w taki sposób, że art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego, traktujących odmiennie

5 Wersja skonsolidowana: Dz.U. UE C 327/47 z 26 października 2012 r.; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=GA>.

podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Jednakże wyjątek przewidziany w art. 65 ust. 1 TFUE sam jest ograniczony przez ust. 3 tego artykułu, który stanowi, że środki krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 TFUE⁶. W związku z tym odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału musi być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania są automatycznie zgodne z traktatem⁷. Zgodne z traktatem będą takie regulacje prawa podatkowego państw członkowskich, które w jednaki sposób traktują podmioty podobne i które nie będą gorzej traktowały jakichkolwiek podmiotów podlegających ochronie prawa wspólnotowego ze względu na ich przynależność państwową lub miejsce prowadzenia działalności na wewnętrznym rynku UE. Unia Europejska, mimo wprowadzania minimalnych regulacji dotyczących ochrony krajowych systemów podatkowych przed agresywną optymalizacją podatkową, zobowiązuje państwa członkowskie przy wprowadzaniu ostrzejszych regulacji niż przewidziane są w Dyrektywie 1164/2016/UE, do przestrzegania zakazu dyskryminacji i podstawowych swobód, które UE gwarantuje w TFUE. W przypadku konfrontacji art. 18 oraz

art. 26 ust. 2 TFUE z art. 30da ust. 1, 4, 6, 10, 11, 14 u.p.d.o.f., tj. regulacjami dotyczącymi opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych, mamy do czynienia z dyskryminacją bezpośrednią, tzn. odmiennym traktowaniem takich samych podmiotów prawnych, w takiej samej lub zbliżonej sytuacji, czyli w tym przypadku ustaleniem niejednakowych regulacji w porównywalnych przypadkach.

Niezgodność przepisów występuje także w przypadku art. 49 TFUE z art. 30da ust. 1, 4, 10, 14 u.p.d.o.f. Powyższe przepisy u.p.d.o.f. naruszają swobodę przedsiębiorczości, wprowadzając odmienne traktowanie podatkowe, ze względu na miejsce określonej aktywności gospodarczej, gdyż większy ciężar podatkowy zniechęca do podjęcia określonych działań na terytorium, na którym zajdzie konieczność poniesienia większych obciążeń fiskalnych niż w przypadku tych samych działań podejmowanych w macierzystym kraju. Kolizja regulacji art. 30da ust. 1, 4, 6, 7, 14 występuje także w przypadku swobody przepływu osób i pracowników, gwarantowanej art. 21 ust. 1 oraz art. 45 TFUE. Polski ustawodawca, rozszerzając obowiązek podatkowy także na osoby fizyczne, nie bierze pod uwagę sytuacji związanych np. z rynkiem pracy⁸ lub zmianą miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego, podczas gdy podatnik, który zmienia miejsce zamieszkania na terytorium RP nie jest obciążony takim podatkiem. Opodatkowanie majątku przy takiej zmianie miejsca zamieszkania będzie stanowić ograniczenie swo-

body przemieszczania się na terytorium innych państw członkowskich, gdyż podatnik w przypadku braku rezerwy finansowej będzie musiał zbyć część majątku, aby opłacić podatek od niezrealizowanych zysków.

Należy także zauważyć, że natychmiastowy obowiązek uiszczenia podatku od niezrealizowanych zysków obciąża majątek podatnika, a nie jego dochód, gdyż ewentualny zysk, jaki podatnik mógłby uzyskać, może nigdy nie nastąpić. W przypadku regulacji traktatowych, gwarantujących swobodę przepływu kapitału, tj. art. 63 ust. 1 w zw. z art. 65 TFUE sprzeczne są regulacje zawarte w art. 30da ust. 1-4, 6, 7, 14 u.p.d.o.f. Art. 65 ust. 1 nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów prawa podatkowego, traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału.

Jednakże art. 65 ust. 1 TFUE jest ograniczony przez ust. 3 tego artykułu, który ustanawia, że regulacje krajowe nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału. Taka sytuacja występuje w przypadku alokacji aktywów w ramach prowadzonej działalności na rynku UE, zniechęcając inwestorów i ograniczając potencjalne inwestycje. Ponadto swoboda przepływu kapitału gwarantowana art. 63 ust. 1 TFUE zostaje naruszona poprzez sam fakt opodatkowania niezrealizowanych zysków, gdyż prowadzi do uszczu-

6 Por. wyrok TSUE z 17 października 2013 r., Yvon Welte przeciwko Finanzamt Velbert, C-181/12, pkt 43.

7 *Ibidem*, pkt 34.

8 Kluczowy menedżer z branży IT, który część pensji zarabia w danej walucie, a część zostaje mu wypłacona w postaci udziałów przedsiębiorstwa (np. nowo założonego start-upu) otrzymuje lepszą propozycję konkurencyjnej firmy, która ma siedzibę w innym kraju. Zatem aby pracownik mógł przystać na propozycję konkurencyjnej firmy, musi mieć rezerwę finansową, aby podatek od niezrealizowanych zysków opłacić, tj. od udziałów w start-upie i od ewentualnego innego, przenoszonego majątku.

plenia majątku podatnika, zniechęcając go jednocześnie do zmiany miejsca zamieszkania poza terytorium RP.

Powyższa argumentacja znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE), który wielokrotnie wypowiadał się w sprawie wprowadzania przez państwa członkowskie regulacji dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych w sytuacji zmiany rezydencji podatkowej lub w przypadku przeniesienia aktywów do innego państwa, na skutek czego kraj, z którego zostają przeniesione te aktywa, traci prawo do opodatkowania zysków z ich odpłatnego zbycia. TSUE w wyroku z 11 marca 2004 r.⁹ uznał, że „art. 52 Traktatu¹⁰ stanowi jeden z podstawowych przepisów prawa wspólnotowego (...). Zgodnie z tym przepisem swoboda przedsiębiorczości dla obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego obejmuje prawo do podejmowania i prowadzenia działalności na własny rachunek oraz do zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami na warunkach określonych dla własnych obywateli przez prawo państwa, w którym prowadzona jest taka działalność”. Trybunał w powyższym wyroku wskazał, że podatek, który zamierza zmienić rezydencję podatkową poza terytorium Francji, zostaje, na gruncie regulacji ówczesnego prawa francuskiego, obciążony dodatkowymi obowiązkami podatkowymi, tj. opodatkowaniem hipotetycznych zysków, które może uzyskać w przyszłości ze zbycia swych aktywów, względem osoby, która pozostaje

rezydentem podatkowym Francji. Podatek w związku z tym podlegałby opodatkowaniu, ze względu na przeniesienie swej rezydencji, w stosunku do zysków jeszcze nie uzyskanych. Natomiast w przypadku, gdyby podatek pozostał rezydentem podatkowym we Francji, podlegałby powyższemu opodatkowaniu dopiero w przypadku sprzedaży swych aktywów, a więc uzyskania realnego dochodu. TSUE podkreślił także w tym wyroku, że „przeniesienie miejsca zamieszkania do celów podatkowych osoby fizycznej poza terytorium państwa członkowskiego nie oznacza samo w sobie unikania opodatkowania. Uchylenie się od płacenia podatków nie może wynikać w sposób ogólny z faktu, że rezydencja podatkowa osoby fizycznej została przeniesiona do innego państwa członkowskiego i nie może uzasadniać zastosowania środka podatkowego, który zagrażałby korzystaniu z podstawowej swobody gwarantowanej przez Traktat”.

Innym przykładem jest wyrok TSUE z 7 września 2006 r.¹¹, w którym orzekł on, że „obywatel wspólnotowy, który po zmianie miejsca zamieszkania mieszka w jednym państwie członkowskim, a który posiada wszystkie udziały lub akcje w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim, może powoływać się na art. 43 WE (aktualny art. 49 TFUE – przyp. aut.)”. Trybunał także zaznaczył, że „Artykuł 43 WE należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwo członkowskie systemu opodatkowania zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia przez podatnika miejsca

zamieszkania poza to państwo członkowskie, takiego jak system w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który uzależnia udzielenie odroczenia terminu płatności tego podatku od ustanowienia zabezpieczeń iktóry nie uwzględnia w pełni utraty wartości, jaka może wystąpić po zmianie miejsca zamieszkania przez zainteresowanego, nieuwzględnionej przez przyjmujące państwo członkowskie”.

Ponadto, w wyroku TSUE z 12 lipca 2012 r.¹² Trybunał podkreślił, że „Przepisy zabraniające lub zniechęcające obywateli państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się stanowią zatem ograniczenie tej swobody, nawet jeżeli znajdują zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (...) za ograniczenia swobody przemieszczania się należy uznać wszelkie środki, które zakazują, ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z tej swobody”. Należy także zauważyć, iż wysokie wymagania ustanowione przez polskiego ustawodawcę, aby uzyskać możliwość rozłożenia zobowiązania podatkowego od zysków niezrealizowanych na raty, może przyczynić się do sporów z Unią Europejską. Potwierdzenie tej tezy można znaleźć w wyroku TSUE z 14 września 2017 r.¹³, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, przepływu kapitału i obowiązku bezzwłocznego uiszczenia podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych na gruncie regulacji podatkowych trustów w Wielkiej Brytanii. TSUE wskazał w nim, że „tylko

9 Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r., Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02.

10 Jest to obecny przepis art. 49 TFUE.

11 Wyrok TSUE z 7 września 2006 r., N przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, C 470/04.

12 Wyrok TSUE z 12 lipca 2012 r., Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii, C-269/09.

13 Wyrok TSUE z 14 września 2017 r., Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-646/15.

w przypadku przeniesienia siedziby zarządu trustu do państwa członkowskiego innego niż Zjednoczone Królestwo, ustawodawstwo mające zastosowanie w postępowaniu głównym przewiduje, po pierwsze, opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wynikających ze wzrostu wartości aktywów utrzymywanych w truscie z tytułu tego przeniesienia i po drugie, obowiązek bezzwłocznego uiszczenia podatku należnego obciążającego te zyski. Sytuacja taka nie ma miejsca przy podobnym przeniesieniu siedziby wewnątrz terytorium kraju”.

Należy także zauważyć, że ze względu na zbieżność regulacji dotyczących osób prawnych i osób fizycznych, jeśli będzie zachodzić sprzeczność w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych z prawem europejskim, to tym bardziej taka sama zbieżność będzie zachodzić na gruncie regulacji związanych z analogicznym opodatkowaniem osób fizycznych. Z tego względu warto m.in. przytoczyć wyrok TSUE z 29 listopada 2011 r.¹⁴. Sprawa dotyczyła opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych z majątkiem spółki przenoszącej siedzibę dla celów podatkowych do innego państwa członkowskiego. Przepis art. TFUE 49, który gwarantuje swobodę przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego, zakazuje wszelkich ograniczeń lub utrudnień, które mogłyby naruszyć tę swobodę, w tym ograniczeń podatkowych. W powyższym wyroku TSUE zajął stanowisko, w myśl którego „Spółka

utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spółki pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na art. 49 TFUE w celu zakwestionowania zgodności z prawem opodatkowania nałożonego na nią przez pierwsze państwo członkowskie z tytułu tego przeniesienia siedziby. (...) Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że (...) sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które nakłada natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego już w chwili rzeczonożego przeniesienia”.

W przypadku podstawowych swobód gwarantowanych przez traktat warto także przytoczyć wyrok TSUE z 7 marca 2013 r.¹⁵, w którym zajął on stanowisko, iż „art. 45 TFUE wyraża podstawową zasadę, zgodnie z którą działania Unii obejmują między innymi zniesienie przeszkód w zakresie swobodnego przepływu osób (...). Prawo Unii stoi na przeszkodzie jakimkolwiek przepisowi krajowemu, który – nawet jeżeli jest stosowany bez dyskryminacji ze względu na przynależność państwową – może zakłócać lub czynić mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli wspólnotowych z podstawowych swobód zagwarantowanych traktatem”. Innym przykładem jest wyrok TSUE z 21 grudnia 2016 r.¹⁶, w którym uznał on, że „Przepisy zabraniające

lub zniechęcające obywateli państwa członkowskiego do opuszczenia ich państwa pochodzenia w celu skorzystania z prawa do swobodnego przemieszczania się lub swobody przedsiębiorczości stanowią zatem ograniczenie tej swobody, nawet jeżeli znajdują zastosowanie niezależnie od obywatelstwa zainteresowanych osób (...). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność (...). Zatem, podczas gdy podatnicy, którzy nadal mają miejsce zamieszkania na terytorium Portugalii, korzystają z przeniesienia opodatkowania zysków kapitałowych wynikających z wymiany udziałów do momentu późniejszego zbycia udziałów otrzymanych podczas wymiany, podatnicy, którzy przenoszą miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, z tytułu tego przeniesienia są zobowiązani do natychmiastowego uiszczenia podatku od zysków kapitałowych wynikających z tej wymiany. To odmienne traktowanie dotyczące momentu opodatkowania spornych zysków kapitałowych wywiera niekorzystny wpływ na zasoby pieniężne podatnika, który chciałby przenieść miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii, względem podatnika, który zachowuje swoje miejsce zamieszkania na tym terytorium. Podczas gdy ten pierwszy staje się bowiem, jedynie

14 Wyrok TSUE z 29 listopada 2011 r., National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, C-371/10.

15 Wyrok TSUE z 7 marca 2013 r., Aldegonda van den Booren przeciwko Rijksdienst voor Pensioenen, C-127/11.

16 Wyrok TSUE z 21 grudnia 2016 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Portugalskiej, C-503/14.

z uwagi na takie przeniesienie, zobowiązany do zapłaty podatku od zysków kapitałowych, które nie zostały jeszcze zrealizowane, a zatem nie dysponuje nimi, ten drugi będzie musiał zapłacić należny podatek dopiero, gdy zyski kapitałowe zostały faktycznie zrealizowane, i w takim zakresie”.

Podobne stanowisko TSUE zajął w wyroku z 23 listopada 2017 r.¹⁷, w którym orzekł, że „art. 49 TFUE przewiduje obowiązek zniesienia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nawet jeśli, zgodnie z ich treścią, postanowienia TFUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało swemu obywatelowi albo spółce utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem, wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim”.

Podsumowując – regulacje dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych są sprzeczne z prawem unijnym oraz z podstawowymi swobodami, jakie gwarantuje TFUE, tj. swobodą przedsiębiorczości, przepływu kapitału, osób i pracowników. Polski ustawodawca, rozszerzając obowiązek opodatkowania niezrealizowanych zysków na osoby fizyczne oraz wprowadzając obowiązek natychmiastowego uiszczenia podatku, nie bierze pod uwagę doświadczeń i praktyk innych krajów Unii Europejskiej, co znajduje potwierdzenie w wyżej przytoczonym, obszernym orzecznictwie TSUE.

Analiza zgodności regulacji u.p.d.o.f., dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych z Konstytucją RP.

Przed wszystkim należy wskazać, że redakcja art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f., który wprowadziła ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹⁸, daje pole do wykładni rozszerzającej obowiązek podatkowy na korzyść fiskusa. Powyższy przepis zawiera nieenumeratywne wyliczenie czynników, które należy „w szczególności” brać pod uwagę przy ocenie czy podatnik rzeczywiście przenosi składnik majątku poza terytorium RP. Zgodnie z jednolitym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), samo niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawa podatkowego przez ustawodawcę, które daje pole do dokonania wykładni rozszerzającej obowiązek podatkowy in dubio pro fisco, należy uznać za niezgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Tym bardziej należy uznać za niekonstytucyjne zastosowanie takiej wykładni rozszerzającej w praktyce. Na poparcie powyższego stanowiska można przytoczyć wyrok TK z 22 maja 2002 r.¹⁹, w którym podkreślił on, że „należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela oraz przy nakładaniu nań obowiązków daninowych”. Z kolei TK w wyroku z 11 maja 2004 r.²⁰ wyraził pogląd, iż: „Jako naruszenie wymagań

konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. (...) TK reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności (...) z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”.

Powyższa regulacja na skutek niejasnej i nieprecyzyjnej konstrukcji językowej oraz zbyt dużego zakresu władczej ingerencji organów stosujących prawo podatkowe w sferę konstytucyjnych praw i wolności jednostki, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającą z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Za niezgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP należy uznać przepisy art. 30da ust. 8 pkt 1 i art. 30da ust. 7 u.p.d.o.f., w myśl których cena rynkowa ustalana jest na dzień przeniesienia składnika majątku, a nie na dzień jego zbycia, zaś podatnik nie uzyskuje żadnego przyrostu majątkowego, które mogłoby

17 Wyrok TSUE z 23 listopada 2017 r., postępowanie zainicjowane przez A Oy, C-292/16.

18 Dz.U. 2018 poz. 2193.

19 Wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt. K 6/02, publ. Dz.U. 2002 nr 78 poz. 715.

20 Wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt. K4/03, publ. Dz.U. 2004 r. nr 122 poz. 1288.

być uznane za dochód. Ustawodawca arbitralnie zakłada, że majątek zostanie zbyty, nie biorąc pod uwagę tego, że do takiej sytuacji może nigdy nie dojść. W przypadku osoby fizycznej obowiązek zapłaty podatku dochodowego powinien być ściśle powiązany z uzyskaniem określonego przysporzenia majątkowego²¹. Zmuszenie podatnika do zapłaty podatku oderwanego od realnego dochodu, którym podatnik rozporządza, może także niekiedy skutkować koniecznością sprzedaży tego majątku w celu zaspokojenia roszczeń fiskusa. Dyskryminacja podatkowa ze względu na miejsce określonej aktywności gospodarczej (przeniesienie aktywów za granicę) stanowiłaby również naruszenie art. 2 Konstytucji RP, tj. zasady demokratycznego państwa prawa, oraz sprawiedliwości społecznej, albowiem większy ciężar podatkowy niewątpliwie zniechęca do podjęcia określonych działań na terytorium, na którym zajdzie konieczność poniesienia większych obciążeń fiskalnych niż w przypadku tych samych działań podejmowanych w macierzystym kraju.

Dyskryminacja podatkowa w takim ujęciu stanowiłaby także naruszenie postanowień art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego zasadę powszechności opodatkowania. Osoby fizyczne przenoszące miejsce zamieszkania poza terytorium RP ponosiłyby większy ciężar podatkowy niż osoby zmieniające miejsce zamieszkania na tym terytorium. Odmienne opodatkowanie osób fizycznych ze względu na miejsce ich zamieszkania lub na miejsce podejmowania działalności gospodarczej, podważałoby powszechność opodatkowania.

Przepis art. 32 Konstytucji RP stanowi o równości wszystkich obywateli wobec prawa oraz o zakazie dyskryminacji gospodarczej z jakiegokolwiek przyczyny, co ma na celu ochronę praw tych jednostek; dlatego odmienne opodatkowanie w tym przypadku osób fizycznych, których sytuacja prawna jest zbliżona, stanowi naruszenie powyższego artykułu Konstytucji RP. W przytoczonym artykule użyto wyrażenia „z jakiegokolwiek przyczyny”, zatem w związku z tym należy to rozumieć jako wszystkie sytuacje, które mogą powodować różnicę w traktowaniu jednostek, których sytuacja jest taka sama lub zbliżona. Należy także zauważyć, że art. 30 da ust. 14 u.p.d.o.f. nakłada na osoby fizyczne obowiązek uiszczenia podatku od niezrealizowanych zysków w nieprzekraczalnym terminie 7 dni, co również stanowi naruszenie art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Tak jak zostało już wspomniane wyżej w przypadku aktywów, które zostaną zbyte w okresie późniejszym niż przeniesienie lub nie zostaną zbyte wcale, ustawodawca wprowadza obowiązek podatkowy od fikcyjnego dochodu, tzn. takiego, który w rzeczywistości nie wystąpił. Powyższa regulacja narusza także art. 52 ust. 2 Konstytucji RP, który gwarantuje swobodę opuszczania terytorium RP, zaś regulacja, która nakłada podatek na osobę fizyczną od fikcyjnego dochodu, jeżeli ta nie posiada odpowiedniej rezerwy finansowej na opłacenie go, a zatem zostaje zmuszona do zbycia części majątku na poczet opłacenia podatku, stanowi istotne ograniczenie swobody przemieszczania i osiedlania się także wewnątrz UE. Jest to również naruszenie zasady wolności opuszczania terytorium

RP, o czym wprost stanowi art. 52 ust. 2 Konstytucji RP.

Podsumowanie

Na podstawie dokonanej analizy, uwzględniającej rozległe w tym obszarze orzecznictwo TSUE należy stwierdzić, iż przepisy u.p.d.o.f., wprowadzające do polskiego prawa podatkowego opodatkowanie tzw. niezrealizowanych zysków osób fizycznych, pozostają w jawnej i bezpośredniej sprzeczności z prawnymi fundamentami UE. Regulacje dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków osób fizycznych są sprzeczne z prawem unijnym oraz z podstawowymi swobodami, które gwarantuje TFUE, tj. swobodą przedsiębiorczości, przepływu kapitału, osób i pracowników. W przypadku konfrontacji art. 18 oraz art. 26 ust. 2 TFUE z art. 30 da ust. 1, 4, 6, 10, 11, 14 u.p.d.o.f. mamy do czynienia z dyskryminacją bezpośrednią, tzn. odmiennym traktowaniem takich samych podmiotów prawnych, w takiej samej lub zbliżonej sytuacji, czyli w tym przypadku z ustaleniem niejednakowych regulacji w porównywalnych przypadkach. Ponadto przepis art. 49 TFUE jest niezgodny z art. 30 da ust. 1, 4, 10, 14 u.p.d.o.f.

Powyższe przepisy u.p.d.o.f. naruszają swobodę przedsiębiorczości, wprowadzając odmienne traktowanie podatkowe, ze względu na miejsce określonej aktywności gospodarczej, gdyż większy ciężar podatkowy zniechęca do podjęcia określonych działań na terytorium, na którym zajdzie konieczność poniesienia większych obciążeń fiskalnych niż w przypadku takich samych działań podjęmo-

21 R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, wydanie II, Warszawa 2018, s. 496 i n.

wanych w macierzystym kraju. Regulacje art. 30da ust. 1, 4, 6, 7, 14 u.p.d.o.f. stanowią także naruszenie swobody przepływu osób i pracowników, gwarantowanej art. 21 ust. 1 oraz art. 45 TFUE. Postanowienia art. 30da ust. 1-4, 6, 7, 14 u.p.d.o.f. są niezgodne z traktatowymi gwarancjami swobody przepływu kapitału, tj. art. 63 ust. 1 w zw. z art. 65 TFUE.

Analiza regulacji u.p.d.o.f., dotyczących opodatkowania tzw. niezrealizowanych zysków osób fizycznych, a w szczególności art. 30da ust. 4, 7, 14 u.p.d.o.f. wskazuje, że są one sprzeczne z postanowieniami Konstytucji RP. W szczególności sprzeczność ta zachodzi w przypadku art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f., który zawiera nieenumeratywne wyliczenie czynników, które organy podatkowe powinny brać pod uwagę przy ustalaniu czy doszło do przeniesienia składnika majątku poza terytorium Polski. Użycie takiego sformułowania stwarza sytuację, w któ-

rej przepis cechuje się nieprecyzyznością i niejasnością, przez co obowiązek podatkowy może zostać wyprowadzony z przesłanek pozaustawowych, w tym z domniemania. Zgodnie z przytoczonym w niniejszej publikacji orzecznictwem TK, samo niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawa podatkowego przez ustawodawcę, które daje pole do dokonania wykładni rozszerzającej obowiązek podatkowy in dubio pro fisco, należy uznać za niezgodne z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Niezgodność z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP także występuje w przypadku art. 30da ust. 7 i art. 30da ust. 8 pkt 1 u.p.d.o.f., zgodnie z którymi cena rynkowa ustalana jest na dzień przeniesienia składnika majątku, a nie na dzień jego zbycia, w związku z czym mamy de facto do czynienia z opodatkowaniem majątku, a nie dochodu, gdyż zbycie może nastąpić w odległej przyszłości lub nie nastąpić wcale. Należy także zauważyć,

że art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. nakłada na osoby fizyczne obowiązek uiszczenia podatku od niezrealizowanych zysków w nieprzekraczalnym terminie 7 dni. Powyższy przepis, podobnie jak przytoczone powyżej regulacje u.p.d.o.f., stanowi istotne naruszenie zasady wolności opuszczania terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o czym wprost stanowi art. 52 ust. 2 Konstytucji RP. W związku z powyższym polski ustawodawca rozszerzając zakres stosowania opodatkowania tzw. niezrealizowanych zysków na osoby fizyczne oraz wprowadzając obowiązek natychmiastowego uiszczenia podatku, nie uwzględnia doświadczeń i praktyk innych krajów Unii Europejskiej, co znajduje potwierdzenie w wyżej przytoczonym orzecznictwie TSUE oraz nie bierze pod uwagę kolizji wyżej wymienionych przepisów u.p.d.o.f. z Konstytucją RP, co stanowi oczywisty sygnał *de lege ferenda i de lege lata* pod adresem polskiego ustawodawcy podatkowego.

Summary

Justyna Kyć, Bartosz Nawrot

Tax on unrealized profits of natural persons in the light of compliance with the law of the European Union and the Constitution of the Republic of Poland

The analysis of regulations regarding the taxation of unrealized profits, and in particular Article 30da, paragraphs 4, 7, 14, extending the tax obligation from unrealized profits to natural persons, may prove to be contrary to the Constitution of the Republic of Poland. Especially in the case of Article 30da (§ 4), which contains a non-enumerative calculation of factors through the phrase „in particular”. The use of such a formulation creates a situation in which the provision is imprecise and unclear, so that the tax obligation may be introduced for non-statutory reasons.

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.

Wioletta Kajda

Konsultant podatkowy. Aplikantka adwokacka. Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego. Od 2015 r. związana z katowickim oddziałem kancelarii Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka. Wcześniej zdobywała praktyczne doświadczenie zawodowe współpracując z renomowanymi śląskimi kancelariami prawnymi. Specjalizuje się w tematyce prawa cywilnego i podatkowego, szczególnie w zakresie postępowań kontrolnych, postępowań podatkowych, postępowań przed sądami w zakresie sporów podatników z organami podatkowymi. Autorka artykułów komentujących bieżące procesy legislacyjne.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, schematy podatkowe, podatki dochodowe, raportowanie, Dyrektywa MDR, informacje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



SCHEMATY PODATKOWE – UJAWNIANIE INFORMACJI PRZEDSIĘBIORSTWA, ZAKRES I OGRANICZENIA – CZĘŚĆ 1

Od 1 stycznia 2019 roku obowiązują nowe przepisy dotyczące obowiązków w zakresie tak zwanego raportowania schematów podatkowych. Na etapie prac legislacyjnych konieczność wprowadzenia takiego rozwiązania do polskiego systemu podatkowego uzasadniano zamiarem zniechęcenia podatników do korzystania z rozwiązań uznawanych za „agresywne planowanie podatkowe”. Wprowadzone zmiany w znacznej części stanowią transpozycję Dyrektywy MDR¹, choć polskie przepisy wprowadzają wymogi w zakresie raportowania w większym zakresie i wcześniej, niż określono to w tej Dyrektywie². Przedmiotem analizy w artykule jest zakres informacji, jakich oczekuje od przedsiębiorców administracja podatkowa oraz relacja między tą regulacją a ograniczeniami dotyczącymi ujawniania informacji poufnych, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa czy też objętych tajemnicą zawodową.

Wprowadzenie

Podstawowym założeniem nowej regulacji – rozdziału 11a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa³ (dalej o.p.) jest zobowiązanie podatników do przekazywania infor-

macji o potencjalnie agresywnym planowaniu podatkowym bądź nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o korzystających i promotorach⁴. Problem w tym, że aby administracja podatkowa mogła pozyskać informacje o tych schematach,

1 Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25 maja 2018 r., zmieniająca Dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych.

2 Aspekt ten został poruszony w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej (patrz przyp. 4 poniżej), gdzie odwołano się do motywu 10 Preambuly Dyrektywy, zgodnie z którym państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C-12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

3 T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 800.

4 Zmiany w o.p., wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z 23 października 2018, Dz.U. 2018 r. poz. 2193, dalej „ustawa wprowadzająca”.

które mogą być związane z nadużyciami, czy tzw. agresywnym planowaniem podatkowym, podatnicy oraz osoby i podmioty, które świadczą dla nich usługi doradcze, tzw. promotorzy muszą ujawniać informacje o każdym uzgodnieniu, które spełnia ogólne przesłanki uznania go za tzw. schemat podatkowy.

W pierwszej kolejności wskażemy, które podmioty i osoby są obowiązane do przekazywania informacji, a następnie poddamy analizie, jakiego rodzaju informacje będą przekazywane do administracji podatkowej w myśl nowej regulacji.

Korzystający – to każdy podmiot, któremu udostępniono lub u którego wdrażane jest uzgodnienie, bądź podjęto wobec niego czynności przygotowawcze do takiego wdrożenia.

Promotor – to osoba lub jednostka (w szczególności doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzających klientom), która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza jego wdrażaniem.

Wspomagający – to osoba lub podmiot (w szczególności biegły rewident, notariusz, osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy/dyrektor finansowy, bank lub inna instytucja finansowa, a także ich pracownik), która w ramach działalności zawodowej oraz oczekiwanej w tym zakresie staranności, podejmuje się udzielić bezpośrednio lub pośrednio pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Sposób przekazywania informacji o schematach podatkowych

Przepisy rozdziału 11a o.p. nakładają obowiązki na promotora. To promotor powinien przekazać informacje o schemacie podatkowym w ciągu 30 dni od zdarzenia związanego z wdrożeniem schematu podatkowego⁵. Obowiązki korzystającego są zależne od działań promotora – obowiązek przekazania informacji Szeftowi KAS przez korzystającego wystąpi, o ile korzystający nie otrzymał od promotora informacji o schemacie podatkowym, ani o NSP⁶, bądź po otrzymaniu informacji od promotora, który z uwagi na możliwość naruszenia tajemnicy zawodowej powiadomił Szefta KAS jedynie o wystąpieniu takiego obowiązku⁷.

Z kolei obowiązki wspomagającego wynikają z zakresu działań zarówno korzystającego, jak i wspomagającego – o ile wspomagający otrzymał od korzystającego lub promotora zlecenie, które ma pomagać w wykonaniu czynności w odniesieniu do schematu podatkowego oraz otrzymał potwierdzenie nadania NSP, obowiązki informacyjne wobec Szefta KAS po stronie wspomagającego w zasadzie nie wystąpią. Natomiast jeżeli takiej informacji ze strony korzystającego ani promotora nie przekazano wspomagającemu, może to oznaczać konieczność wykazania przez wspomagającego szczególnej ostrożności.

Zgodnie bowiem z treścią art. 86d par. 2 o.p., w takim przypadku wspomagający jest obowiązany, aby zachowując staranność ogólnie wymaganą w wykonywanej przez niego działalności zawodowej, w jego obszarze specjalizacji, w sytuacji „jeżeli powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnie-

nie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy”, niezwłocznie, tj. w terminie 5 dni roboczych (od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, o których mowa) dokonać następujących czynności:

- wystąpić do promotora lub korzystającego z wnioskiem o pisemne oświadczenie, iż uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego;

- zawiadomić Szefta KAS o sytuacji, o której mowa powyżej, wskazując dzień „powzięcia wątpliwości” oraz informację o liczbie podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż polskie przepisy, które stawiają w tym zakresie wymagania na wyższym poziomie niż wynikający z Dyrektywy, nakładają znaczne obciążenie na wspomagających, w przypadku których ze względu na ich działalność zawodową (biegły rewident, notariusz, księgowy itd.) „staranność ogólnie wymagana” jest pojęciem bardzo szerokim.

Wychodząc natomiast z założenia, iż podstawowym celem wprowadzonego systemu raportowania jest to, aby informacja o schematach podatkowych faktycznie dotarła do administracji podatkowej, a nie to, aby wyegzekwować ją od konkretnego podmiotu czy osoby, zgodnie z art. 86e par. 1 w przypadku, kiedy kilka podmiotów/osób jest obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia z niego pozostałych.

⁵ Zgodnie z art. 86b par. 1 o.p. – od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

⁶ NSP – Numer Schematu Podatkowego, o którym mowa w art. 86a par. 1 pkt 5 o.p.

⁷ W takiej sytuacji, zgodnie z art. 86c par. 2 o.p. korzystający powinien przekazać informację o schemacie podatkowym również w sytuacji, gdy w jego ocenie dane uzgodnienie nie spełnia warunków schematu podatkowego.

Zakres udostępnianych informacji

W celu umożliwienia przekazywania informacji o schematach podatkowych do Szefa KAS, w ramach Portalu Podatkowego Ministerstwa Finansów utworzono dedykowane narzędzie do składania informacji o schematach podatkowych MDR⁸.

Obowiązkowemu zgłoszeniu podlegają trzy rodzaje schematów:

- schemat podatkowy (jest to uzgodnienie, które a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą);
- schemat podatkowy standaryzowany (jest to taki schemat podatkowy, który posiada potencjalną możliwość powtarzalnego wdrożenia u wielu podatników (korzystających) bez zmiany jego istotnych założeń);
- schemat podatkowy transgraniczny (jest to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne, oraz a) spełnia kryterium głównej korzyści i posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, lub b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą).

Charakterystyka poszczególnych kryteriów decydujących o tym czy i z jakiego rodzaju schematem mamy do czynienia, może być przedmiotem odrębnej analizy, natomiast w dalszej części opracowania autorzy skupiają się na tym, jakiego rodzaju informacje dotyczące bezpośrednio podatnika i jego działalności będą przedmiotem raportowania. Warto w tym miejscu jednak nadmienić, w jaki sposób ustawowo zdefiniowano pojęcie samego uzgod-

nienia, które jest punktem wyjścia do dalszych ustaleń, „co jest, a co nie jest” schematem podatkowym.

Uzgodnienie jest to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność (lub zespół czynności) planowana, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego⁹.

Wobec takiej definicji ustawowej tego pojęcia, gdzie przesłanką uznania danej czynności za uzgodnienie jest fakt jej „wpływu na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego”, w kontekście działalności biznesowej podatników można stwierdzić, że większość decyzji w bieżącej działalności może mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego (nie wprowadzono przy tym rozróżnienia na wpływ pośredni/bezpośredni).

Z drugiej strony można dojść do wniosku, że skoro kluczowym elementem *definiens* omawianej definicji legalnej jest faktyczny lub potencjalny wpływ czynności na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, to zakres tej definicji jest ograniczony tylko do tych sytuacji, które mogą u podatnika skutkować wystąpieniem lub niewystąpieniem podstawy opodatkowania (która związana będzie z obowiązkiem, a następnie zobowiązaniem podatkowym), ale nie dotyczy już sytuacji, w których dochodzi do zmiany wysokości podstawy opodatkowania¹⁰. Co ciekawe, definiując pojęcie uzgodnienia, ustawodawca nie odwołał się do pojęcia korzyści podatkowej, która jest pojęciem już wcześniej znanym w o.p.¹¹.

Czyżby zatem intencją ustawodawcy było pozyskiwanie informacji jedynie o tych schematach, które skutkują brakiem powstania obowiązku podatkowego, a te, których efektem jest zmniejszenie podstawy opodatkowania, są poza zakresem zainteresowania administracji skarbowej? Niestety treść uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej nie zawiera wskazówek, które mogłyby pomóc w ewentualnej wykładni celowościowej pojęcia uzgodnienia¹².

Jak zatem widać na przywołanym przykładzie, wątpliwości dotyczące praktycznego stosowania pojęć zastosowanych w omawianej ustawie pojawiają się już na poziomie podstawowego sformułowania, które jest dopiero pierwszym elementem do ustalenia zakresu stosowania nowej regulacji.

Jeśli chodzi o zasadniczą regulację, z której wynika podstawowy zakres informacji, jakie mają być przekazane do Szefa KAS, to został on określony w art. 86f o.p. Lista informacji, jakie powinny zostać przekazane do administracji skarbowej zawiera 13 pozycji, jednak z punktu widzenia celu niniejszego opracowania skoncentrujemy się na pięciu jednostkach redakcyjnych tego przepisu, które wskazują konkretne dane dotyczące podatnika, jakie mają być udostępniane administracji skarbowej.

Pierwszy zestaw, w którym przekazywane są kluczowe informacje o podatniku, to „dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, data i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miej-

8 Narzędzie dostępne pod adresem <https://mdr.mf.gov.pl/#/>.

9 Art. 86a par. 1 pkt 15 o.p.

10 Zgodnie z ujęciem Z. Ziemińskiego jest to definicja regulująca, która ma za zadanie tworzyć znaczenie danego pojęcia (tutaj: „uzgodnienia”) na przyszłość, tak jak większość definicji legalnych, Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2001 s. 46.

11 Nowa regulacja zawiera zapis doprecyzowujący znaczenie korzyści podatkowej dla potrzeb Rozdziału 11a w art. 86a par. 1 pkt 4 o.p.

12 Uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej, str. 128 zawiera właściwie powtórzenie definicji pojęcia uzgodnienia zawartej w samej ustawie, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

sce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i seria paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym¹³.

Zgodnie z tym zapisem osoba/jednostka przekazująca informację jest zobowiązana do przedstawienia bardzo szczegółowych informacji pozwalających na identyfikację podatnika. Obowiązek przekazania danych identyfikujących korzystającego jest wyłączony, jeżeli promotor lub wspomagający są obowiązani do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i przekazują informację o schemacie podatkowym standaryzowanym. W przypadku, kiedy promotor lub wspomagający nie ma obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, powinien przekazać wraz z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym informacje identyfikujące pierwszego korzystającego, któremu udostępniono schemat podatkowy¹⁴.

W kontekście konieczności przekazania administracji podatkowej danych pozwalających na identyfikację podatnika, kluczowe znaczenie ma zatem stwierdzenie, czy mamy do czynienia ze schematem podatkowym standaryzowanym oraz czy promotor/wspomagający są zobowiązani do zachowania ta-

jemnicy zawodowej, której istotę w kontekście nowej regulacji wyjaśnimy w drugiej części niniejszego opracowania.

Kolejny zestaw istotnych informacji dotyczy danych podatnika, jakie mają być przekazywane w ramach raportowania, to „streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego”¹⁵.

W zakresie tego elementu ustawa wymaga od przekazującego udostępnienia informacji dotyczących działalności gospodarczej podatnika oraz zwięzłego opisu czynności stanowiących uzgodnienie. Ustawodawca wskazał, niejako biorąc pod uwagę, iż przekazanie tego rodzaju wiadomości może stanowić naruszenie poufności informacji danego podatnika, że z zakresu przekazywanych treści wyłączone są dane, które są objęte wspomnianą już tajemnicą zawodową, jak również tajemnicą handlową, przemysłową oraz procesu produkcyjnego.

O ile tajemnicy zawodowej poświęcono sporo uwagi na etapie legislacyjnym, o tyle pozostałe rodzaje danych poufnych nie zostały poddane głębszej analizie, a przecież jest to cenna informacja dla podatników, którzy mogą dochodzić skutecznej ochrony poufności dotyczącej bezpośrednio ich działalności handlowej, rozwiązań technicznych, przemysłowych, produkcyjnych itd.

W uzupełnieniu do powyższych informacji ustawa nakłada obowiązek, aby informujący udostępnił „wyczerpujący, w pełni wiedzy przekazującą informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi”¹⁶.

Ten element można uznać za doprecyzowujący względem wyżej wskazanego; w przywołanym przepisie nie przewidziano szczególnych, dodatkowych ograniczeń co do możliwości powołania się na konieczność zachowania w poufności kluczowych informacji przedsiębiorstwa, wydaje się jednak, że podatnik może w tym zakresie odwołać się do zastrzeżeń przewidzianych w art. 87 par. 1 pkt 1 o.p.

Kolejny zakres obowiązkowo przekazywanych informacji, jakie pozwalają na indywidualizację podatnika, to „wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt. 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę, zarząd lub których schemat ten może dotyczyć”¹⁷ oraz wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują¹⁸.

Powyższe informacje mają służyć udostępnieniu administracji skarbowej wie-

13 Art. 87 par. 1 pkt 1 o.p.

14 Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy wprowadzającej, informacje o funkcjonowaniu w obrocie pewnych utartych, wielokrotnie implementowanych rozwiązań, mających na celu osiągnięcie korzyści podatkowych jest jednym z podstawowych przedmiotów zainteresowania administracji skarbowej; m.in. str. 143 uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

15 Art. 87 par. 1 pkt 1 o.p.

16 Art. 87 par. 1 pkt 5 o.p.

17 Art. 87 par. 1 pkt 11 o.p.

18 Art. 87 par. 1 pkt 12 o.p.

dzy na temat większej liczby podmiotów, jakie są lub mogą być zaangażowane w funkcjonujący schemat podatkowy (wystarczającą przesłanką jest fakt, iż schemat może mieć wpływ na dany podmiot). Sposób sformułowania tych przepisów umożliwia pozyskanie informacji na temat bardzo wielu indywidualnie zidentyfikowanych podatników, co do których nie ma nawet pewności, czy faktycznie uczestniczą w schemacie podatkowym, albo ich uczestnictwo jest bierne. Również w przypadku tych elementów promotor oraz wspomagający mają możliwość powołania się na konieczność zachowania tajemnicy zawodowej.

Jak wynika z przedstawionej wyżej listy (wybranych) elementów, niejako kluczem do „obrony” podatnika przed przekazaniem informacji, które uznaje on za poufne z punktu widzenia swojej działalności, jest wykazanie, iż dane informacje wchodzą w obszar jednego z rodzajów wskazanych tajemnic – zawodowej, handlowej, przemysłowej lub procesu produkcyjnego.

Kwestie tajemnicy zawodowej i jej relacji do obowiązków raportowych są na tyle istotne i złożone, że poświęcona im została odrębna, druga część niniejszego artykułu.

Jeśli chodzi o tajemnicę przedsiębiorstwa, pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 11 ust. 2 ustawy z 16 kwietnia

1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji¹⁹ – są to „informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności”.

W przypadku tajemnicy handlowej przepisy polskiego prawa nie zawierają odrębnej decyzji, w praktyce ugruntował się pogląd, zgodnie z którym pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa oraz tajemnicy handlowej traktowane są równoznacznie.

Istotny jest natomiast fakt, iż przywołana wyżej definicja tajemnicy przedsiębiorstwa jest elementem przepisów dotyczących zwalczania nieuczciwej konkurencji, w związku z czym cel tych regulacji pomiędzy przedsiębiorstwami a ich konkurentami oraz przedsiębiorstwami a ich pracownikami. Stosowanie tych pojęć w odniesieniu do relacji przedsiębiorca – administracja skarbową może być utrudnione, dla wyegzekwowania skutecznej ochrony

takiej tajemnicy konieczne może się okazać wykazanie, że udostępnienie informacji administracji podatkowej stanowi zagrożenie dla zachowania zasad uczciwej konkurencji.

Jeśli chodzi o pojęcie tajemnicy procesu produkcyjnego, również to pojęcie nie posiada własnej definicji legalnej; wydaje się, że zasadniczo jest to element tajemnicy przedsiębiorstwa. Dodatkową gwarancją, która ma niejako uspokoić podatników przed niepożądanym wpływem informacji jest zapis w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej, zgodnie z którym „zakres informacji, które podatnik będzie przekazywał w ramach obowiązku raportowania schematów podatkowych nie będzie szerszy niż informacje czy dokumenty, których organ podatkowy mógłby wymagać w ramach prowadzonej kontroli lub postępowania podatkowego. Dodatkowo należy pamiętać, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową, co gwarantuje art. 293 § 1 o.p.”²⁰.

Uwaga: w części drugiej artykułu, która ukaże się w nr. 7 miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, omówione zostaną kwestie dotyczące informowania o schematach podatkowych w kontekście tajemnicy zawodowej.

19 T.j. Dz.U 2018 poz. 419.

20 Por. uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej, str. 112, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

Summary

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Tax schemes – disclosure of company information, the scope and limitations – part 1

The aim of this article is to analyze the rules of Polish MDR (mandatory disclosure rules) introduced to Polish tax system on 1st January 2019 in the context of the scope of the information which is required to be reported to tax administration. The main issue in this part is how much detailed information about the taxpayer, taxpayer's activities and business environment shall be reported to the tax administration. Authors attempt to analyze the legal basis for reporting such information and provided tools to protect confidential informations about the enterprise.



Szkolenia zamknięte
PROJEKTUJĄC
I PROWADZĄC SZKOLENIA
ZAMKNIĘTE, ZAWSZE
DOPASOWUJEMY JE DO
POTRZEB ZAMAWIAJĄCEJ
ORGANIZACJI.

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniamy one najwyższą skuteczność.

Kontakt

Kinga Szostak
Manager ds. kluczowych klientów
T: +48 533 339 801
E: kinga.szostak@russellbedford.pl



Paweł Dymlang

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię (www.kancelariadymlang.pl). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.

<http://www.kancelariadymlang.pl/>



Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, kryptowaluty, przychody, koszty uzyskania przychodów, źródło przychodów, blockchain, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ZBYCIE KRYPTOWALUT – NOWE ŹRÓDŁO PRZYCHODÓW OD 1 STYCZNIA 2019 ROKU

Rok 2019 przyniósł pewną ulgę podmiotom z branży kryptowalut. Niepewność dotycząca rozliczania różnego rodzaju transakcji mających za przedmiot kryptowalutę została zastąpiona przez wprowadzenie zupełnie nowych przepisów, które przynajmniej w ogólnym zarysie regulują opodatkowanie podatkiem dochodowym tychże transakcji. To duży krok naprzód, gdyż dotychczas interpretacje fiskusa były bowiem często ze sobą sprzeczne, nielogiczne, wydawane z niezrozumieniem tematu. Niniejszy artykuł stanowi analizę tych przepisów. Podatnicy stają obecnie przed nowymi wyzwaniami, w szczególności w zakresie prawidłowego dokumentowania transakcji dotyczących kryptowalut.

Wprowadzenie

Definicja encyklopedyczna, odwołująca się do technologii blockchain, określa kryptowalutę jako rozproszony (funkcjonujący w sieci *peer-to-peer*) system księgowy, bazujący na kryptografii, przechowujący informację o stanie posiadania w umownych jednostkach. Stan posiadania związany jest z poszczególnymi węzłami systemu w taki sposób, aby kontrolę nad danym portfelem miał wyłącznie posiadacz odpowiadającego mu klucza prywatnego i niemożliwe było dwukrotne wydanie tej samej jednostki. Koncepcja kryptowaluty zezwala na anonimowe posiadanie i anonimowy transfer wartości kryptowaluty w obrębie

sieci przez użytkowników identyfikowanych przy pomocy kluczy publicznych (adresów) generowanych z klucza prywatnego (powiązanego z portfelem).

Definicja ustawowa kryptowaluty

W dniu 1 marca 2018 roku do krajowego porządku prawnego wprowadzono definicję waluty wirtualnej, która obejmuje zarówno tzw. kryptowalutę, jak i scentralizowane waluty wirtualne. Definicja ta bazuje w dużym stopniu na definicji stosowanej przez FATF¹ oraz użytej w projekcie zmian Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wy-

¹ FATF (ang. The Financial Action Task Force, franc. GAFI) – Grupa Specjalna ds. Przeciwdziałania Praniu Pieniędzy.

korzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE².

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu³, ilekroć jest mowa o walucie wirtualnej – rozumie się przez to cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

- prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
- międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
- pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych⁴,
- instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁵,
- wekslem lub czekiem – oraz jest wymienialne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego.

W obu ustawach o podatku dochodowym znalazło się odwołanie do powyższej definicji. Zgodnie z ich treścią, ilekroć w ustawie występuje termin „waluta

wirtualna”, oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu⁶.

Wyjaśnienie pojęcia kryptowaluta

Blockchain (łańcuch bloków) to zdecentralizowana i rozproszona baza danych w modelu open source w sieci internetowej o architekturze peer-to-peer (P2P) bez centralnych komputerów i niemająca scentralizowanego miejsca przechowywania danych, służąca do księgowania poszczególnych transakcji, płatności lub zapisów księgowych, zakodowana za pomocą algorytmów kryptograficznych. Transakcje są podpisywane cyfrowo za pomocą kryptografii klucza publicznego przy użyciu kryptografii krzywych eliptycznych (ECDSA) i są jawne, choć użytkownicy są anonimowi. Transakcje mają charakter rozproszony, co oznacza, że nie są monitorowane przez głównego pośrednika. Są przetwarzane przez komputery w sieci *peer-to-peer*, która nie weryfikuje transakcji poprzez wykorzystanie centralnych komputerów.

Transakcje nazywane są węzłami i po potwierdzeniu poprawności dodawane do replikowanego i znakowanego czasem dziennika transakcji, nazywanego blokiem. Przetwarzanie transakcji nie jest bezpłatne – pobierana jest procentowo prowizja w określonej ilości danej kryptowaluty. Blockchain to publiczny i jawny rejestr, do którego dostęp może uzyskać każdy. Wytworzenie kryptowaluty (częściej używany zwrot – wydobywanie – tzw. mining)

to w rzeczywistości potwierdzanie transakcji użytkowników, którzy między sobą wysyłają kryptowaluty. Podmioty, które „wydobyciają” nie mają wiedzy o wysyłających i odbierających. Proces przebiega anonimowo. W sieci danej kryptowaluty są tylko użytkownicy i podmioty, które „wydobyciają”, tzw. górniczy (miners) – poprzez potwierdzanie transakcji kontrolują, by użytkownicy nie wystali sobie więcej jednostek niż posiadają.

Nowy sposób kwalifikowania przychodów ze zbycia kryptowalut do określonego źródła przychodów

Przychody z obrotu walutami wirtualnymi kwalifikowane są obecnie odpowiednio do przychodów z zysków kapitałowych (na gruncie u.p.d.o.p. – art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f) lub do przychodów z kapitałów pieniężnych, a w u.p.d.o.f. – art. 17 ust. 1 pkt 11). Kwalifikacja przychodów z odpłatnego zbycia kryptowalut na gruncie u.p.d.o.f. do źródła przychodów „kapitały pieniężne” następuje bez względu na to, czy podatnik osiąga te przychody w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Przychodów ze zbycia kryptowalut nie łączy się z innymi przychodami z kapitałów pieniężnych (u.p.d.o.f.) lub z innym przychodami z zysków kapitałowych (u.p.d.o.p.). Oznacza to w praktyce, że ustawodawca wyodrębnił nowe źródło przychodów. Najbardziej znamienne w skutkach konsekwencją takiego stanu rzeczy jest chociażby fakt, że poniesiona strata z obrotu walutami wirtualnymi nie może być odliczona od innych dochodów podatnika, np. z prowadzonej działalności gospodarczej.

2 Dz.U. UE L 141/73.

3 Dz.U. 2018 poz. 723 ze zm., dalej u.p.p.p.ft.

4 T.j. Dz.U. 2017 poz. 2003.

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2286.

6 Art. 5a pkt 33a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. 2018 poz. 1509 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.; art. 4a pkt 22a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.

Do źródła przychodów „z obrotu walutami wirtualnymi” (przychodów z zysków kapitałowych na gruncie u.p.d.o.p. lub przychodów z kapitałów pieniężnych na gruncie u.p.d.o.f.) nie są zaliczane przychody podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu usług w zakresie:

- a) wymiany walut wirtualnych i środków płatniczych,
- b) wymiany walut wirtualnych na inne waluty wirtualne,
- c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a) lub b),
- d) prowadzenia rachunków, czyli prowadzonych w formie elektronicznej zbiorów danych identyfikacyjnych, zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany⁷.

Przychody ze zbycia kryptowalut

Na gruncie obu ustaw ustawodawca przyjął, że za przychody z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej (klasyfikowane do przychodów z zysków kapitałowych na gruncie u.p.d.o.p. lub do przychodów z kapitałów pieniężnych na gruncie u.p.d.o.f.) uważa się wymianę waluty wirtualnej na środek płatniczy⁸, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub regulowanie innych zobowiązań walutą wirtualną⁹.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2019 roku, przepisy u.p.d.o.p. stanowią wyraźnie, że do

przychodów nie zalicza się wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną (art. 12 ust. 4 pkt 27 u.p.d.o.p.). Na gruncie u.p.d.o.f. wynika to z definicji przychodu z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej (art. 17 ust. 1f u.p.d.o.f.). Konsekwentnie nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną (art. 16 ust. 1 pkt 75 u.p.d.o.p., art. 23 ust. 1 pkt 66) u.p.d.o.f.). Tym samym ustawodawca wskazał w ustawie wyraźnie, że zamiana kryptowaluty na inną kryptowalutę jest neutralna podatkowo i nie rodzi żadnych konsekwencji w podatku dochodowym. Do tej pory było to przedmiotem wielu sporów z organami podatkowymi, które w sposób niejednolity podchodziły do tej kwestii.

W większości wydawanych do tej pory interpretacjach indywidualnych, Krajowa Informacja Skarbowa twierdziła, że wymiana kryptowaluty na inną kryptowalutę podlega opodatkowaniu tak jak każda inna transakcja barterowa, a brak możliwości ustalenia przychodu w oparciu o przepisy podatkowe to już problem podatnika¹⁰. Tym bardziej zaskakujące jest sformułowanie, które znalazło się w uzasadnieniu do projektu ustawy: „Wymiana pomiędzy walutami wirtualnymi, niezależnie od tego czy dokonywana na giełdzie, czy też jednostkowo, pozostanie obojętna w podatku dochodowym”.

Co istotne, w ostatnio wydawanych wyrokach sądy administracyjne podzielają pogląd dotyczący neutralności podatkowej wymiany kryptowalut. W jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że „momentem powstania przychodu z zamiany jednej kryptowaluty na inną jest dopiero moment przewalutowania ich na walutę tradycyjną lub też zapłaty kryptowalutą za towar bądź usługę”¹¹. Sąd wyjaśnił, że w sytuacji, w której nie istnieje metoda, która pozwoli określić rzeczywistą wartość przychodu na moment transakcji zamiany, możliwe jest jedynie jej oszacowanie. Uprawnionym do szacowania podstawy opodatkowania jest jednak jedynie fiskus. W ocenie sądu nie można wymagać od podatnika, aby sam oszacował wartość należnego przychodu, gdy przepisy go do tego nie uprawniają.

Koszty uzyskania przychodów – kwalifikacja określonych wydatków

W przypadku obrotu kryptowalutami, opodatkowaniu podlega dochód podatnika. Podatnik ma możliwość uwzględnić wydatki z tym związane na zasadach ogólnych, wynikających z treści odpowiednio art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Biorąc pod uwagę specyficzną cechę rynku kryptowalut, jaką jest anonimowość, szczególnie istotne jest właściwe dokumentowanie tych wydatków. W wyniku nowelizacji w obu ustawach znalazł się przepis stanowiący, iż koszty uzyskania przychodów, z odpłatnego zbycia kryptowalut, stanowią udokumentowane wydatki

7 Odpowiednio art. 7b ust. 3 u.p.d.o.p., art. 17 ust. 1g u.p.d.o.f. Przykładem są tu m.in. podmioty prowadzące giełdy kryptowalut oraz kantory kryptowalut.

8 Na gruncie u.p.d.o.p. mowa jest przy tym o wymianie waluty wirtualnej na „środek płatniczy”, podczas gdy na gruncie u.p.d.o.f. przepis stanowi o wymianie waluty wirtualnej na „prawny środek płatniczy”.

9 Por. art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f) u.p.d.o.p. oraz art. 17 ust. 1f u.p.d.o.f.

10 Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z 2 października 2017 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.237.2017.2.PR, uznał, że „wartość rynkowa kryptowalut jest zdeterminowana poprzez wolnorynkowe mechanizmy popytu i podaży w serwisach wymiany wirtualnych walut, na podstawie których ustala się ich aktualny kurs w stosunku do tradycyjnych walut. Zatem w tym przypadku występuje wynagrodzenie za wymieniane (sprzedawane) jednostki waluty wirtualnej za inne waluty wirtualne, którego wartość wyliczana jest na podstawie ich aktualnego kursu w stosunku do tradycyjnych walut (możliwe jest wskazanie wartości transakcji w złotych), a to oznacza, że występuje podstawa opodatkowania, zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy”. Podobnie stwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 6 kwietnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.88.2018.2.AN. Jest to ewidentny przykład braku zrozumienia tematu.

11 Wyrok WSA w Szczecinie z 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 802/18. Wyrok nieprawomocny.

bezpośrednio poniesione na nabycie lub zbycie waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 u.p.p.p.f.t. (np. giełdy kryptowalut, kantory kryptowalut)¹².

Kosztami podatkowymi są zatem udokumentowane wydatki na nabycie walut wirtualnych, poniesione w danym roku podatkowym, ale wyłącznie bezpośrednio związane z nabyciem i sprzedażą walut wirtualnych. Kosztami uzyskania przychodów nie są w szczególności, zgodnie z intencją ustawodawcy, koszty finansowania zakupu walut wirtualnych.

W świetle powyższych regulacji nie powinno być wątpliwości, że w przypadku podmiotów zajmujących się potwierdzaniem transakcji – tzw. górniczy (miners), którzy w zamian za udostępnianie mocy obliczeniowej urządzeń otrzymują wynagrodzenie w postaci kryptowalut (tzw. kopanie kryptowalut) za koszt uzyskania przychodów należy uznać m.in. koszt zużytej energii elektrycznej. Potwierdzają to wprost organy podatkowe, uznając, że wydatki na energię elektryczną ponieszone w związku z pozyskiwaniem pierwotnym kryptowalut, które po sprzedaży będą stanowiły przychód z działalności gospodarczej, stanowią koszt uzyskania przychodów¹³.

W świetle nowych regulacji, kwalifikujących przychody z odpłatnego zbycia kryptowalut do odrębnego źródła przychodów (przychodów tych nie łączy się z przychodami z innych źródeł) właściwie udokumentowany koszt wydobycia kryptowalut (np. koszt zakupu energii elektrycznej) powinien stanowić koszt tego właśnie źródła. W przeciwnym razie podmiot gospodarczy zajmujący

się wyłącznie „kopaniem” kryptowalut odnotowywałby jedynie straty ze źródła przychodów – działalność gospodarcza – przy jednoczesnym opodatkowaniu przychodów, a nie dochodów ze źródła przychodów – zbycie kryptowalut.

Ustawodawca nie wskazuje enumeratywnie, jakie wydatki mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu. Możliwość zaliczenia konkretnego wydatku do kategorii kosztów uzyskania przychodów uzależniona została od istnienia związku przyczynowo-skutkowego, tzn. poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie tego przychodu, bądź funkcjonowanie tego źródła. Nie ulega wątpliwości, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy ponoszonymi wydatkami na nabycie energii elektrycznej zużytej do zasilania tzw. koparek (jak również nabycie tych urządzeń (ASIC), których cena nabycia stanowi koszt poprzez odpisy amortyzacyjne) a pozyskiwaniem kryptowalut.

Dokumentowanie wydatków

Czynności handlu kryptowalutami są wykonywane głównie za pośrednictwem tzw. giełd kryptowalut, najczęściej zlokalizowanych poza terytorium UE. Specyfika działalności giełd wirtualnych polega na tym, że podatnik nie ma dostępu do żadnych informacji związanych z identyfikacją drugiej strony transakcji. Nie jest wykluczone dokonywanie transakcji bez użycia tego typu platformy, jednak tu również strony transakcji pozostają anonimowe. Wyjątkiem są sytuacje, gdy strony transakcji, zawierając umowy barterowe, wyraźnie określają przedmiot wzajemnych świadczeń, w szczególności ich wartość. Celem takich działań jest późniejsza możliwość udokumentowania kosztu nabycia kryptowaluty w sposób, który dla fikusa nie budziłby żad-

nych wątpliwości. Takie sytuacje należą jednak do rzadkości.

Zwyczajowo do zawarcia transakcji zakupu lub sprzedaży kryptowaluty dochodzi w momencie dokonania lub otrzymania płatności za pośrednictwem giełd, kantorów. Strona transakcji otrzymuje od razu zapłatę w postaci innych walut wirtualnych bądź tradycyjnych. Jedynymi dowodami dokonanych transakcji są wyciągi z kont walutowych udostępnionych przez giełdy, obejmujące operacje zakupu (FIAT -> krypto), sprzedaży (krypto -> FIAT) tudzież zamiany kryptowalut (krypto -> krypto), ale również potwierdzające transfer kryptowalut na portfele prywatne lub przelew waluty tradycyjnej na rachunki prowadzone np. w bankach. W tym ostatnim przypadku podatnik dysponuje wyciągiem z rachunku bankowego.

Wśród podatników rodzi się uzasadniona obawa, dotycząca prawidłowości dokumentowania operacji, które za przedmiot mają kryptowaluty. Obawy potęguje stanowisko niektórych organów podatkowych, które w opinii autora błędnie uznają, że rozporządzenie w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów określa zamknięty katalog dokumentów stanowiących podstawę do księgowania kosztów uzyskania przychodów i przychodów, i nie przewidują zaksięgowania w podatkowej księdze przychodów i rozchodów wydatku na zakup kryptowaluty na podstawie m.in. potwierdzenia przelewów bankowych oraz wyciągu z kont prowadzonych przez giełdy¹⁴.

Brak możliwości zaewidencjonowania danych wydatków w podatkowej księ-

¹² Odpowiednio art. 15 ust. 11 u.p.d.o.p., art. 22 ust. 14 u.p.d.o.f.

¹³ Interpretacja indywidualna Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lipca 2018 r., sygn. 0113-KD IPT2-1.4011.234.2018.3.RK.

¹⁴ Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 marca 2018 r., sygn. 0113-KD IPT2-1.4011.532.2017.1.MD.

dze przychodów i rozchodów, z uwagi na brak posiadania przez podatnika wymaganej w ww. rozporządzeniu formy ich udokumentowania, nie oznacza automatycznego braku możliwości uznania ich za koszt uzyskania przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli zatem podatnik w inny sposób rzetelnie udokumentuje poniesienie kosztu podatkowego, powinien to uwzględnić w trakcie roku podatkowego w bieżącej zaliczce na podatek, jak również w rocznym rozliczeniu podatku dochodowego. Jeżeli dokument spełnia wymogi do uznania go za dowód księgowy w myśl przepisów ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁵ lub rozporządzenia Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów¹⁶, to będzie on również właściwym dokumentem dla celów podatku dochodowego.

Jednak specyfika obrotu kryptowalutami wiąże się z tym, że poza wyjątkami, o których wspomniano wyżej, nie ma dostępu do informacji związanych z drugą stroną transakcji. Nie istnieje również centralny kurs przeliczeniowy dla kryptowalut, co jest istotnym problemem przy zamianie jednego rodzaju kryptowaluty na inny. W takiej sytuacji fundamentalne znaczenie mają tezy prezentowane w judykaturze, że wadliwość

dokumentu nie powoduje automatycznie utraty prawa do zaliczenia wydatku do kosztów podatkowych. Nie można bowiem pominąć wydatku wykazanego wadliwym dokumentem księgowym tylko z uwagi na wady dokumentu, chyba że ponad wszelką wątpliwość stwierdzone zostanie, iż wydatek taki w ogóle nie został poniesiony.

Podatnik może przedstawiać inne dowody wskazujące, że koszty zostały poniesione, a celem wydatku było uzyskanie przychodu. Wynika to z przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹⁷. Dopuszczają one uznanie za dowód wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Z uwagi na fakt, że przepisy nie przewidują formy dokumentowania nabycia kryptowalut, to należy przyjąć za dowód ich nabycia każdy przedstawiony przez podatnika dokument. Niemniej jednak nie będzie wystarczające posłużenie się własnym dowodem wewnętrznym, powinien on pochodzić od podmiotu zewnętrznego – zbywcy czy giełdy.

Międzyokresowe rozliczenie kosztów

Brak jakichkolwiek regulacji w tym zakresie sprawiał do tej pory chyba największe problemy. Metody stosowane dla rozliczenia obrotu instrumentami

finansowymi, jako najbardziej zbliżone do specyfiki obrotu kryptowalutami, nie znajdowały oparcia w żadnych przepisach. Rozwiązania wprowadzone w tym zakresie od początku 2019 roku wydają się zatem prawdziwą rewolucją.

Stosownie do treści art. 15 ust. 12-13 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 22 ust. 15-16 u.p.d.o.f.), koszty uzyskania przychodów związane z nabyciem lub zbyciem kryptowalut są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, przy czym ewentualna nadwyżka tych kosztów nad przychodami uzyskanymi w danym w roku podatkowym powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym. Przy tej metodzie nie jest konieczne identyfikowanie konkretnych wydatków z konkretnymi przychodami.

Wszystkie koszty, jakie podatnik ponosi w danym roku podatkowym, jest obowiązany wykazać w zeznaniu rocznym, niezależnie od tego, czy w tym samym roku uzyska przychód. Koszty danego roku podatkowego, które przewyższą uzyskane w tym roku przychody, zwiększą koszty podatkowe następnego roku podatkowego. W przypadku kryptowalut, stosownie do treści art. 7 ust. 6 u.p.d.o.p. oraz art. 9 ust. 3a u.p.d.o.f. nie obowiązują ogólne zasady rozliczania straty podatkowej.

15 T.j. Dz.U. 2018 poz. 395.

16 Dz.U. 2017 poz. 728.

17 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

Summary

Paweł Dymłang

Transactions involving cryptocurrencies as a new source of revenues in the income tax regulations

The legislator finally recognized the need for tax settlement of issues related to the cryptocurrency market. An open question is the practice of applying these provisions, in particular the tax office's representatives approach to documenting the sale or purchase of cryptocurrencies. Separate source of revenue for this category - a kind of encapsulation, will certainly also affect purely business aspects, in particular for entities involved in digging cryptocurrencies.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
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



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further