

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Dr Andrzej Dmowski

**Skutki implementacji Dyrektywy ATAD
do polskiego systemu prawnego**

Hanna Żołnierkiewicz

**Kasacja nadzwyczajna jako instytucja zaskarżania
postanowień wydanych w postępowaniu przygotowawczym**

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

**Nowelizacja przepisów regulujących mobbing
w polskim prawie**

Nr 6 (11) czerwiec 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



PLANOWANIE I ROZLICZANIE CZASU PRACY

Zapewniamy:



Niższe koszty zatrudnienia



Bezpieczeństwo prawne



Optymalną organizację pracy

ZAŁÓŻ DARMOWE KONTO DEMO

Poznaj WorkTimePlanner

www.worktimeplanner.pl

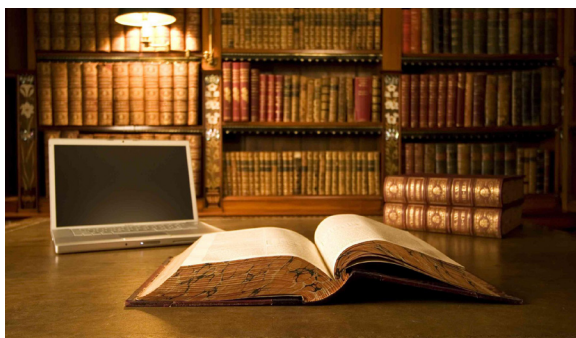
Polecamy

Skutki implementacji Dyrektywy ATAD do polskiego systemu prawnego

Dr Andrzej Dmowski

Skutki tego wdrożenia mogą rodzić te same problemy, z jakimi borykają się już polscy podatnicy od wielu lat, tj. niejasne prawo, błędy legislacyjne, długotrwałe postępowania organów podatkowych oraz zmiany linii interpretacyjnych i orzeczniczych sądów administracyjnych. Czy taka jednak musi być cena skutecznego systemu podatkowego w Polsce?

Patrz str. 6



Kasacja nadzwyczajna jako instytucja zaskarżania postanowień wydanych w postępowaniu przygotowawczym

Hanna Żołnierkiewicz

Przy rozpatrywaniu nadzwyczajnych środków zaskarżenia uregulowanych w Kodeksie postępowania karnego wskazuje się najczęściej kasację zwyczajną oraz wznowienie postępowania. Często jednak w opracowaniach dotyczących tych środków pomija się całkowicie bądź wspomina zdawkowo temat tzw. kasacji nadzwyczajnej. Kasacja nadzwyczajna swoim zakresem przedmiotowym i podmiotowym znacznie odbiega od klasycznej kasacji.

Patrz str. 36

Nowelizacja przepisów regulujących mobbing w polskim prawie

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Najnowsze zmiany rzutujące na kształt przepisów regulujących zjawisko mobbingu w polskim prawie należy ocenić bardzo pozytywnie. Wreszcie ustawodawca położył kres procederowi blokowania możliwości dochodzenia odszkodowań przez pracowników, w stosunku do których to pracodawca wypowiedział umowę o pracę lub których umowa o pracę została zakończona w drodze porozumienia.

Patrz str. 33

Świadczenia złożone w VAT

Sylwia Adamczyk-Kaczmar

Brak regulacji na poziomie unijnym i krajowym oraz niejednolita praktyka organów podatkowych i sądów powodują, że wykorzystywanie w praktyce koncepcji świadczenia złożonego wiąże się z wieloma problemami w zakresie VAT. Kwestia kwalifikacji świadczenia (jako jednego świadczenia złożonego bądź jako kilku odrębnych pojedynczych świadczeń) ma istotne znaczenie z punktu widzenia prawidłowego rozliczenia podatku.

Patrz str. 42

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Topnieją zwolnienia podmiotowe w podatku od towarów i usług..... 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Dr Andrzej Dmowski

Skutki implementacji Dyrektywy ATAD do polskiego systemu prawnego 6

Dr Anna Staszal

Instrukcja zaliczania w koszty wydatków przy działalności twórczej..... 15

Marek Piotrowski

Instrukcja rozliczania strat z lat ubiegłych 25

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

Nowelizacja przepisów regulujących mobbing w polskim prawie..... 33



PUBLIKACJE RECENZOWANE

Hanna Żołnierkiewicz

Kasacja nadzwyczajna jako instytucja zaskarzania postanowień wydanych w postępowaniu przygotowawczym 36

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Sylvia Adamczyk-Kaczmar

Świadczenia złożone w VAT 42



Drodzy Czytelnicy

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

Poważne zmiany nastąpią w procedurach spraw cywilnych, które jak wiadomo potrafią się ślimaczyć latami. Zgodnie z dużą nowelizacją Kodeksu postępowania cywilnego oraz innych ustaw, procesowym obowiązkiem strony pozwanej ma być udzielenie odpowiedzi na pozew w wyznaczonym terminie, nie krótszym niż dwa tygodnie – tak, aby sędzia mógł poznać stanowiska obu stron jeszcze przed pierwszym terminem rozprawy. Strony zostaną przy tym pouczone m.in. o możliwości rozwiązania sporu w formie ugody zawartej przed sądem lub mediatorem, a także o obowiązku udziału w posiedzeniu przygotowawczym i przedstawieniu na nim wszystkich twierdzeń i dowodów. Sędzia, który przewodniczy rozprawie, będzie mógł zobowiązać stronę, by w piśmie przygotowawczym podała wszystkie twierdzenia i dowody ważne dla rozstrzygnięcia sprawy pod rygorem utraty prawa do ich powoływania w dalszym postępowaniu – chyba że dana strona uprawdopodobni, iż ich powołanie w tym piśmie nie było możliwe albo że potrzeba ich powołania wynikła później.

Skróceniu czasu trwania postępowań przed sądami cywilnymi i niedopuszczeniu do ich przewlekłości mają służyć także przepisy zapobiegające nadużyciu prawa procesowego przez stronę, do jakiego dochodzi np. wskutek składania w określonej sprawie kolejnych zażaleń; wnoszenia wielu wniosków o wyłączenie sędziego lub dotyczących uzupełnienia, sprostowania bądź wykładni wyroku. W przypadku takiego nadużycia sąd będzie mógł skazać daną stronę na grzywnę, zobowiązując ją do zwrotu kosztów w części większej, niż wskazywałby wynik sprawy, a nawet zwrotu kosztów w całości. Wyższe mają być stawki opłat sądowych. W sprawach o prawa majątkowe zostanie np. pobrana opłata stosunkowa od pisma, obliczona od wartości przedmiotu sporu lub wartości przedmiotu zaskarżenia: ponad 20 tys. zł do 4 mln zł – w wysokości 5%; ponad 4 mln zł – w kwocie 200 tys. zł i 0,5% od nadwyżki ponad 4 mln zł, nie więcej jednak niż 500 tys. zł. Projekt zmian był rozpatrywany przez Senat pod koniec czerwca 2019 r., ustawa wejdzie w życie po 3 miesiącach od ogłoszenia.

W jedenastym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą skutków implementacji Dyrektywy ATAD do polskiego systemu prawnego; kasacji nadzwyczajnej jako instytucji zaskarżania postanowień wydanych w postępowaniu przygotowawczym; świadczeń złożonych w VAT; instrukcji zaliczania w koszty wydatków przy działalności twórczej; nowelizacji przepisów regulujących mobbing w polskim prawie; instrukcji rozliczania strat z lat ubiegłych; ograniczania zwolnień podmiotowych w VAT.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, VAT, zwolnienia podmiotowe, podatnicy, faktura, komputery, wyroby elektroniczne, części do pojazdów samochodowych i motocykli, preparaty kosmetyczne i toaletowe, urządzenia elektryczne, usługi ściągania długów, paragony, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

TOPNIEJĄ ZWOLNIENIA PODMIOTOWE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Nie trzeba wprost podnosić podatków, aby podatnicy odczuli obciążenia fiskalne. Jedną z takich metod jest zmniejszenie liczby zwolnień podmiotowych. Zgodnie z projektem dużej nowelizacji ustawy o VAT¹ kolejne grupy podatników – w tym prowadzących między innymi sprzedaż towarów w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość – nie będą mogły skorzystać z takiego prawa. Ministerstwo Finansów motywuje propozycję zmian wzmożeniem działań służących walce z oszustwami dokonywanymi w związku z podatkiem od towarów i usług.

Wprowadzenie

Zmiana regulacji dotyczących określonych zwolnień podmiotowych w VAT jest jednym z istotniejszych elementów projektu nowelizacji, który dotyczy również m.in.: modyfikacji przepisów związanych z rejestracją podatników w VAT – wykreślenia ich z rejestru oraz przywracania zarejestrowania danego podmiotu; wystawiania faktur na podstawie paragonów fiskalnych; rozliczania podatku od towarów i usług w obrocie towarami ropopochodnymi; pojęcia pierwszego zasiedlenia w przypadku dostaw budynków, budowli i ich części; zwrotu różnicy podatku w terminie przyspieszonym 25 dni; podatku akcyzowego od preparatów

smarowych; dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji złożenia przez podatnika korekty deklaracji podatkowej po wszczęciu kontroli celno-skarbowej; udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową.

W ocenie skutków regulacji wskazuje się, że zmiany będą dotyczyły pośrednio wszystkich podatników VAT, tj. ok. 1,6 mln podatników, w przypadku ograniczenia zwolnień podmiotowych w tym podatku – około 19,9 tys. podmiotów², zaś jeśli chodzi o akcyzę – m.in. 891 aktywnych podmiotów, które prowadzą składy podatkowe. Generalnie celem zmian jest kolejne uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług.

¹ Projekt ustawy z 31 maja 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Rada Ministrów przyjęła projekt 6 czerwca 2019 r., a dzień później został on skierowany do Sejmu; dalej: projekt nowelizacji.

² Dane resortu finansów wg stanu na koniec 2017 r.

Katalog zwolnień podmiotowych w VAT coraz skromniejszy

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³ zwolniona od podatku jest sprzedaż dokonywana przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł; przy czym do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Jeżeli wartość sprzedaży zwolnionej od podatku przekroczy tę kwotę, to zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą ją przekroczone⁴. Zarazem w u.p.t.u. określa się, że takiego zwolnienia nie stosuje się wobec podatników: 1) dokonujących dostaw: a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do u.p.t.u. (wyroby, złom z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali), b) towarów podlegających akcyzie, z wyjątkiem energii elektrycznej (PKWiU 35.11.10.0), wyrobów tytoniowych, samochodów osobowych, innych niż nowe środki transportu, zaliczanych przez podatnika do środków trwałych podlegających amortyzacji, c) budynków, budowli lub ich części, w określonych przypadkach, d) terenów budowlanych, e) nowych środków transportu; 2) świadczących usługi: a) prawnicze, b) w zakresie doradztwa, z określonego rodzaju doradztwa rolniczego, c) jubilerskie; 3) nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju⁵.

W myśl projektu nowelizacji zwolnienia podmiotowe nie będą również stosowane do podatników dokonujących dostaw:

- następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wy-

łącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość do chwili zawarcia umowy włącznie:

- preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1),
- komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26),
- urządzeń elektrycznych i nieelektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego (PKWiU 27),
- maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28),
- hurtowych i detalicznych części do:
 - pojazdów samochodowych (PKWiU 45.3),
 - motocykli (PKWiU 45.4).

Ponadto prawa do zwolnienia podmiotowego pozbawieni zostaną podatnicy świadczący usługi ściągania długów, w tym factoringu⁶.

W uzasadnieniu projektu zauważa się, że zmiany dotyczą towarów, które są szczególnie podatne na oszustwa⁷, a jeśli chodzi o części do pojazdów samochodowych i motocykli, to po wykorzystaniu limitu w wysokości 200 tys. zł ich sprzedaż nie jest ewidencjonowana. Według resortu finansów „nabywanie towarów bez podatku VAT i brak ich ewidencjonowania sprzyja następnie świadczeniu usług napraw pojazdów samochodowych i motocykli w szarej strefie”⁸, przy czym do oszustw w obrocie tymi częściami dochodzi także w handlu stacjonarnym.

Z kolei w ocenie ministerstwa nie ma powodu, aby z omawianej tu preferencji podatkowej korzystali podatnicy, którzy świadczą usługi ściągania długów, jeśli czynności tych nie dotyczy zwolnienie

określone dla usług finansowych⁹. Wedle ministerstwa dochodzi także do procederu – przy świadczeniu usług ściągania długów, w tym factoringu – tworzenia najpierw podmiotów działających do momentu osiągnięcia kwotowego progu zwolnienia (limitu 200 tys. zł), a następnie ich likwidacji, po czym ustanawiania nowych podmiotów, aby korzystać ze zwolnienia i nie uiszczać VAT.

Wystawianie faktur na podstawie paragonów

W projekcie nowelizacji zaostrzono także m.in. przepisy dotyczące wystawiania faktur na podstawie paragonów fiskalnych – tak, aby te faktury dokumentowały zakup dokonany przez określonego, konkretnego podatnika. Zgodnie z proponowaną zmianą, przy sprzedaży zaewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej, potwierdzonej paragonem fiskalnym, faktura dla podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej zostanie wystawiona wyłącznie wtedy, gdy paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży będzie zawierał numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. Na podatnika, który naruszy ten przepis, organ podatkowy nałoży sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 100% kwoty podatku wykazanego na tejże fakturze.

Stosowanie tej regulacji ma zdaniem resortu finansów wyeliminować zjawisko wystawiania za korzyść majątkową faktur na firmy na podstawie paragonów fiskalnych nie odebranych przez innych klientów – występującego głównie w branży paliwowej i budowlanej. Generalnie ustawa ma wejść w życie 1 września 2019 r.

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174, dalej u.p.t.u.

4 Art. 13 ust. 5 u.p.t.u.

5 Art. 13 ust. 13 pkt 1-3 u.p.t.u.

6 Art. 1 pkt 20 projektu nowelizacji.

7 Jako przykład Ministerstwo Finansów podaje ofertę nowych telefonów jako towarów używanych i stosowanie opodatkowania w postaci VAT marża.

8 Uzasadnienie do projektu nowelizacji.

9 Art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 37-41 u.p.t.u.



Dr Andrzej Dmowski

Autor jest redaktorem naczelnym miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Partner zarządzający Russell Bedford, Doktor Nauk Prawnych, Adwokat, Doradca Podatkowy, Doradca Restrukturyzacyjny, Certified Public Accountant – Biegły Rewident w Irlandii, Certified Fraud Examiner – Biegły ds. Wykrywania Przepływów i Nadużyć Gospodarczych, Certified Internal Controls Auditor – Międzynarodowy Audytor Wewnętrzny. Absolwent University of Cambridge - British Centre for English and European Legal Studies - Faculty of Law and Administration, absolwent i stypendysta Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w rozliczeniach transakcji między podmiotami powiązanymi - transfer pricing, aspektach prawno-podatkowych M&A oraz zagadnieniach dotyczących pochodnych instrumentów finansowych.

Słowa kluczowe: podatki, Dyrektywa ATAD, exit tax, unikanie opodatkowania, CFC, kontrolowane spółki zagraniczne, optymalizacja podatkowa, odsetki, niezrealizowane zyski kapitałowe, struktury hybrydowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

SKUTKI IMPLEMENTACJI DYREKTYWY ATAD DO POLSKIEGO SYSTEMU PRAWNEGO

W ostatnich latach możemy obserwować społeczno-polityczny nacisk na ograniczanie agresywnego transgranicznego planowania podatkowego, zidentyfikowanego zwłaszcza wśród podmiotów działających globalnie. W związku z powyższym wśród państw zrzeszających się w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: OECD) doszło do zintensyfikowania działań skupionych na ograniczeniu tego szkodliwego procederu. Przy wsparciu krajów niebędących członkami OECD oraz krajów rozwijających się doszło do opublikowania raportu mającego na celu stworzenie podstaw do podjęcia działań ograniczających ten antyfiskalny trend. Jest to tak zwany: „Plan Działań BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)”. Pakiet ten stał się kompleksowym zestawem 15 obszarów działania, mających przeciwdziałać zmniejszaniu podstawy opodatkowania i transferowi zysków, obejmującym pewne minimalne standardy, wspólne rozwiązania, wytyczne i najlepsze praktyki w dziedzinie opodatkowania. Korzystając z zaprezentowanych w BEPS rozwiązań, państwa członkowskie mogą je wdrażać do swoich porządków prawnych.

Wprowadzenie

Należy zauważyć, iż pomimo tak ważnego zadania, jakie stawia się przed regulacjami BEPS, w świetle prawa międzynarodowego nie posiadały one mocy wiążącej, bowiem stanowiły one tzw. *soft law*. Zalecenia te po pewnym czasie zostały przyjęte przez Radę Unii Europejskiej, która również zaakcentowała konieczność znalezienia na szczeblu UE

wspólnych, lecz elastycznych rozwiązań, spójnych z wnioskami OECD. Rada zgodziła się jednocześnie z priorytetem OECD, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie generowane są zyski i wytwarzana jest wartość. W ostateczności doprowadziło to do ogłoszenia tekstu Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r.¹ oraz Dyrektywy Rady (UE) 2017/952 z 29 maja 2017 r. zmieniającej Dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifi-

¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. UE L z 19 lipca 2016 r. Nr 193, s. 1 z późn. zm.).

kacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich² (zwanych dalej wspólnie: Dyrektywą ATAD) ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Głównym celem przepisów Dyrektywy ATAD jest ustanowienie regulacji przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynkach wewnętrznych i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Dyrektywa wskazuje, iż w tym celu konieczne jest wprowadzenie przepisów w zakresie:

- ograniczenia możliwości odliczania odsetek,
- opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit taxation*),
- przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania,
- zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych,
- zasad przeciwdziałania rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych.

Ograniczenie możliwości odliczania odsetek

W tym miejscu warto wspomnieć, że polska ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: u.p.d.o.p.) posiadała już regulację, które limitowały możliwość zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów, ale odnosiły się one tylko do pożyczek udzielanych podatnikowi przez podmiot, który był z nim powiązany. Prze-

pisy te określały, że należało wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów odsetki od pożyczek udzielanych spółce przez podmiot posiadający w niej co najmniej 25% udziałów. Później powiązania te nie miały już znaczenia, gdyż ustawodawca objął limitem wszystkie odsetki, również te, które wynikały z zaciągniętych kredytów i pożyczek udzielanych przez banki, czyli przez podmioty niepowiązane z przedsiębiorstwem. W 2015 roku w przepisach ww. ustawy wprowadzony został także wariantowy sposób kalkulacji tzw. „niedostatecznej kapitalizacji”, który wymagał zgłoszenia chęci stosowania go przez co najmniej 3 lata. Kalkulacja ta musiała zostać zgłoszona do odpowiedniego naczelnika urzędu skarbowego. Ponadto ustawa ta przewidywała, że inny stosowany w niej limit oparty na stopach referencyjnych NBP i zysku przedsiębiorstwa limitowany był nie tylko poprzez odsetki płacone podmiotom powiązanym, lecz także tym niepowiązanym. Można więc stwierdzić, iż przepisy te były bardzo podobne do nowo implementowanych regulacji.

Po implementacji Dyrektywy ATAD, dla pożyczek i kredytów udzielanych od 2018 roku zastosowanie miały już wyłącznie przepisy oparte na założeniach tej dyrektywy. Według nowych regulacji, możliwość odliczenia kosztów finansowania dłużnego od przychodów została ograniczona do limitu 3 000 000 zł. W przypadku przekroczenia tego progu zastosowanie ma limit 30% EBITDA. Chociaż Dyrektywa ATAD pozwala na wprowadzenie przez państwo członkowskie dużo wyższych kwot nadwyżki, które będzie można odliczyć, polski ustawodawca znacznie je zaniżył. Początkowo limit ten miał wynosić nawet 120 000 zł, lecz finalnie go zmieniono.

W celu zobrazowania założeń, które powstały na poziomie ATAD należy zauważyć, iż górna granica odliczenia w tej dyrektywie określona została na poziomie 3 000 000 euro.

W tym miejscu warto zwrócić także uwagę na problem, który powstał przy okazji nowelizacji przepisów dotyczących limitowania kosztów finansowania dłużnego. W art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p. znajduje się definicja kosztów finansowania dłużnego. Do tej kategorii zalicza się m.in. część odsetkową raty leasingowej. Problem polega na tym, że ustawodawca nie wprowadził w ustawie definicji części odsetkowej raty leasingowej. Problem staje się jeszcze bardziej nurtujący, jeśli dostrzeże się, że Dyrektywa ATAD nie posługuje się terminem „część odsetkowa raty leasingowej”, lecz zwrotem „element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego”⁴. Dodatkowo zwrot „element odsetkowy finansowania w przypadku płatności z tytułu leasingu finansowego” nie został zdefiniowany w ramach Dyrektywy ATAD.

Wydaje się, że trafna jest interpretacja, iż „część odsetkowa raty leasingowej” należy rozumieć jako wartość raty leasingowej przewyższającą wartość początkową leasingowanego środka trwałego w rozumieniu art. 17g u.p.d.o.p.⁵, jednak brak definicji legalnej tego terminu może powodować odmienne rozumienie tego pojęcia przez podatników oraz przedstawicieli fiskusa. Praktyka pokazuje, że jeśli taki problem nie zostanie zawczasu rozwiązany przez ustawodawcę, może okazać się, że wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie będą rozwiane dopiero po latach.

² Dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29 maja 2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.U. UE L z 7 czerwca 2017 r. Nr 144, s. 1).

³ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

⁴ Art. 2 pkt 1 Dyrektywy ATAD.

⁵ J. Jankowski, *Analiza wątpliwości interpretacyjnych wokół terminu „część odsetkowa raty leasingowej”, a zasada in dubio pro tributario*, „Monitor Podatkowy” nr 11/2018.

Exit tax

Jedną ze spornych kwestii, która pojawiła się po implementacji Dyrektywy do prawa polskiego, jest podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, czyli tzw. *exit tax*. Niepewność, która towarzyszyła przed wprowadzeniem regulacji dotyczących podatku od wyjścia spowodowana była tym, że nieznany był zakres podmiotowy projektowanych regulacji. Z brzmienia Dyrektywy ATAD wynikało, iż co do zasady określa ona przepisy opodatkowania wyłącznie podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Natomiast polski ustawodawca powołał się na to, że Dyrektywa ATAD nie zawiera zakazu wprowadzenia przez państwo członkowskie regulacji na wyższym poziomie ochrony, tym samym uznał on, że *exit tax* może obejmować także podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

W tym kontekście warto przytoczyć interpelację poselską poseł Izabeli Leszczyńskiej⁶, w której zapytała resort finansów czy wyjazd polskiego inżyniera lub dyrektora do pracy za granicę na ponad 183 dni może rodzić obowiązek zapłaty podatku z tytułu posiadanych akcji i tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych. Odpowiedź, jaką postanowiła uzyskać od Ministerstwa Finansów, brzmiała: „nie zachodzi obawa, że wyjazd polskiego inżyniera lub dyrektora do pracy za granicę może rodzić po jego stronie obowiązek zapłaty podatku np. od posiadanych akcji czy tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, jeżeli ich łączna wartość nie przekroczy 4 mln zł”. Z interpretacji tej wynika, że *exit tax* może dotyczyć podmiotów, które nie podejmują działań zmierzających do unikania opodatkowania w Polsce.

Zarówno w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych⁷, jak i podatku dochodowego od osób prawnych, opodatkowaniu podlega:

1. przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska 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;
2. zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonego obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa⁸.

Katalog sytuacji wskazujących na przeniesienie składników majątku poza terytorium RP ma charakter otwarty i w szczególności obejmuje sytuacje, gdy:

1. polski rezydent podatkowy przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
2. nierezydent podatkowy przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez za-

graniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;

3. nierezydent podatkowy przenosi do innego państwa całość albo część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład⁹. Czasowe przeniesienie składników majątku poza terytorium RP (nie dłużej niż rok) nie podlega opodatkowaniu *exit tax*.

Zarówno u.p.d.o.f., jak i u.p.d.o.p. przewidują zwolnienie z opodatkowania składników majątku przekazanych na cele organizacji pożytku publicznego oraz przeznaczonych do użytku służbowego pracowników. Ustawodawca przewidział bardzo krótki termin na zapłatę podatku od niezrealizowanych zysków. Otóż *exit tax* podlega wpłacie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przeniesiono składniki majątkowe. Co więcej, w tym samym terminie należy złożyć odpowiednią deklarację podatkową. Podatnik może starać się o zwrot zapłaconego podatku od niezrealizowanych zysków, jeśli w terminie 5 lat ponownie przeniesie dany składnik majątku na terytorium Polski lub powróci na stałe do kraju i ustanowi w Polsce swoją rezydencję podatkową.

Stawka podatku od niezrealizowanych zysków wynosi odpowiednio:

- 19% – obowiązuje dla składników majątku o ustalonej wartości podatkowej, lub
- 3%, która zastosowana będzie w odniesieniu do tych składników, których wartość nie jest do ustalenia.

⁶ Interpelacja poseł Izabeli Leszczyńskiej z 3 grudnia 2018 r. w sprawie zakresu stosowania kwoty wolnej przy tzw. *exit tax*, nr 28029.

⁷ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1509, dalej: u.p.d.o.f.

⁸ Art. 24f ust. 2 u.p.d.o.p. i art. 30da ust. 2 u.p.d.o.f.

⁹ Art. 24f ust. 3 u.p.d.o.p. i art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f.

Podatek, w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego może zostać rozłożony na raty (na okres nie dłuższy niż 5 lat). Nałożenie na podatników obowiązku natychmiastowej zapłaty podatku lub uzależnienie prawa do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków (poprzez rozłożenie go na raty) od decyzji organu podatkowego jest niezgodne z przepisami Dyrektywy ATAD, orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz zasadą swobody przedsiębiorczości zawartą w art. 49 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Oryginalny tekst art. 5 ust. 2 Dyrektywy ATAD stanowi „A taxpayer shall be given the right to defer the payment of an exit tax referred to in paragraph 1, by paying it in instalments over five years, in any of the following circumstances”. W związku z tym przepis ten w przełożeniu na język polski powinien brzmieć następująco: „Podatnikowi przysługuje prawo do odroczenia zapłaty podatku odstąpienia, o którym mowa w ust. 1, poprzez spłatę go w ratach przez pięć lat, w którejkolwiek z następujących okoliczności:”. Natomiast oryginalny polski tekst Dyrektywy ATAD brzmi następująco (art. 5 ust. 2): „Podatnik może otrzymać prawo do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, o którym mowa w ust. 1, rozkładając płatności na raty na okres co najmniej pięciu lat, w każdej z następujących sytuacji:”.

Oznacza to, że polski tekst Dyrektywy ATAD został błędnie przetłumaczony i może być niewłaściwie rozumiany. Art. 5 ust. 2 Dyrektywy ATAD powi-

nien być interpretowany zgodnie z kontekstem, jaki stanowi dla niego orzecznictwo TSUE, co oznacza, że podatnik musi otrzymać prawo do odroczenia płatności podatku od niezrealizowanych zysków bez wprowadzania dodatkowych kryteriów.

W związku z tym uzależnienie tego prawa od dyskrecjonalnej decyzji organu podatkowego, który dopiero na wniosek podatnika może takiej zgody udzielić, jest sprzeczne z przepisami Dyrektywy ATAD, które zasadniczo wprowadza automatyzm w tym zakresie. Oznacza to, że pobór podatku powinien nastąpić dopiero w momencie, w którym podatnik uzyska rzeczywisty przychód ze zbycia majątku, a nie na etapie opodatkowania hipotetycznych przychodów mogących powstać w przyszłości. Taka wykładnia przepisów Dyrektywy ATAD jest zgodna z orzecznictwem TSUE. W swoich orzeczeniach TSUE podkreśla, że aby podatek od niezrealizowanych zysków nie naruszał swobód jednolitego rynku UE, konieczne jest jego odroczenie, zrównujące traktowanie podatników z tych swobód korzystających i dokonujących transgranicznych relokacji, czy to własnej rezydencji podatkowej, czy posiadanych przez nich części majątku, przyznawane automatycznie. Przykładowo w orzeczeniu z 29 listopada 2011 r.¹⁰ TSUE uznał, że „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”. Podobnie wypowiedział się TSUE w wyroku z 25 kwietnia 2013 r.¹¹, gdzie w tezie 37 wskazał, iż: „Istnieją jednak dowody na to, że przyznanie takiego odroczenia płatności, które podlega różnym wymogom i może być uzyskane jedynie wtedy, gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa podatnika tymczasowo uniemożliwia mu dokonanie płatności w ustalonych terminach, nie jest w żadnym wypadku automatyczne. Nie można zatem uznać, że mechanizm ten oferuje podatnikowi alternatywę dla natychmiastowej zapłaty podatku, tak, że nie może on stanowić środka zaradczego wobec faktu, że natychmiastowa płatność jest sprzeczna ze swobodą przedsiębiorczości” (tłumaczenie własne Autora).

Podobne wnioski można odnaleźć w sprawach C-9/02¹² i C-470/04¹³. Zasadniczo więc wprowadzone przez polskiego ustawodawcę rozwiązania, które nakazuje podatnikowi natychmiastową zapłatę podatku od przychodu, którego jeszcze nie uzyskał, lub wyrażenie zgody przez naczelnika urzędu skarbowego na zapłatę podatku w ratach narusza zasadę swobody przedsiębiorczości, określoną w art. 49 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Istotne zastrzeżenia występują również na gruncie zgodności przepisów *exit tax* z innymi podstawowymi zasadami, na których opiera się funkcjonowanie Unii Europejskiej, tj. zasadą swobody przepływu osób i kapitału¹⁴. W doktrynie pojawiają się również poglądy kwestionujące zgodność *exit tax* z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej¹⁵.

10 Wyrok z 29 listopada 2011 r., National Grid Indus BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantor Rotterdam, C-371/10, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń TSUE: ECLI: ECLI:EU:C:2011:785.

11 Wyrok z 25 kwietnia 2013 r., Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii, C-64/11, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń TSUE: ECLI: UE: C: 2013: 264.

12 Wyrok z 11 marca 2004 r., Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, C-9/02, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń TSUE: 2004 I-02409.

13 Wyrok z 7 września 2006 r., N przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantor Almelo, C-470/04, Elektroniczny Zbiór Orzeczeń TSUE: ECLI:EU:C:2006:525.

14 W tym zakresie Krajowa Rada Doradców Podatkowych w dniu 7 marca 2019 r. podjęła uchwałę nr 19/2019 (K.Dor.pod. z 2019 r. poz. 18) w sprawie upoważnienia Przewodniczącego KRDP do podpisania i złożenia skargi do Komisji Europejskiej dotyczącej naruszenia prawa Unii Europejskiej.

15 R. Nawrot, *Czy exit tax od osób fizycznych jest zgodny z Konstytucją RP?*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 2 (7) 2019.

Ogólne przepisy przeciw unikaniu opodatkowania

Nowelizacją z 23 października 2018 roku zmieniono ustawową definicję unikania opodatkowania, w ramach implementacji przepisów Dyrektywy ATAD, a zwłaszcza jej art. 6 ust. 1. Definicja ta stanowi, że czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny. Różnica wobec wcześniejszych zapisów klauzuli oznacza rozszerzenie zakresu jej stosowania. Znowelizowany przepis stanowił bowiem, że mogła być zastosowana tylko, gdy czynność była dokonana „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”. Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku. Jak wynika z uzasadnienia projektu nowelizacji¹⁶, zestawienie obydwu kryteriów aktywności podatnika prowadzi do wniosku, że ujęty normatywnie w dyrektywie ATAD „próg” zastosowania krajowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – mierzony poprzez odwołanie się do *spiritus movens* podatnika – był wyższy niż dla generalnej klauzuli zawartej w art. 119a w dotychczasowym brzmieniu. Wprowadzona zmiana powinna zrównoważyć te kryteria.

Takie brzmienie przepisu klauzuli wskazuje, że wykazanie, iż osiągnięcie korzyści podatkowej nie było jedynym celem, a jedynie jednym z wielu innych ekono-

micznych lub gospodarczych celów, powinno doprowadzić do niezastosowania klauzuli. Sam fakt zaistnienia korzyści podatkowej, nawet znacznej, nie może być podstawą do zastosowania klauzuli, chyba że jest to jedyna korzyść¹⁷. Warto również zwrócić uwagę, że unikaniem opodatkowania nie będzie działanie podatnika poprzez wykorzystanie preferencji i korzyści podatkowych wynikających wprost z przepisów ustaw podatkowych. Trudno bowiem w takiej sytuacji twierdzić, że stanowiłoby to naruszenie przedmiotu lub celu ustawy, skoro – w zamysśle ustawodawcy – ma zachęcać¹⁸.

Jak wynika z motywu 11 preambuły dyrektywy, celem implementacji powinno być „zwalczanie nadużyć podatkowych, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy”. Jednym z narzucanych celów jest zatem tutaj wypełnianie obecnych, jak i przyszłych luk podatkowych i ograniczenie ich negatywnych skutków. Uchwalane normy ogólne nie powinny jednak mieć zastosowania wobec już istniejących norm szczególnych przeciwdziałających nadużyciom. „Zasadnicza różnica pomiędzy działaniem normy ogólnej i normy szczególnej polega na tym, że jedynie ta pierwsza umożliwia przekwalifikowanie transakcji dokonanej przez podatnika i w efekcie zastosowanie skutków podatkowych do czynności odpowiednich, a nie tych, których dokonał podatnik, co pozbawia go korzyści podatkowej. Normy szczególne odbierają natomiast podatnikowi korzyść podatkową bez ingerencji w transakcje, których dokonał. Zatem

we wszystkich przypadkach unikania opodatkowania, w których warunkiem pozbawienia podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej jest przekwalifikowanie transakcji, musi być zastosowana norma ogólna”¹⁹.

Generalność klauzuli pozwala na jej zastosowanie do każdej czynności mającej na celu osiągnięcie sztucznych korzyści podatkowych, niezależnie od podmiotu podatku. Wyjątek stanowi jedynie podatek od towarów i usług²⁰, gdzie bezpośrednio w przepisach ustanowiona jest specyficzna klauzula unikania opodatkowania. Zaimplementowana Dyrektywa wyznacza granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. W kontekście bieżącej globalizacji opodatkowania oraz wielonarodowych transgranicznych schematów, klauzula stanowi zapewnienie równego traktowania podatników. Ponadto, co istotne, regulacje klauzulowe obowiązują w większości krajów zachodnich, trudno więc byłoby akceptować ich brak w polskim porządku prawnym²¹.

Skutki podatkowe czynności spełniającej przesłanki zastosowania klauzuli generalnej określa się na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność została dokonana odpowiednio. „Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby

16 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 z późn. zm.

17 M. Siwiński, *Zasady stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula obejścia prawa podatkowego)*, „Doradca Podatkowy” nr 7/2017, s. 35-37.

18 M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” nr 11/2016, s. 23.

19 H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2018, s. 18-23.

20 Uzasadnione jest to faktem, że w tym właśnie podatku orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wykształciło zasadę zakazu nadużycia prawa, będącego w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Por. wyrok TS z 21 lutego 2006 r., Halifax plc, Leed Permanent Development Services Ltd i Conty Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-255/02; ECLI:EU:C:2006:121.

21 B. Dauter, *Art. 119(a) [w]: Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.

sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania²². Ustawodawca implementując przepisy dyrektywy podkreślił, że czynność odpowiednia to nie tylko działanie, ale również zaniechanie. Oceniając zachowanie, przy założeniu rozsądnosci, można bowiem dojść do wniosku, że działający zgodnie z prawem i mający na celu korzyści inne niż podatkowe, podmiot, nie podjąłby żadnego działania.

Zgodnie z wypracowaną praktyką, dyrektywa Rady nie określa w swoich przepisach szczegółowych pojęć, pozostawiając to w jurysdykcji państw członkowskich. Dlatego ustawodawca był w obowiązku dookreślić takie pojęcie jak korzyść podatkowa, biorąc pod uwagę zasady wynikające z Traktatów Europejskich, a przede wszystkim zasadę proporcjonalności²³. Definicja korzyści podatkowej, określona w o.p. stanowi, że jest nią²⁴:

- niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,
- powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
- powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,
- brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.

Zawarcie tej definicji w słowniku wyrażeń ustawowych, zawierającym definicje legalne, nadaje jej uniwersalnego charakteru i odnosi się do wszystkich innych tego rodzaju zwrotów zawartych w o.p. Istotną przesłanką definicji unikania opodatkowania jest sztuczny sposób działania.

Zgodnie z art. 119c o.p. „sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych”. Przepis ten ma charakter pozytywny, wskazujący na sposób działania, który jest prawidłowy lub rzeczywisty. Można więc skonstatować, że ustalenie przedmiotu lub celu ustawy podatkowej lub jej przepisu będzie jednym z najważniejszych procesów myślowych w ocenie, czy dokonana przez podatnika czynność zmierza do unikania opodatkowania. Przesłanka ta była motywowana zaleceniami Komisji Europejskiej z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego²⁵. Promowała ona wprowadzenie przepisów, które nie będą uwzględniały sztucznych uzgodnień.

W świetle obecnie obowiązujących przepisów sposób działania może zostać oceniony jako sztuczny szczególnie przy występowaniu:

- nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający roz-

sądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub

- sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub\ angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 u.p.d.o.f. lub art. 11j ust. 2 u.p.d.o.p.

Wyliczenie to ma charakter wyłącznie przykładowy i otwarty. Odwołuje się ono do oceny natury ekonomicznej lub gospodarczej, a cechy wyliczenia świadczą o ich faktycznym, a nie prawnym charakterze. Dotyczą zatem części składowych stanu faktycznego sprawy, którego analiza pozwala dopiero na właściwą ocenę prawną. „Wykazanie przez organ podatkowy działania podatnika przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej musi mieć charakter rzeczywisty, a nie hipotetyczny. W przeciwnym razie nie będzie możliwe rzeczywiste (realne) określenie relacji między działaniem w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a działaniem w celu ekonomicznym (gospodarczym), które to działanie również niesie za sobą określone korzyści materialne. Tak więc organ podatkowy będzie zobowiązany ustalić, o jaką korzyść podatkową chodzi i jaki będzie miała ona wymiar w wyniku

22 22 Art. 119a § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2019 poz. 900, dalej: o.p.

23 Art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej, Dz.U. 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.

24 Art. 3 pkt 18 o.p.

25 Dz.Urz. UE L 338, s. 41.

subsumcji ustalonego stanu faktycznego do właściwej normy prawnej”²⁶.

W doktrynie przyjmuje się, że zachowania podatników, wobec których istnieje możliwość zastosowania klauzuli przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (albo wobec których klauzulę tę zastosowano) nie są bezprawne. Pozostają one zgodne z obowiązującym porządkiem prawnym. Przepisy te nie wprowadzają bowiem generalnego zakazu dokonywania tego typu czynności, a jedynie wprowadzają szczególne rozwiązania prawne dotyczące skutków podatkowych tych czynności²⁷. Warto podkreślić również fakt, że pomimo coraz szerszej autonomii prawa podatkowego wobec prawa cywilnego i handlowego nie sposób jest zaprzeczyć oczywistym powiązaniom pomiędzy oboma systemami prawa.

Oznacza to zatem, że skutki podatkowe zaistniałych zdarzeń należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, a sama klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę prawa prywatnego, co może doprowadzić do sytuacji, gdy skutki podatkowe zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej postaci takich czynności.

Reguły dotyczące kontrolowanych przedsiębiorstw zagranicznych (CFC)

Regulacje typu CFC (ang. *Controlled Foreign Companies*) to powszechnie akceptowany na arenie międzynarodowej mechanizm zwalczania nadużyć podatkowych występujących w stosunkach między podmiotami powiązanymi, polegających na wykazywaniu dochodu ge-

nerowanego z działalności prowadzonej w danym kraju jako dochodu podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej państw stosujących preferencyjne zasady opodatkowania. Doprecyzowanie tych regulacji stanowi jedno z działań określonych w raporcie BEPS, który stał się podstawą do wprowadzenia Dyrektywy ATAD. Założeniem nowelizacji przepisów dotyczących CFC jest zwalczanie szkodliwej konkurencji wychodzącej ze strony tej części państw, które stosują opodatkowanie według stawek preferencyjnych, czyli tzw. rajów podatkowych. Przepisy dotyczące CFC zakładają również przeciwdziałanie odraczaniu bądź unikaniu opodatkowania przy wspomnianych rajach podatkowych.

Od 1 stycznia 2019 r. w wykorzystywaniu mechanizmu przesuwania dochodów do spółek zależnych zlokalizowanych, zwrot „zagraniczna spółka kontrolowana” został w ustawach o podatkach dochodowych zastąpiony pojęciem „zagraniczna jednostka kontrolowana”²⁸. Nowelizacja zmieniła również definicję pojęcia podmiotu powiązanego²⁹, zmniejszając wymagania dotyczące udziału w kapitale, praw głosu lub prawa do uczestnictwa w zysku do 25%, jak również pojęcie zagranicznej jednostki kontrolowanej³⁰. Wprowadzone definicje stanowią odzwierciedlenie definicji wymienionych w Dyrektywie ATAD, w brzmieniu jego pierwotnej wersji. Od 1 stycznia 2019 r. polskie grupy kapitałowe mogą być podmiotami na potrzeby przepisów o CFC i odpowiednio zagraniczne podatkowe grupy kapitałowe mogą być zagranicznymi jednostkami kontrolowanymi.

Ważnym orzeczeniem w zakresie regulacji CFC jest wyrok TSUE³¹ z 26 lutego

2019 r. na tle korelacji pomiędzy niemieckimi przepisami o kontrolowanej spółce zagranicznej (CFC) a unijną swobodą przepływu kapitału. W polskich uwarunkowaniach wytyczne wyroku są istotne dla podatników kontrolujących spółki CFC typu I oraz typu II, czyli przypadków, gdy zagraniczne jednostki są położone odpowiednio w „pozaunijnych” rajach podatkowych oraz państwach bezumownych, a podatnicy są w nich mniejszościowymi inwestorami.

Nowością komentowanego wyroku jest wskazanie *expressis verbis*, że krajowe regulacje CFC nakierowane na przypadki kontroli sprawowanej względem zagranicznych jednostek z państw trzecich mogą mieć inny wymiar niż przypadki takiej kontroli sprawowanej w stosunku do spółek zlokalizowanych w państwach członkowskich. Nie należy więc przenosić bez modyfikacji całego dorobku orzeczniczego TSUE wypracowanego na tle swobody przedsiębiorczości na grunt swobody przepływu kapitału znajdującej zastosowanie względem państw trzecich.

Za najważniejszą dyrektywę interpretacyjną wyroku, w kontekście polskich przepisów o CFC, wypada uznać wskazówki zawarte w stwierdzeniach TSUE na temat mechanizmu efektywnej wymiany informacji podatkowych jako podstawy uzasadniającej ograniczający charakter krajowych przepisów o CFC. W świetle tych wytycznych należy uznać, że domniemania prawne mające zastosowanie względem podatników kontrolujących spółki CFC typu I oraz typu II dotyczące wielkości i okresu sprawowanej kontroli – są uzasadnione. W stosun-

26 B. Dauter, Art. 119(d) [w]: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.

27 A. Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, „Przegląd Podatkowy” nr 9/2017, s. 29-35.

28 Art. 24a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.

29 Ibidem, art. 24a ust. 2 pkt 4.

30 Ibidem, art. 24a ust. 3.

31 Wyrok TSUE z 26 lutego 2019 r. X-GmbH przeciwko Finanzamt Stuttgart - Körperschaften, C-135/17; Dz.U. UE C.2019/139/10.

ku do spółki CFC typu I należy również uznać niewzruszalny charakter tego domniemania prawnego za proporcjonalny w świetle stwierdzenia TS o niemożności zweryfikowania inwestycji podatnika. Jeżeli bowiem państwo członkowskie w stosunku do państw trzecich nie jest w stanie pozyskać informacji potwierdzających twierdzenia podatnika, wówczas niestosowanie domniemania, czyli umożliwienie podatnikowi wykazania wielkości i okresu przysługującego mu prawa do uczestnictwa w zyskach spółki CFC nie miałoby żadnego waloru. Innymi słowy, nie ma potrzeby wzywać podatnika do wykazania pewnych kwestii, skoro później państwo członkowskie jest uprawnione pominąć takie informacje, gdyż nie może ich potwierdzić w drodze konsultacji z państwem położenia spółki CFC. Taki wniosek jest ponadto wzmocniony przez to, że dyrektywa ATA na podstawie art. 7 ust. 2 również pozwala na posłużenie się nieodrzucającym domniemaniem względem spółek CFC położonych w państwach spoza UE/EOG, co do niemożności wykazania przez podatników, iż prowadzą poprzez położone tam spółki rzeczywistą działalność gospodarczą³².

Zasady przeciwdziałania rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych

Popularnym przedmiotem badań w dziedzinie planowania podatkowego po opublikowaniu raportu przez OECD jest problematyka hybrydyzacji, która wykorzystywana jest przez międzynarodowe korporacje. Korporacje w celu optymalizacji podatkowej stosują między innymi:

- instrumenty hybrydowe,
- transfery hybrydowe,

- podmioty hybrydowe,
- podmioty posiadające podwójną rezydencję podatkową.

Założeniem celowego wykorzystywania hybrydyzacji przez korporacje międzynarodowe jest unikanie opodatkowania dochodu z określonego tytułu podatkowego w dwóch państwach, jednocześnie uzyskując prawo do podwójnego odliczenia, czyli zarówno w jednym, jak i w drugim państwie możliwe jest określenie wydatku jako kosztu uzyskania przychodu. Przez takie działania możliwe jest także podwójne odliczenie przysługujących ulg podatkowych, mianowicie przyznanie prawa do odliczenia kosztu uzyskania przychodu podmiotowi zlokalizowanemu w jednym państwie ze względu na rzecz poniesionych wydatków względem drugiego podmiotu zlokalizowanego w innym państwie (podmioty te najczęściej powiązane są kapitałowo). Prawa te nie przysługiwałyby tym podmiotom bez zastosowania hybrydyzacji, gdyż kwota przekazywana pomiędzy podmiotami nie stanowi na gruncie drugiego przychodu podatkowego w jednym państwie, a także uzyskania przychodu do odliczenia w drugim państwie.

Tego typu działania, czyli wykorzystywanie hybrydyzacji przez korporacje międzynarodowe, przyczyniają się do uszczuplenia budżetu państwa. Ważnym czynnikiem jest również to, iż przez wykorzystywanie hybrydyzacji zakłócana jest konkurencja na rynku pomiędzy państwami, powodując szkodliwą konkurencję podatkową.

Pośród państw Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju skala zjawiska hybrydyzacji nie jest dokładnie znana.

Brak jest także danych statystycznych dotyczących wpływu na uszczuplenie budżetu państwa. Jedynym działaniem świadczącym o ich występowaniu są rezultaty postępowań przeprowadzanych przez organy podatkowe niektórych państw. Za przykład może posłużyć sprawa, która toczyła się przeciwko czterem bankom wykorzystującym hybrydyzację w celu uzyskania korzyści podatkowych, a orzeczona kwota podatku do zapłaty wynosiła 1,3 mld euro³³. Przytoczyć należy również opublikowany w 2006 roku raport amerykańskiej administracji podatkowej, który wymienił 11 transakcji, jakie zostały przeprowadzone przez międzynarodowe korporacje. Celem tych transakcji było uniknięcie opodatkowania z wykorzystaniem hybrydyzacji, a wartość tych transakcji wynosiła blisko 3,5 mld USD. Ponadto według raportu OECD³⁴, włoska administracja podatkowa określiła w 2011 roku w postępowaniach podatkowych kwotę sięgającą 1,5 mld euro w postępowaniach, które toczyły się przeciwko podmiotom stosującym hybrydyzację.

Podsumowanie

Jak czytamy w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej do polskiego systemu podatkowego *exit tax*, implementacja do polskich ustaw podatkowych rozwiązań zawartych w Dyrektywie ATAD ma na celu zwiększenie skuteczności krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie przeciwdziałania erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Wprowadzaniu do polskiego systemu podatkowego rozwiązań zaproponowanych przez Dyrektywę ATAD towarzyszy niezwykle optymizm polskiego ustawodawcy, który z przepisów tej Dyrektywy

32 F. Majdowski. *Stosowanie regulacji CFC do podmiotów z państw trzecich na kanwie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie unijnej swobody przepływu kapitału*, „Przegląd Podatkowy”, nr 6/2019, s. 28-36.

33 Sprawa dotyczyła: BNZ, Westpac, ASB Bank, ANZ National.

34 OECD's work on Aggressive Tax Planning, <http://www.oecd.org/tax/aggressive/atp.htm>.

próbuję „wycisnąć” wszystko co możliwe, a nawet więcej, w walce z „agresywną optymalizacją podatkową”. Mowa tu oczywiście o wprowadzeniu *exit tax* również do podatku dochodowego od osób fizycznych (a nie tylko do CIT). Warto wspomnieć, że art. 3 Dyrektywy ATAD nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób

prawnych. Jak widać, w Polsce postanowiono zapewnić wyższy poziom ochrony także w zakresie innych podatków, czego Dyrektywa nie przewidywała.

Lektura nowych przepisów pokazuje, że wspomniany optymizm spowodował, iż na dalszy plan odsuwane są zasady prawidłowej legislacji. Kwestią czasu jest wypowiedzenie się w tej sprawie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, do którego spływać będą skargi podatni-

ków dostrzegających w decyzjach ustawodawcy naruszenia prawa unijnego. Skutki implementacji Dyrektywy ATAD mogą zatem rodzić te same problemy, z jakimi borykają się już polscy podatnicy od wielu lat, tj. niejasne prawo, błędy legislacyjne, długotrwałe postępowania organów podatkowych oraz zmiany linii interpretacyjnych i orzecznich sądów administracyjnych. Czy taka jednak musi być cena skutecznego systemu podatkowego w Polsce?

Summary

Dr Andrzej Dmowski

Effects of the implementation of the ATAD Directive into the Polish legal system

The aim of the present article is to indicate the new regulations implemented on the basis of the ATAD Directive introduced into the corporate income tax regulations. This article takes into account the provisions of the ATAD. The article presents and describes selected aspects related to the new regulations. The article discusses the issue of lowering the threshold of capital involvement, as well as the percentage share in partnerships forming tax groups of legal persons. The article presents five main objectives of the ATAD in relation to the fight against tax fraud: a limit on tax costs, exit tax, general anti-fraud rule, CFC rules, hybrid mismatches. The article presents the issue of the use of hybridization by international corporations. The article explains that the ATAD directive, implemented in the Polish jurisdiction, aims at limiting tax avoidance. The article also quotes Polish exit tax solutions, which are more stringent than required by the ATAD directive. The article indicates that the solutions introduced in Poland already exist in other EU member states, and the current policy of the EU bodies requires faster implementation of such solutions by the member states also in other EU member states. This article also contains information on changes to simplify and clarify the existing rules. The author of the article intended to present the general characteristics and types of changes introduced based on the ATAD Directive.

Keywords: ATAD Directive, hybrid mismatches, hybrid instruments, hybrid transfers, hybrid entities, tax optimisation, limit on tax costs, exit tax, CFC rules, anti-fraud, tax avoidance,

Bibliografia

- A. Bartosiewicz, „Agresywna optymalizacja podatkowa” a odpowiedzialność karna skarbową, „Przegląd Podatkowy” nr 9/2017.
- B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI. Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2019.
- H. Litwińczuk, *Regulacje o cenach transferowych a ogólna norma przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” nr 10/2018.
- J. Jankowski, *Analiza wątpliwości interpretacyjnych wokół terminu „część odsetkowa raty leasingowej” a zasada in dubio pro tributario*, „Monitor Podatkowy” nr 11/2018.
- M. Guzek, M. Stefaniak, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” nr 11/2016.
- M. Siwiński, *Zasady stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej (klauzula obejścia prawa)*, „Doradca Podatkowy” nr 7/2017.
- R. Nawrot, *Czy exit tax od osób fizycznych jest zgodny z Konstytucją RP?*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 2 (7) 2019.

Uwaga: temat artykułu był przedmiotem wystąpienia dr. Andrzeja Dmowskiego na ogólnopolskiej konferencji naukowej „Blaski i cienie 15-lecia harmonizacji prawa podatkowego”, jaka odbyła się 2 lipca 2019 r. na Uniwersytecie Warszawskim.



INSTRUKCJA ZALICZANIA W KOSZTY WYDATKÓW PRZY DZIAŁALNOŚCI TWÓRCZEJ

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)¹ wskazuje na liczne źródła przychodów, ponadto reguluje przychody osiągane z tak zwanej pracy twórczej. Dochody z tego tytułu mogą należeć do przychodów z praw majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.), przychodów z działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.) oraz przychodów ze stosunku pracy (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.). Jakie jest stanowisko organów podatkowych i orzecznictwa w kwestii stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów?

1. Komentarz

Do końca 2017 r., o czym stanowią orzecznictwa sądowe oraz stanowiska organów podatkowych, zakres przedmiotowy stosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. był szeroki i obejmował liczne przejawy twórczej działalności, niekoniecznie związanej ze sztuką, jak np. pisanie oprogramowania komputerowego, prowadzenie wykładów, tworzenie artykułów dla prasy czy haseł reklamowych. Katalog czynności zawartych w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. był katalogiem otwartym. Decydujące znaczenie miało to, aby efektem działania podatnika był „utwór”, tj. przedmiot ochrony w rozumieniu ustawy z 4 lutego 1994 r. o pra-

wie autorskim i prawach pokrewnych² (dalej p.a.), zgodnie z którą przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. W art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f. wskazano, że w określonych sytuacjach przy ustalaniu dochodów osiąganych z pracy twórczej można stosować tzw. podwyższone koszty uzyskania przychodów, które wynoszą 50% przychodów. Podwyższone, 50% koszty uzyskania przychodów były limitowane, limit wynosił 50% górnej granicy pierwszego przedziału skali podatkowej, czyli 42 764 zł.

Dr Anna Staszal

Doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie finanse i pracownik Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie. Prowadzi zajęcia dydaktyczne z zakresu zaawansowanej rachunkowości finansowej i MSR. Prowadzi również szkolenia i warsztaty dla praktyków. Autorka licznych publikacji z zakresu rachunkowości. Zdążyła pozytywnie wszystkie egzaminy na biegłego rewidenta. Obecnie odbywa aplikację na biegłego rewidenta.

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

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

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

Na mocy art. 1 pkt 8 lit. e 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 fizyczne³ (dalej: pierwsza ustawa zmieniająca), począwszy od 1 stycznia 2018 r. możliwe jest wyższe ujęcie kosztów uzyskania przychodów przez osoby uzyskujące dochody z działalności o charakterze twórczym. Te koszty nie mogą przekroczyć tzw. progu podatkowego, tj. kwoty 85 528 zł rocznie. Z drugiej strony ustawodawca dokonał ograniczenia rodzajów działalności, do których można stosować regulacje art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Nowelizacja u.p.d.o.f. dokonana na mocy pierwszej ustawy zmieniającej wprowadziła ustawowy katalog zawodów twórczych, jednak w opinii twórców oraz pracodawców ten katalog był nieprecyzyjny, gdyż nie obejmował dziedzin, które co do zasady także uważa się za działania twórcze, jak np. prace grafików komputerowych. Kolejna nowelizacja u.p.d.o.f., dokonana przez 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 fizyczne (dalej: druga ustawa zmieniająca)⁴, doprecyzowała zamknięty obecnie katalog działalności twórczej. Co ważne, mimo że nowelizacja weszła w życie 19 lipca 2018 r., to jednak zgodnie z przepisami przejściowymi obowiązuje już od 1 stycznia 2018 r.

1.1. Zamknięty katalog zawodów „twórczych”

Zgodnie z nowymi przepisami, tj. nowelizacją u.p.d.o.f. poprzez drugą ustawę

zmieniającą, wyższe koszty uzyskania przychodów obejmują dochody z:

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,
 - 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 p.a., do opracowania

cudzego utworu w postaci tłumaczenia;

8. działalności:
 - badawczo-rozwojowej,
 - naukowo-dydaktycznej,
 - badawczej,
 - badawczo-dydaktycznej,
 - dydaktycznej, jeżeli jest prowadzona w uczelni.

Zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. podwyższone koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% uzyskanego przychodu (przychody z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami) stosuje się pod warunkiem, że te przychody zostały uzyskane w ramach działalności twórczej, czyli w ramach działalności wyszczególnionych powyżej w punktach 1-8. Takie skonstruowanie przepisów przez ustawodawcę wskazuje, że dochody powinny wynikać nie tylko z udzielonej licencji („korzystanie z praw autorskich”) lub z przeniesienia praw („rozporządzanie prawami”), lecz także powinny być powiązane z jednym z wymienionych przez ustawodawcę rodzajów działalności. Dopiero wówczas spełniają one warunek zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

Powyższego obostrzenia (aby przychody pozyskiwać w ramach jednej z działalności wymienionych w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.) nie ma w przypadku:

1. przychodów z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego;

3 Dz.U. 2017 poz. 2175.

4 Dz.U. 2018 poz. 1291.

2. przychodów 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;
3. 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.

Wówczas koszty uzyskania przychodów mogą wynieść 50% uzyskanego przychodu, jednak nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, tj. 85 528 zł.

W przypadku 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, tj. przychodów wymienionych w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., koszty uzyskania przychodów oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe.

Przykład

Pracownik naukowy uczelni uzyskał przychód w wysokości 10 000 zł. Przychód pomniejszają składki na ubezpieczenie emerytalne (9,76%), rentowe (1,5%) oraz chorobowe (2,45%), tj. łącznie o kwotę 1371 zł ($13,71\% \times 10\,000\text{ zł}$). Koszty uzyskania przychodów (w wysokości 50%) zostaną obliczone od kwoty

8629 zł, tj. $10\,000\text{ zł} - 1371\text{ zł}$. Dochód do opodatkowania wyniesie wówczas $10\,000\text{ zł} - 1371\text{ zł} - 50\% \times 8629\text{ zł}$, czyli 4315 zł. Reasumując, aby było możliwe zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów, należy:

- 1) stworzyć rezultat pracy będący przedmiotem prawa autorskiego, który jest uznawany za utwór (zgodnie z art. 1 ust. 1 p.a.), tzn. jest uzewnętrzniony, ma charakter indywidualny i nosi cechy indywidualności,
- 2) być twórcą w rozumieniu p.a. i uzyskać przychód wynikający z korzystania przez twórcę z praw autorskich i praw pokrewnych lub z rozporządzania tymi prawami,
- 3) uzyskać przychód w wyniku działalności określonej w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.,
- 4) prowadzić stosowną dokumentację w zakresie tworzonych utworów, np. szczegółową ewidencję przeniesionych praw autorskich, oraz odpowiednio archiwizować rezultaty pracy twórczej,
- 5) wskazać w umowie o pracę (bądź umowie cywilnoprawnej) różnicowanie wynagrodzenia związane z korzystaniem z praw autorskich/rozporządzaniem nimi (honorarium autorskie) oraz to związane z wykonywaniem obowiązków nietwórczych.

Najwięcej wątpliwości budzi właśnie forma wyodrębnienia części wynagrodzenia twórcy za korzystanie z praw autorskich/rozporządzanie tymi prawami.

1.1.1. Interpretacje w zakresie uznawania zawodów „twórczych”

Przepisy podatkowe, mimo dwukrotnej nowelizacji, nie usuwają wszystkich wątpliwości interpretacyjnych dotyczących stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Problemem w stosowaniu 50% kosztów uzyskania przychodów

jest m.in. brak ustawowych definicji. W przepisach u.p.d.o.f. zdefiniowano jedynie działalność badawczo-rozwojową. Zgodnie z 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. Zgodnie z nowym brzmieniem (obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. i zmienionym na mocy przepisów z 3 lipca 2018 r., wprowadzających ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (dalej: przepisy wprowadzające Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce)⁵ art. 5a pkt 39 i 40 u.p.d.o.f. badania naukowe są to badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt ustawy z 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (dalej: u.p.sz.w.n.)⁶, czyli prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne oraz badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 u.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.

W związku z brakiem zdefiniowania w przepisach podatkowych pojęć zawartych w art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f., konieczne może być posiłkowanie się definicjami z innych gałęzi prawa. Przykładowo przepisy u.p.sz.w.n., w nowym brzmieniu obowiązującym od 1 października 2018 r., definiują prace rozwojowe jako działalność obejmującą nabywanie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności

5 Dz.U. 2018 poz. 1669.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1668.

ści, 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.

Problematyczna jest kwestia, czy zapis u.p.d.o.f. pozwalający na stosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów dotyczy prawa do zarejestrowanego patentu, czy prawa

do zarejestrowania patentu. Jak wskazuje wyrok WSA w Warszawie z 23 marca 2017 r.⁷, art. 22 ust. 9 u.p.d.o.f. ma zastosowanie nie tylko w przypadku przeniesienia prawa własności wynalazku, lecz także do wynagrodzenia za przeniesienie na rzecz innego podmiotu praw do uzyskania patentu.

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

Począwszy od 1 stycznia 2018 r., tj. od dnia, od którego wstecz zaczęły obowiązywać przepisy, które weszły w życie 19 lipca 2018 r. i doprecyzowały katalog zawodów „twórczych”, pojawiały się liczne interpretacje, jak również wyroki, w większości odmawiające płatnikom możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej.

Przykłady rodzajów działalności przedstawiono w poniższej tabeli.

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

Sytuacja	Czy można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów	Uzasadnienie	Interpretacje, wyroki potwierdzające stanowisko
Jednostka zatrudnia specjalistę IT na podstawie umowy o pracę, w ramach której tworzy on utwory zgodnie z p.a., jakie są przenoszone na pracodawcę. Pracownik określa procentowo, jaka część należnego wynagrodzenia stanowi honorarium za pracę twórczą. Dodatkowo pracodawca prowadzi rejestr utworów (repozytorium), gdzie pracownicy rejestrują swoje czynności twórcze i utwory	Nie	Zdaniem organów podatkowych zastosowanie 50% stawki kosztów uzyskania przychodów jest możliwe jedynie w sytuacji, w której pracodawca wyodrębnia część wynagrodzenia należną z tytułu pracy twórczej. Zgodnie z interpretacjami organów podatkowych wyłącznie jednoznaczne określenie wartości honorarium w sprecyzowanej kwocie z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwoli na zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów. Zatem konieczne jest wyraźne rozróżnienie i dokumentowanie prac – utworów chronionych prawem autorskim – oraz wypłaconych wynagrodzeń z tego tytułu, więc konieczna jest wycena praw autorskich do każdego stworzonego utworu i wypłata wynagrodzenia z tego tytułu w zmiennej wartości, w zależności od wartości praw autorskich do każdego z utworów. W przypadku pracowników, których istotą pracy jest działalność o charakterze twórczym (np. w branży IT), honorarium powinno mieć formę ryczałtu określonego kwotowo lub procentowo, aby było możliwe zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów	Interpretacja indywidualna z 23 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.366.2017.2.MK, Legalis, interpretacja indywidualna z 20 lutego 2018 r., sygn. 0114-KDIP3 3.4011.544.2017.2.AK, Legalis

<p>Pracownik jest zatrudniony na podstawie umowy o pracę. W umowie jest podział wynagrodzenia na tę część (określoną kwotowo), do której zostaną zastosowane 50% koszty uzyskania przychodów, oraz na część (także określoną kwotowo), do której są stosowane ogólne zasady naliczania kosztów uzyskania przychodów</p>	<p>Tak</p>	<p>Aby można było zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, konieczne jest dokładne wyróżnienie wynagrodzenia związanego z przeniesieniem bądź korzystaniem z praw autorskich przez pracownika. Co ważne, przez wyodrębnienie honorarium nie należy uznać sytuacji, w której płatnik określa je tylko jako określony procent ogólnego czasu pracy pracownika bądź procent ogólnego wynagrodzenia. Jak wskazują organy podatkowe, wyłącznie kwotowe ustalenie części wynagrodzenia uprawnia do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów.</p> <p>Co do zasady organy podatkowe akceptują model oparty na oszacowaniu wartości rynkowej przekazywanego prawa autorskiego, jeżeli jest ona określona w sposób kwotowy, tzn. polegający na rozdzieleniu całości otrzymywanego wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków twórczych oraz część związaną z wykonywaniem obowiązków nietwórczych. W sytuacji gdy wnioskodawcy wskazywali, że kalkulacja honorarium autorskiego będzie się opierać na oszacowaniu wartości rynkowej przekazywanego prawa autorskiego do utworu na podstawie czasu pracy przeznaczonego na wykonanie prac twórczych, organy podatkowe nie zaaprobowaly tej metodologii</p>	<p>Interpretacja indywidualna z 14 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.326.2017.1.MK, Legalis,</p> <p>interpretacja indywidualna z 9 lipca 2018 r., sygn. 0114-KDIP-3-3.4011.246.2018.2.IM, Legalis,</p> <p>interpretacja indywidualna z 25 czerwca 2018 r., sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.160.2018.1.DW, Legalis,</p> <p>interpretacja indywidualna z 20 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP-3-2.4011.98.2018.2.AK, Legalis,</p> <p>interpretacja indywidualna z 31 lipca 2018 r., 0114-KDIP-3-3.4011.290.2018.1.AK, Legalis</p>
<p>Jednostka zawiera z twórcą umowę o dzieło, na podstawie której twórca otrzyma określone w umowie wynagrodzenie, przysługujące wyłącznie za stworzenie tego konkretnego utworu i przeniesienie na jednostkę praw autorskich.</p>	<p>Tak</p>	<p>Organ podatkowy stoi na stanowisku, że kryteria stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów mogą być spełnione przez osoby uzyskujące przychody z przeniesienia praw autorskich do pojedynczych utworów stworzonych w ramach umowy o dzieło, gdzie całość wynagrodzenia dotyczy przeniesienia praw autorskich.</p> <p>Jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) osoby, z którymi jednostka zawrze umowy o dzieło, są twórcami, 2) prace tych osób są utworami w rozumieniu p.a., 3) wynagrodzenie z tytułu umów o dzieło stanowi w całości wynagrodzenie za przeniesienie majątkowych praw autorskich <p>– wówczas można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów</p>	<p>Interpretacja indywidualna z 26 kwietnia 2018 r., sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.71.2018.2.AS, Legalis,</p> <p>interpretacja indywidualna z 20 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP-3-3.4011.75.2018.2.IM, Legalis</p>

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. Dlatego tylko w sytuacji, gdy jednoznacznie zostanie ustalone, że dany przychód objęty jest przedmiotem praw autorskich, możliwe będzie zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

1.2. Zasady naliczania 50% kosztów uzyskania przychodów

Limit podwyższonych kosztów uzyskania przychodów ma charakter zbiorczy (czyli dotyczy on łącznie wszystkich dochodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.), z kolei w związku z poborem zaliczek każdy z płatników (jeżeli jest ich więcej) posługuje się osobnym limitem. Zatem płatnik, ustalając kwotę podatku do zapłaty, zastosuje pełną kwotę limitu.

Przykład

Jan Kowalski jest autorem powieści historycznych. Otrzymał on wynagrodzenie od wydawnictwa X z tytułu przekazania praw autorskich do napisanej przez niego powieści w kwocie 140 000 zł. Jan Kowalski otrzymał również wynagrodzenie od wydawnictwa Y za przekazanie praw autorskich do innej powieści w kwocie 60 000 zł. Wydawnictwo X będące płatnikiem zastosuje stawkę 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do całego przekazanego wynagrodzenia w kwocie 140 000 zł (wówczas koszty uzyskania przychodów, przy założeniu, że nie jest odprowadzane ubezpieczenie społeczne, wyniosą 70 000 zł i zmieszczą się w ustawowym limicie). W związku z powyższym wydawnictwo odprowadzi podatek w kwocie: $18\% \times 70\,000\text{ zł}$, tj. 12 600 zł (zakładając, że

wydawnictwo, naliczając podatek, nie uwzględni kwoty wolnej od podatku). Wydawnictwo Y również zastosuje stawkę 50% kosztów uzyskania przychodów w stosunku do całego przekazanego wynagrodzenia w kwocie 60 000 zł (koszty uzyskania przychodów wyniosą 30 000 zł).

Wydawnictwo Y jako płatnik odprowadzi podatek w kwocie: $18\% \times 30\,000\text{ zł}$, tj. 5 400 zł. Zatem łącznie odprowadzony przez płatników podatek Jana Kowalskiego wyniesie 18 000 zł.

Jednak w zeznaniu rocznym Jan Kowalski będzie mógł wykazać koszty uzyskania przychodów maksymalnie w kwocie 85 528 zł, w związku z czym odprowadzony przez płatników podatek był zaniżony. Jan Kowalski będzie musiał dokonać dopłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek do zapłaty wyniesie (zgodnie z obliczeniami):

1) dochód: $(140\,000\text{ zł} + 60\,000\text{ zł}) - 85\,528\text{ zł} = 114\,471\text{ zł}$ (Jan Kowalski może odliczyć maksymalnie 85 528 zł kosztów, chyba że udowodni, na podstawie odpowiednich dokumentów, że poniesione koszty uzyskania przychodów są w rzeczywistości wyższe od zastosowanych 50% kosztów uzyskania przychodów);

2) podatek (bez odliczenia kwoty wolnej od podatku): $15\,395,04\text{ zł} + 32\% \text{ nadwyżki ponad } 85\,528\text{ zł}$, tj.: $15\,395,04\text{ zł} + 32\% \times (114\,471\text{ zł} - 85\,528\text{ zł})$, tj. 24 656,80 zł;

3) kwota wolna od podatku (dla podstawy obliczenia podatku wyższej od 85 528 zł i nieprzekraczającej kwoty 127 000 zł): $556,02 - 556,02 \times (114\,471\text{ zł} - 85\,528\text{ zł}) \div 41\,472\text{ zł}$, tj. 167,98 zł;

4) podatek do zapłaty: $24\,656,80 - 167,98$

= 24 489 zł. Podatek odprowadzony przez płatników wyniósł 18 000 zł, wobec czego Jan Kowalski będzie miał do zapłaty jeszcze 6 489 zł podatku.

Limit podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dotyczy wszystkich dochodów pracownika, uzyskiwanych ze wszystkich tytułów, u wszystkich pracodawców (czy zleceniodawców). Każdy z płatników przy pobieraniu zaliczek w ciągu roku stosuje odrębny limit, dlatego pracownik po przekroczeniu swojego limitu może złożyć u pracodawców/zleceniodawców oświadczenie o nie stosowaniu u niego podwyższonych kosztów uzyskania przychodów od dnia wskazanego w oświadczeniu.

Jeżeli jednostka zatrudnia wielu pracowników, z których każdy co miesiąc tworzy wiele utworów, i jednostka nie jest wówczas w stanie wycenić poszczególnych utworów, to pracownicy mogą rozliczać się za prace twórcze w formie ryczałtu, w stałej kwocie. W takim przypadku jednostka powinna prowadzić ewidencję utworów i wypłacać ryczałt dopiero wówczas, gdy zostanie stworzony i przekazany dany utwór. Po spełnieniu tych warunków możliwe będzie zastosowanie kosztów uzyskania przychodów.

Do zadań m.in. płatnika należy rozstrzygnięcie, czy zasadne jest naliczenie 50% kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 30 § 1 oraz art. 31 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁸, zakwalifikowanie, czy wykonywana praca w ramach umowy o pracę jest przedmiotem prawa autorskiego, to obowiązek płatnika, który dokonuje zapłaty świadczeń z tego tytułu. Płatnik ponosi także odpowiedzialność za nieprawidłowe zastosowanie podwyższo-

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

nych kosztów uzyskania przychodów⁹. Co ważne, jeżeli twórca potrafi udowodnić, że w jego przypadku realne koszty uzyskania przychodów były wyższe niż ustawowe 50%, wówczas ma prawo przyjąć je w wysokości kosztów faktycznie poniesionych – nawet wtedy, gdy przekroczą one kwotę ustawowego limitu 50% (art. 22 ust. 10 i 10a u.p.d.o.f.). Faktyczne koszty uzyskania przychodów podatnik może jednak zastosować dopiero w rocznym zeznaniu podatkowym, ponieważ płatnicy na etapie ustalania w trakcie roku zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzenia twórców nie zostali do tego uprawnieni przez ustawodawcę.

1.3. Deklaracje i informacje o dochodach uzyskanych przez twórców

W deklaracji rocznej (formularzu PIT-4R) o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy należy ująć także zaliczki związane z wypłaconymi twórcom w roku podatkowym wynagrodzeniami. Te zaliczki wykazuje się w części C w punkcie 1 „Zaliczki na podatek obliczone przez płatników, o których mowa w art. 31 i art. 42e ust. 1 ustawy, od dochodów wymienionych w tych przepisach”, w pozycji 9-32. W przypadku zleceniobiorców odprowadzone zaliczki wykazuje się w części C w punkcie 7 „Zaliczki na podatek pobrane od świadczeń z tytułu działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 ustawy”, w pozycji 93-104. W formularzu PIT-11 należy zawrzeć informacje o przychodach, dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym także z tytułu działalności twórczej. Przychody z tytułu działalności twórczej, związane ze stosowaniem podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., wykazuje się w części E w pozycji 29 łącznie z pozycją

34. Jeżeli podwyższone koszty uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej nie są stosowane, wypełnia się wyłącznie pozycję 29, a pozycję 34 pozostawia się niewypełnioną. W przypadku gdy w danym roku pracownik przekroczy limit podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (u jednego pracodawcy), wówczas płatnik wykazuje w pozycji 34 wyłącznie kwoty przychodów uzyskanych przez danego pracownika u tego płatnika, dla których łącznie koszty uzyskania przychodów nie przekroczyły limitu. Jeżeli natomiast pracownik złoży w trakcie roku oświadczenie, w którym wystąpi o niepobieranie podwyższonych kosztów autorskich od miesiąca następującego po miesiącu złożenia oświadczenia (np. w związku z uzyskiwaniem takich przychodów od innego zleceniodawcy), wówczas kwoty zgodnie z oświadczeniem podaje się wyłącznie w pozycji 29.

Jeśli podwyższone koszty uzyskania przychodów dotyczą wynagrodzeń twórców uzyskiwanych na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, należy wykazać je odpowiednio w pozycjach 49 i 50. Jeżeli umowa o dzieło jest zawarta jednorazowo na kwotę niższą lub równą 200 zł i pobrano zryczałtowany podatek (bez uwzględniania kosztów uzyskania przychodów), wówczas nie ma obowiązku wystawiania PIT-11, a informację o pobraniu zryczałtowanego podatku przekazuje się na druku PIT-8AR.

Limit 200 zł pozwalający na korzystanie z uproszczenia dotyczy konkretnej umowy, a nie sumy umów w ciągu roku czy nawet miesiąca. Wartości przychodów i kosztów wykazywanych w pozycjach: 29, 30, 34, 35, 49 i 50 nie zaokrągla się do pełnych złotych.

2. Wyjaśnienia do wzoru instrukcji

Wprowadzenie do stosowania instrukcji podatkowego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów pozwoli na dokonywanie na bieżąco ustaleń w zakresie możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów twórców. Przyczyni się to zarówno do sprawniejszego sporządzenia deklaracji podatkowych, jak i uchroni przed ewentualnymi nieprawidłowościami w ustalaniu kosztów uzyskania przychodów.

2.1. Osoby odpowiedzialne

W przypadku niepoprawnego zakwalifikowania dochodu i zastosowania złej stawki kosztów uzyskania przychodów, odpowiedzialność ponosi podatnik (osoba, która niepoprawnie wykazała 50% koszty uzyskania przychodów).

2.2. Cel

Celem wprowadzenia instrukcji jest ułatwienie klasyfikowania kosztów uzyskania przychodów przy działalności twórczej i poprawne zastosowanie stawki 50% kosztów uzyskania przychodów.

2.3. Procedury

Podatnik, ustalając kwotę kosztów uzyskania przychodów, decyduje, czy możliwe jest zastosowanie stawki podwyższonej, czyli 50%. Zastosowanie tej stawki jest możliwe zarówno w przypadku umowy o dzieło, jak i umowy o pracę, przy czym samo zawarcie umowy o dzieło wcale nie powoduje, że dla celów podatkowych możliwe będzie zastosowanie stawki 50% kosztów uzyskania przychodów. Zastosowanie podwyższonej stawki kosztów uzyskania przychodów jest możliwe po wnikliwej analizie każdego pojedynczego przypadku, w którym na-

⁹ Co potwierdza Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 10 maja 2017 r., sygn. 1462-IPPB2.4511.65.2017.2.MM, Legalis.

stępuje wynagrodzenie za tzw. pracę twórczą.

2.4. Terminy

Wprowadzenie instrukcji od 1 stycznia 2018 r. ułatwi decydowanie w sprawie

stosowania podwyższonej 50% stawki kosztów uzyskania przychodów.

2.5. Przechowywanie dokumentów

Okres przechowywania instrukcji nie jest określony prawem. Co do zasady in-

strukcję przechowuje się zgodnie z okresem przedawniania zobowiązań podatkowych. Warto ją przechowywać do 5 lat od zakończenia roku podatkowego, w którym nastąpiło zastosowanie 50% stawki kosztów uzyskania przychodów.

3. Instrukcja podatkowego stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów

INSTRUKCJA ZASTOSOWANIA PODWYŻSZONYCH, 50% KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW W

(NAZWA JEDNOSTKI)

§ 1

Zakres stosowania

1. Instrukcja jest stosowana począwszy od 1 stycznia 2018 r.
2. Instrukcja reguluje stosowanie podwyższonej, 50% stawki kosztów uzyskania przychodów.

§ 2

Odpowiedzialność za prowadzenie księgowości dla celów podatkowych

Prowadzenie ewidencji umożliwiającej poprawne sporządzenie deklaracji podatkowej należy do obowiązków działu księgowości/głównego księgowego.

§ 3

Cel

Celem prowadzenia księgowości dla celów podatkowych jest zapewnienie możliwości poprawnego sporządzenia deklaracji podatkowych, w tym prawidłowego ustalenia kwoty kosztów uzyskania przychodów.

§ 4

Procedury

1. W przypadku uzyskania przychodów, w stosunku do których podejrzewa się, że możliwe jest zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów, dokonuje się analizy przepisów prawa podatkowego, interpretacji indywidualnych, jak również stanowisk organów podatkowych i dopiero na podstawie tej analizy stwierdza się, czy faktycznie możliwe jest zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów.
2. W szczególności zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów jest możliwe w przypadku:
 - a) osiągnięcia przychodów należących do przychodów wymienionych w art. 22 ust. 9 pkt 1-3 u.p.d.o.f.,
 - b) gdy dochody zostały osiągnięte w wyniku udzielenia pozwolenia na korzystanie z praw autorskich lub w wyniku przeniesienia praw autorskich oraz
 - c) gdy są to dochody powiązane z jedną z wymienionych w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f. działalności.
3. W przypadku uzasadnionej wątpliwości odnośnie do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów jednostka może zwrócić się o pisemną interpretację do odpowiedniego organu podatkowego.

§ 5**Terminy**

Ustalenie, czy w przypadku osiąganego przychodu należy zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, powinno następować na bieżąco, w momencie osiągania przychodów.

Zachowanie powyższych procedur powinno umożliwić terminowe i poprawne rozliczenie podatku dochodowego w zakresie ujmowania 50% kosztów uzyskania przychodów.

.....
Data.....
Podpis osoby upoważnionej

Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.

INSTRUKCJE KSIĘGOWE I PODATKOWE



**Kompleksowe ujęcie
67 zagadnień księgowych
i podatkowych przez pryzmat
instrukcji, z uwzględnieniem
zmian podatkowych i księgowych
wprowadzonych od 1.1.2019 r.**

**Cena 179 zł
Objętość: 1350 stron**

W książce znajdują Państwo m.in.:

- zaktualizowaną na 2019 r. politykę rachunkowości jednostki,
- wzorcową dokumentację podatkową cen transferowych za 2019 r.,
- zasady wypełniania formularza MDR-1 dotyczącego schematów podatkowych,
- instrukcję sporządzania dokumentów sprawozdawczych w formie elektronicznej,
- wyjaśnienia do nowych zasad rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodów osobowych,
- instrukcję w zakresie zaliczania do kosztów podatkowych opłat wynikających z umów leasingu lub najmu samochodów osobowych,
- wyjaśnienia do nowych zasad w zakresie ulgi na badania i rozwój (w tym nowej ulgi IP Box).

**Do książki dołączona jest płyta CD, na której znajdują Państwo
131 wzorów dokumentów w plikach Word – gotowych do pracy!**



ksiegarnia.beck.pl



INSTRUKCJA ROZLICZANIA STRAT Z LAT UBIEGŁYCH

Regulacje ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)¹ oraz ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)² przewidują szczególną preferencję podatkową, pozwalającą na rozliczenie straty osiągniętej w latach poprzednich w bieżącym rachunku podatkowym. W obszarze u.p.d.o.f. konieczne jest wskazanie w tym zakresie na treść art. 9 ust. 3. Ta norma w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. ustalała, że o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, ale wysokość obniżenia dochodu w którymkolwiek z tych lat nie mogła przekroczyć 50% kwoty tej straty. Od 1 stycznia 2019 r. ten przepis, na skutek nowelizacji wynikającej z art. 7 pkt 3 ustawy z 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym³ (dalej: u.upr.p.p.g.) uległ znaczącej modyfikacji.

1. Komentarz

1.1. Rozliczenie straty z lat ubiegłych w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych

1.1.1. Regulacje prawne

Stosownie do aktualnego brzmienia art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f., o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatko-

wym, podatnik może:

- 1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących, pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
- 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych, kolejno

Marek Piotrowski

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

Słowa kluczowe: podatki, przychody, dochód, strata, straty z lat ubiegłych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, zyski kapitałowe, źródło przychodów, PGK, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn.

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.
2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509.
3 Dz.U. 2018 poz. 2244.

po sobie następujących, pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł; nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Zatem konsekwencję powyższych zmian w zakresie art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowi ustanowienie dwóch dopuszczalnych alternatywnych metod, według których podatnik może dokonywać podatkowego rozliczenia poniesionej straty z lat ubiegłych, przy czym zarówno w jednym, jak i drugim przypadku utrzymano zasadę, że wynikająca z lat poprzednich strata może zostać skompensowana dochodem z tego samego źródła przychodów najdalej w okresie pięciu kolejnych lat podatkowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że o ile metoda wskazana w art. 9 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f. stanowi utrzymanie rozwiązania z lat poprzednich, o tyle wprowadzone alternatywne rozwiązanie w art. 9 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f. umożliwia podatnikom, w ramach ustalonego maksymalnego limitu kwotowego, jednorazowe odliczenie poniesionej straty od dochodu osiągniętego z tego samego źródła w jednym z kolejnych pięciu lat podatkowych, a zatem także już w następnym roku podatkowym. Na taką kwalifikację wskazano na etapie prac legislacyjnych w uzasadnieniu projektu u.opr.p.p.g., w którym w odniesieniu do projektowanej zmiany art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. uznano: „Proponuje się wprowadzenie możliwości jednorazowego rozliczenia, w ramach rozliczenia podatku dochodowego, straty podatkowej do wysokości 5 000 000 zł. Możliwość dokonania jednorazowego rozliczenia straty (w ramach limitu 5 000 000 zł) ułatwi szybszą poprawę sytuacji finansowej przedsiębiorcy, który z różnych przyczyn poniósł stratę (np. z powodu podjęcia ryzyka biznesowego czy też dokonania dużych nakładów inwestycyjnych). Pozwoli

to na obniżenie podatku w znacznym wymiarze już w kolejnym roku podatkowym, zamiast rozbijania rozliczenia na mniejsze kwoty i rozciągania go w czasie. Zwiększy również pewność przedsiębiorców, również tych początkujących, co do »odzyskania« zainwestowanych wcześniej środków. Tym bardziej, że nie mają przecież gwarancji, że w kolejnych kilku latach podatkowych uda im się osiągnąć dochody pozwalające na pełne rozliczenie straty lub w skrajnych przypadkach – nawet, że ich przedsiębiorstwo będzie dalej trwać. Skorzystanie z takiej formy rozliczenia będzie zależało wyłącznie od wyboru przedsiębiorcy, który nadal będzie mógł rozłożyć rozliczenie na dotychczasowych zasadach przez pięć kolejnych lat podatkowych”.

W kontekście znowelizowanych z dniem 1 stycznia 2019 r. regulacji art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. konieczne jest jednocześnie wskazanie na brzmienie art. 38 ust. 1 u.opr.p.p.g. Norma art. 38 ust. 1 u.opr.p.p.g. ma charakter przejściowy, ustala bowiem, że przepis art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym u.opr.p.p.g. ma zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. W efekcie zastosowanie wprowadzonych, korzystnych dla podatników rozwiązań w zakresie możliwości jednorazowego odliczenia straty z lat ubiegłych w granicach limitu wskazanego w treści art. 9 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f. będzie możliwe po raz pierwszy dopiero w 2020 r. w odniesieniu do straty poniesionej w 2019 r.

1.1.2. Brak możliwości kompensowania strat z różnych źródeł przychodów

Analizując zakres przedmiotowy uprawnień do odliczenia straty, w pierwszej kolejności należy wskazać, iż strata podlega odliczeniu od dochodów z tego

źródła, z którego została osiągnięta. Zatem nie jest możliwe obniżenie dochodu kwalifikowanego do jednego ze źródeł przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., jeśli poniesiona strata wynikała z innego źródła przychodów. W tym miejscu należy także wskazać na treść art. 9 ust. 3a u.p.d.o.f., który w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. określał, iż przepisu w zakresie odliczania strat (art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.) nie stosuje się do strat:

- 1) z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., oraz
- 2) ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego.

Poczynając jednak od 1 stycznia 2019 r. wskazany katalog wyłączeń został uzupełniony o: 1) straty z odpłatnego zbycia walut wirtualnych (art. 9 ust. 3a pkt 2 u.p.d.o.f.), 2) straty z niezrealizowanych zysków, o których mowa w art. 30da u.p.d.o.f. (art. 9 ust. 3a pkt 3 u.p.d.o.f.). Należy jednak zauważyć, że znowelizowany art. 9 ust. 3a u.p.d.o.f., w kształcie wprowadzonym regulacjami ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁴ (dalej ustawa zmieniająca z 2018 r.), od 1 stycznia 2019 r. stosuje się do dochodów/przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2019 r.

1.1.3. Szczególne przypadki rozliczenia straty w obszarze podatku dochodowego od osób fizycznych

Ponadto z uwagi na specyfikę możliwości opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (opodatkowanie na podstawie ksiąg albo norm szacunkowych) regulacja art. 9 ust. 4

4 Dz.U. 2018 poz. 2193.

u.p.d.o.f. wskazuje szczególne rozwiązanie w tym zakresie, w wyniku którego odliczenie straty z działów specjalnych produkcji rolnej ma zastosowanie, jeżeli dochód z działów specjalnych produkcji rolnej przez okres następnych 5 kolejnych lat podatkowych jest ustalany na podstawie ksiąg. Z kolei przejaw różnorodności dopuszczalnych form opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej osób wykonywanej przez osoby fizyczne stanowi podstawę dla rozwiązania przewidzianego w art. 9 ust. 5 u.p.d.o.f. Miało to na myśl tej normy przepis art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. stosuje się odpowiednio, gdy w okresie, o którym mowa w tym przepisie, podatnik jest opodatkowany na zasadach określonych w rozdziale 2 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁵ (dalej u.r.p.d.o.f.). W tym przypadku obniża się przychód, o którym mowa w art. 6 ust. 1 u.r.p.d.o.f. Dodatkowo, wskazując na zakres przedmiotowy rozwiązania polegającego na odliczeniu strat z lat ubiegłych od dochodów podatnika, warto też zwrócić uwagę na brzmienie art. 9 ust. 6 u.p.d.o.f. Ten przepis ustala, że art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. ma zastosowanie do strat z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce, udziałów w spółdzielni, papierów wartościowych, w tym z odpłatnego zbycia papierów wartościowych na rynku regulowanym w ramach krótkiej sprzedaży i odpłatnego zbycia pochodnych instrumentów finansowych oraz z realizacji praw z nich wynikających, a także z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Mając na uwadze szczególne przypadki rozliczenia strat, zasadne staje się także wskazanie na art. 9 ust. 3b u.p.d.o.f.,

a zatem regulację wprowadzoną do porządku prawnego 25 listopada 2018 r., na mocy ustawy z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej⁶ (dalej u.z.s.p.), związaną z opodatkowaniem przedsiębiorstwa w spadku. Zgodnie z tym przepisem dochód przedsiębiorstwa w spadku osiągnięty w roku podatkowym może być obniżony, na zasadach określonych w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f., o wysokość straty poniesionej i nieodliczonej przez zmarłego przedsiębiorcę. Zatem ta norma przewiduje rozwiązanie pozwalające na stosowanie zasad przewidzianych w zakresie rozliczania strat w stosunku do straty poniesionej w latach ubiegłych i nieodliczonej przez zmarłego przedsiębiorcę, przy czym wówczas ta strata obniża dochód przedsiębiorstwa w spadku.

1.1.4. Odliczenie straty z różnych działalności gospodarczych podatnika

Analizując kwestię rozliczenia straty z lat ubiegłych w obszarze u.p.d.o.f. warto podkreślić, że chociaż z art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. wynika jednoznaczna zasada, w świetle której strata podlega odliczeniu od dochodu z tego źródła przychodów, z jakiego została poniesiona, to jednak ta kwalifikacja nie oznacza, iż strata musi być odliczana od dochodu z tej samej działalności gospodarczej (z tej samej firmy podatnika). W życiu gospodarczym przedsiębiorców będących osobami fizycznymi nierzadko dochodzi bowiem do sytuacji, gdy likwidowana jest jedna działalność, a po pewnym czasie taka osoba rozpoczyna wykonywanie nowej działalności gospodarczej bądź dochodzi do zmiany formy wykonywania działalności gospodarczej z działalności wykonywanej osobiście na rzecz takiej, jaka jest wykonywana w ramach spółki osobowej, w zakresie której za podatnika u.p.d.o.f. uznawany jest jej wspólnik.

Z treści art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. wynika zarówno wymóg dopuszczalności odliczenia straty z dochodu osiągniętego z tego samego źródła, jak i limit kwotowy straty podlegającej odliczeniu w jednym roku, w tym w stosunku do strat poniesionych od 2019 r. limit kwotowy straty, która może zostać odliczona w sposób jednorazowy, oraz granice ram czasowych, w których uprawnienie do odliczenia straty może zostać zrealizowane. Zatem takie rozwiązanie w żaden sposób nie zawęża prawa do odliczenia straty z lat ubiegłych osiągniętej z działalności gospodarczej do dochodu osiągniętego wyłącznie z tej samej działalności gospodarczej, z której strata została poniesiona. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 7.11.2017 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.11.2017 r.⁷

Strata poniesiona z jednej działalności gospodarczej, prowadzonej samodzielnie lub też w formie spółki osobowej może być skompensowana dochodem osiągniętym w latach następnych z innej działalności gospodarczej, niezależnie, czy prowadzona będzie samodzielnie, czy też w formie spółki osobowej. Strata poniesiona w danym roku podatkowym kompensowana może być dochodem z działalności gospodarczej rozpoczętej po likwidacji działalności, z której poniesiono stratę, o ile oczywiście zachowane zostaną terminy, o których mowa w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.

1.1.5. Zasady rozliczania strat w czasie

Warto też zwrócić uwagę na aspekt temporalny prawa do odliczenia straty z lat

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 43.

6 Dz.U. 2018 poz. 1629.

7 Sygn. 0115-KDIT3.4011.292.2017.1.WM, Legalis.

ubiegłych w obszarze u.p.d.o.f. Mianowicie, jak wynika z treści dyspozycji wyrażonej brzmieniem art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f., odliczenie straty z lat ubiegłych możliwe jest w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym, że w rozwiązaniach odnoszących się do strat poniesionych do 2018 r. wysokość obniżenia w którymkolwiek z lat, w których strata jest rozliczana, nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. W konsekwencji niewątpliwie nie jest możliwe dokonanie odliczenia straty po upływie ustalonego okresu 5 kolejnych lat podatkowych.

Przykład

Jeżeli w 2018 r. podatnik poniósł stratę z działalności gospodarczej w wysokości 10 000 zł, to poprawne jest zarówno rozwiązanie, w którym podatnik w latach 2019 i 2020 rozliczy po 5 000 zł tej straty (50% kwoty straty), jak i każdy inny podział kwoty straty w latach 2019-2023, z uwzględnieniem zasady, iż w żadnym z tych lat wartość straty rozliczanej z 2018 r. na podstawie art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 r. i stosowanym w odniesieniu do strat poniesionych do 2018 r. nie może przekroczyć kwoty 5 000 zł (50% kwoty straty z 2018 r.).

Należy także zaznaczyć, iż przepisy u.p.d.o.f. nie odnoszą się do kwestii, czy podatnik powinien dokonać odliczenia straty z lat ubiegłych po zakończeniu roku, czy też dopuszczalne jest rozliczanie straty z lat ubiegłych w trakcie roku podatkowego, a zatem np. na etapie ustalania zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego. Brak tych regulacji prowadzi do wniosku, w świetle którego podatnik może dokonać wyboru, w jaki sposób będzie dokonywał odliczenia straty z lat ubiegłych. Na taką kwalifikację wskazują organy podatkowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7.11.2017 r.⁸

Przepisy regulujące rozliczenie straty w następnych latach nie wskazują, czy rozliczenia takiego należy dokonać dopiero po zakończeniu danego roku podatkowego, czy też w jego trakcie. Co za tym idzie, w przypadku braku szczegółowych uregulowań w tym zakresie należy przyjąć, że możliwe jest rozliczenie tej straty zarówno w trakcie roku podatkowego, jak i po jego zakończeniu, a wybór stosownej metody pozostaje w gestii podatnika.

W aspekcie tego zagadnienia warto dokonać analizy stosowania rozwiązania wynikającego z treści art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. w przypadku, gdy podatnik osiągnął stratę w kilku następujących po sobie latach podatkowych. Trzeba zwrócić uwagę, iż dyspozycja art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. w żaden sposób nie ogranicza podatnika w prawie do odliczenia w jednym roku straty z kilku lat podatkowych, o ile jest ona rozliczana w roku podatkowym, w którym podatnikowi, w stosunku do poszczególnych lat, jeszcze przysługuje prawo do odliczenia straty z lat ubiegłych oraz odliczenie straty w stosunku do każdego z lat, w którym ta strata została poniesiona, nie przekracza ustalonego limitu 50% kwoty poniesionej straty (w odniesieniu do strat poniesionych do końca 2018 r., a w stosunku do strat poniesionych od 2019 r. – limitu 50% straty w sytuacji, w której podatnik dokonuje obniżenia dochodu o wartość poniesionej straty na zasadzie wskazanej w art. 9 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.f., bądź limitu 5 000 000 zł, gdy podatnik dokonuje jednorazowego odliczenia straty na zasadzie wskazanej w treści art. 9 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f.).

Przykład

Jan Nowak w latach 2014-2016 poniósł stratę z działalności gospodarczej. W latach 2017 i 2018 podatnik nie dokonał odliczenia straty z lat ubiegłych. Strata z 2014 r. wyniosła 5 000 zł, z 2015 r. – 6 000 zł, a z 2016 r. – 3 000 zł. W jakiej maksymalnej wysokości podatnik może dokonać odliczenia straty od dochodu w 2019 r.? Analizując przedstawione zagadnienie należy zauważyć, iż podatnik w 2018 r. może dokonać odliczenia strat z lat ubiegłych w wysokości:

- 1) 2 500 zł straty z 2014 r. (50% kwoty 5 000 zł),
- 2) 3 000 zł straty z 2015 r. (50% kwoty 6 000 zł),
- 3) 1 500 zł straty z 2016 r. (50% kwoty 3 000 zł).

Zatem podatnik w 2019 r. może dokonać odliczenia łącznej kwoty strat za lata 2014-2016 w wysokości 7 000 zł. Trzeba jednak podkreślić, iż 2019 r. jest ostatnim z lat, w którym może zostać odliczona strata z 2014 r. To oznacza, iż z uwagi na brak odliczeń straty z tego roku w latach poprzednich pozostała nierozliczona część (50%) nie będzie podlegała odliczeniu w latach kolejnych.

Należy także podkreślić, że w stosunku do rozliczenia wskazanych strat z lat 2014-2016 nie jest możliwe stosowanie rozwiązań wprowadzonych do art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. z dniem 1 stycznia 2019 r., mimo że te straty będą faktycznie rozliczane w 2019 r. Trzeba przypomnieć, że znowelizowana regulacja art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f., wprowadzająca możliwość jednorazowego odliczenia straty w granicach limitu 5 000 000 zł, ma zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r.

⁸ Sygn. 0115-KDIT3.4011.292.2017.1.WM, op. cit.

1.2. Rozliczenie straty z lat ubiegłych w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych – z uwzględnieniem zmian obowiązujących od 1 stycznia 2018 r.

1.2.1. Definicja straty w ujęciu podatku dochodowego od osób prawnych

Nieco inna kwalifikacja w omawianej kwestii wynika z u.p.d.o.p. Mianowicie brzmienie art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. ustala, iż dochodem ze źródła przychodów (z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f u.p.d.o.p.) jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów. Tak zdefiniowaną stratę dla potrzeb podatkowych należy jednak ustalać w kontekście art. 7 ust. 4 i 4a u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p. przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p. (wartości nieuwzględnianych przy obliczaniu dochodu wskazanego w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p.), a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, także straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek przekształconych w inne spółki (art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p.). Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 4a u.p.d.o.p. przy ustalaniu straty nie uwzględnia się również strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji oraz strat instytucji kredytowej związanych z działalnością oddziału tej instytucji, którego składniki majątkowe zostały wniesione do spółki tytułem wkładu niepieniężnego

na utworzenie banku na podstawie przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe⁹.

1.2.2. Zasady odliczania strat w stanie prawnym przed 1 stycznia 2018 r.

W obszarze u.p.d.o.p. podstawa prawna dla odliczenia straty od dochodu podatnika osiągniętego w kolejnych latach została ustalona brzmieniem art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. Do końca 2017 r. ta regulacja określała, że o wysokość straty, o której jest mowa w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, ale wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Ta zasada była zatem zbliżona do rozwiązania przewidzianego regulacjami u.p.d.o.f., przy czym z uwagi na brak przypisania przychodów do określonych źródeł, co jest specyfiką u.p.d.o.f., rozliczanie strat z lat ubiegłych w obszarze u.p.d.o.p. nie wymagało od podatnika przyporządkowania straty do konkretnego źródła przychodów, z którego została ona osiągnięta.

1.2.3. Zasady odliczania strat w stanie prawnym po 1 stycznia 2018 r.

Przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., wskutek nowelizacji poprzez ustawę z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy opodatkowania dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej ustawa zmieniająca z 2017 r.)¹⁰ został w istotny sposób zmodyfikowany. Zatem od 1 stycznia 2018 r. obowiązywało już nowe brzmienie tego przepisu. O wysokości straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć

dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, ale wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Konieczne stało się od 1 stycznia 2018 r. przypisanie poniesionej straty do jednego z odrębnych źródeł przychodów i jej rozliczanie w kolejnych latach przy dochodach z tego źródła. W uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej z 2017 r. wyjaśniano: „O wysokość takiej straty poniesionej w roku podatkowym ze źródła dochodów (przychodów) podatnik będzie jednak mógł obniżyć swój dochód osiągnięty z tego źródła dochodów (przychodów) w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym, że wysokość takiego obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie będzie mogła przekroczyć 50% kwoty tej straty (art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p.). Analogiczne odliczenie straty tylko z danego źródła dochodów, poprzez obniżenie dochodu uzyskanego z tego źródła w kolejnych 5 latach podatkowych, będzie dotyczyć także sytuacji, w której – w roku podatkowym – podatnik poniesie stratę z obu źródeł przychodów, tj. stratę ze źródła przychodów (dochodów) zdefiniowanym jako »zyski kapitałowe« i stratę ze źródła, jakim będą przychody uzyskiwane z »pozostałych źródeł przychodów«”.

1.2.4. Zmiany w odliczaniu strat w stanie prawnym po 1 stycznia 2019 r.

Kolejna zmiana w zakresie treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. została wprowadzona do przepisów u.p.d.o.p. 1 stycznia 2019 r. (na mocy art. 8 pkt 2 u.upr.p.p.g.). Podobnie jak na gruncie u.p.d.o.f. w zakresie rozliczania strat poniesionych w latach poprzednich, wprowadzono rozwiązanie pozwalające na jednorazowe obniżenie dochodu o wartość straty poniesionej w latach poprzednich w granicach usta-

⁹ T.j. Dz.U. 2018 poz. 2187.
¹⁰ Dz.U. 2017 poz. 2175.

lonego limitu jej wartości. Mianowicie, stosownie do znowelizowanej treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r.) o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:

1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących, pięciu latach podatkowych, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo

2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych, kolejno po sobie następujących, pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł; nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym, że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Należy jednak podkreślić, że – stosownie do treści art. 38 ust. 2 u.ustr.p.p.g. – przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym u.ustr.p.p.g. ma zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. Zatem konsekwencją powyższej regulacji o charakterze przejściowym stanowi wniosek, w świetle którego znowelizowane rozwiązania art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. (wprowadzone przepisami u.ustr.p.p.g.) nie znajdują jeszcze zastosowania w stosunku do rozliczania strat poniesionych w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok podatkowy podatnika rozpoczynający się po 31 grudnia 2018 r. W kontekście zmian w zakresie zasad rozliczania strat z lat ubiegłych na gruncie u.p.d.o.p. konieczne staje się także wskazanie na wprowadzone do tej ustawy wyłączenie o charakterze przedmiotowym. Mianowicie, stosownie do wprowadzonej

1 stycznia 2019 r. (na mocy art. 2 pkt 4 lit. b ustawy zmieniającej z 2018 r.) regulacji art. 7 ust. 6 u.p.d.o.p. przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych. Trzeba zwrócić uwagę, że to rozwiązanie stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2019 r. (art. 44 ustawy zmieniającej z 2018 r.).

1.2.5. Zasady rozliczania strat w zakresie podatkowych grup kapitałowych

Analizując rozliczanie strat podatkowych z lat ubiegłych w obszarze u.p.d.o.p., nie sposób pominąć tej kwestii w odniesieniu do szczególnego podatnika, za jakiego, stosownie do treści art. 1a u.p.d.o.p., są uznawane PGK. W tych grupach dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę uzyskanych z danego źródła przychodów nad sumą ich strat poniesionych z tego źródła przychodów. Jeśli za rok podatkowy suma strat z określonego źródła przychodów przez spółki, jakie wchodziły w skład PGK przekracza sumę dochodów uzyskanych z tego źródła, różnica stanowi stratę PGK ze źródła przychodów. Dochody i straty spółek oblicza się w myśl art. 7 ust. 2 i 3 u.p.d.o.p., a straty, o której mowa w art. 7a ust. 1 u.p.d.o.p., poniesionej przez PGK nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy bądź po utracie statusu PGK. Zgodnie z art. 7a ust. 3 u.p.d.o.p. z dochodu PGK nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie przed powstaniem grupy. Z tych przepisów wynika zasada przypisywania dochodu/straty poszczególnych spółek PGK do odrębnych źródeł przychodów, co jest także ważne pod względem rozliczania strat z lat ubiegłych¹¹.

1.3. Przepisy przejściowe dotyczące rozliczania strat sprzed 2018 r. przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych

W myśl art. 6 ustawy zmieniającej z 2017 r. straty poniesione przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po 31 grudnia 2017 r. podlegają odliczeniu od dochodu, o którym jest mowa w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą z 2017 r., na zasadach i w wysokości określonych w u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym.

Przykład

Spółka XYZ sp. z o.o. w 2017 r. (rok podatkowy odpowiada kalendarzowemu) poniosła stratę w wysokości 15 000 zł. W 2018 r. z uwagi na brak dochodu spółka nie odliczyła straty z 2017 r. W 2019 r. spółka osiągnęła dochód ze źródeł kapitałowych w wysokości 2 000 zł oraz pozostały dochód w wysokości 80 000 zł. W jaki sposób spółka powinna dokonać rozliczenia straty poniesionej w roku 2017?

Zauważyć należy, iż wyodrębnianie źródeł przychodów z zysków kapitałowych stanowi nowe rozwiązanie, wprowadzone do u.p.d.o.p. 1 stycznia 2018 r. W sytuacji, w której strata została poniesiona w stanie prawnym, w którym w u.p.d.o.p. nie rozróżniano odrębnych źródeł przychodów, trudno jest dokonać jej przypisania dla celów realizacji uprawnienia płynącego z treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. do dochodu z jednego z odrębnych źródeł przychodów. Dla takiej sytuacji przewidziane zostało rozwiązanie przejściowe, pozwalające podatnikowi na rozliczenie strat poniesionych przed wejściem w życie regulacji ustanawiających w obszarze u.p.d.o.p. odrębne

¹¹ Patrz również M. Piotrowski, *Rozliczanie strat z lat ubiegłych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych*, nr 1/2018 miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, s. 14-15, gdzie Autor szczegółowo omawia kwestię rozliczania strat w podatkowych grupach kapitałowych.

źródła przychodów na zasadach dotychczasowych, a zatem w praktyce od sumy dochodów z odrębnych źródeł przychodów. Na taką kwalifikację projektowanej regulacji art. 6 ustawy zmieniającej z 2017 r. wskazano na etapie prac legislacyjnych w uzasadnieniu do projektu tej ustawy, wyjaśniając: „Po 31 grudnia 2017 r. odliczenie strat z lat podatkowych rozpoczętych przed 1 stycznia 2018 r. będzie zatem w dalszym ciągu możliwe od sumy wszystkich dochodów, niezależnie od źródła ich uzyskania, według kolejności oraz proporcji wybranej przez podatnika”.

1.4. Przepisy przejściowe właściwe dla podatników u.p.d.o.p., u których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym

1.4.1. Przepisy przejściowe w zakresie zmian w rozliczaniu strat z lat ubiegłych wprowadzonych od 1 stycznia 2018 r.

Z treści art. 4 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2017 r. wynika zasada, że przepisy ustaw zmienianych, wymienionych w art. 1-3 tej ustawy (także u.p.d.o.p.) w brzmieniu nadanym tą ustawą, stosowane są do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2018 r. (z zastrzeżeniem regulacji szczególnych wskazanych w treści art. 4 ust. 1 tejże ustawy, które nie mają zastosowania w omawianej kwestii). Warto przypomnieć, że ustawa zmieniająca z 2017 r. weszła w życie 1 stycznia 2018 r. (art. 15). Trzeba jednak wskazać również na regulację szczególną o charakterze przejściowym, właściwą dla sytuacji, w której na dzień wejścia w życie tej ustawy podatnik znajdował się w trakcie trwającego roku podatkowego. Mianowicie regulacja art. 4 ust. 2 ustawy zmieniającej z 2017 r. ustala, że podatnicy podatku dochodowego od

osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2018 r., a zakończył się po 31 grudnia 2017 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy u.p.d.o.p. w brzmieniu dotychczasowym, z zastrzeżeniem art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (nieznajdującego zastosowania w poruszanej kwestii).

W konsekwencji należy zatem stwierdzić, że podatnicy, u których rok podatkowy nie jest tożsamy z rokiem kalendarzowym, a zarazem ten rok podatkowy rozpoczął się przed 1 stycznia 2018 r., a zakończył po 31 grudnia 2017 r., dla celów rozliczania strat z lat ubiegłych w tym roku podatkowym stosowali przepisy obowiązujące do końca 2017 r. Tacy podatnicy stosują znolizowane przepisy u.p.d.o.p. w tym zakresie dopiero od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2017 r.

1.4.2. Przepisy przejściowe w zakresie zmian w rozliczaniu strat z lat ubiegłych wprowadzonych od 1 stycznia 2019 r.

Kolejny aspekt, na który w kontekście regulacji przejściowych należy zwrócić uwagę, jest związany ze zmianami w zakresie treści art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p., wprowadzonymi przepisami u.opr.p.p.g. Warto przypomnieć, że – zgodnie z art. 38 ust. 2 u.opr.p.p.g. – przepis art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. w brzmieniu nadanym u.opr.p.p.g. ma zastosowanie do strat powstałych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2018 r. Konsekwencją tej regulacji stanowi zatem wniosek, że gdy na dzień wejścia w życie znolizowanej regulacji art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. (1 stycznia 2019 r.) podatnik znajdował się w trakcie trwającego roku podatkowego, to znolizowane rozwiązania art. 7 ust. 5

u.p.d.o.p. będzie stosował w odniesieniu do strat poniesionych dopiero w kolejnym roku podatkowym. Przykładowo, jeżeli rok podatkowy podatnika trwa od 1 lipca 2018 r. do 30 czerwca 2019 r., to znolizowane regulacje art. 7 ust. 5 u.p.d.o.p. będą mogły być stosowane dopiero w odniesieniu do strat poniesionych w roku podatkowym trwającym od 1 lipca 2019 r.

2. Wyjaśnienie do wzoru instrukcji

2.1. Stosowanie instrukcji

Instrukcja podlega zastosowaniu w stosunku do odliczenia poniesionej straty z lat ubiegłych od dochodu osiągniętego w kolejnych latach przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych i od osób fizycznych.

2.2. Podmioty stosujące instrukcję

Instrukcję stosują podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

2.3. Akty prawne stosowane w instrukcji

Podatnicy wdrażający instrukcję w zakresie rozliczania strat z lat ubiegłych stosują:

- 1) art. 7 ust. 1, 2, 4, 4a, 5, 6, art. 7a u.p.d.o.p.,
- 2) art. 9 ust. 3, 3a, 4, 5 i 6 u.p.d.o.f.,
- 3) art. 4 ust. 1 i 2, art. 6 ustawy zmieniającej z 2017 r.,
- 4) art. 7 pkt 3, art. 8 pkt 2, art. 38 u.opr.p.p.g.,
- 5) art. 1 pkt 3 lit. c, art. 2 pkt 4 lit. b, art. 44 ustawy zmieniającej z 2018 r.

3. Wzór instrukcji rozliczania strat z lat ubiegłych

Instrukcja rozliczania strat z lat ubiegłych w

(jednostka)

§ 1

Zakres stosowania

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku poniesienia przez podatnika (podatku dochodowego od osób prawnych lub od osób fizycznych) straty podlegającej odliczeniu od dochodu osiągniętego w latach kolejnych.

§ 2

Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji

Do wdrożenia instrukcji zobowiązani są:

- 1) dział księgowości,
- 2) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia księgowości podmiotowi uprawnionemu, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3

Procedura

1. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje analizy istnienia warunków pozwalających na dokonanie odliczenia osiągniętej w poprzednich latach podatkowych straty podatnika od dochodu osiągniętego w kolejnych latach podatkowych.
2. W przypadku ustalenia, iż spełnione są warunki pozwalające na dokonanie odliczenia przez podatnika straty poniesionej w latach poprzednich od dochodu osiągniętego w roku podatkowym, dział księgowości podatnika lub biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe podatnika ustala wartość możliwej do odliczenia przez podatnika w danym roku podatkowym straty z lat ubiegłych oraz podejmuje decyzję o kwocie dokonywanego odliczenia straty w roku podatkowym oraz o sposobie realizacji tego odliczenia (w ciągu roku lub po zakończeniu roku podatkowego).
3. W przypadku ustalenia, iż nie są spełnione warunki pozwalające na dokonanie odliczenia straty podatkowej poniesionej w latach poprzednich, dział księgowości podatnika lub biuro rachunkowe prowadzące księgi rachunkowe podatnika stwierdza brak podstaw dla odliczenia straty z lat ubiegłych od dochodu osiągniętego w roku podatkowym.
4. Po zakończeniu roku podatkowego dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje wewnętrznej kontroli przyjętych w trakcie roku rozwiązań w zakresie odliczenia od dochodu straty z lat ubiegłych.
5. Główny księgowy podejmuje czynności sprawdzające mające na celu potwierdzenie prawidłowości ustalenia dochowania warunków i prawidłowości dokonywanych odliczeń w związku z realizacją prawa do odliczenia straty poniesionej w poprzednich latach podatkowych od dochodu osiągniętego w roku podatkowym.



Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.



NOWELIZACJA PRZEPISÓW REGULUJĄCYCH MOBBING W POLSKIM PRAWIE

Dyskusja o mobbingu w miejscu pracy została zapoczątkowana przez szwedzkiego psychiatrę niemieckiego pochodzenia Heinza Leymanna w latach siedemdziesiątych XX wieku. Naukowiec zdefiniował mobbing jako „terror psychiczny w życiu zawodowym, charakteryzujący się wrogimi i nieetycznymi zachowaniami, które są powtarzane w sposób systematyczny przez jedną lub większą ilość osób, skierowanymi głównie przeciwko pojedynczej osobie, która w ich wyniku zostaje pozbawiona szans na pomoc i obronę poprzez powtarzające się zachowania mobbujące. Działania te występują bardzo często (przynajmniej raz w tygodniu) i przez długi okres (przynajmniej przez sześć miesięcy). Duża częstotliwość i długi czas występowania tego wrogiego zachowania skutkuje znaczącymi problemami mentalnymi, psychosomatycznymi i społecznymi”¹. Poniższe opracowanie ma na celu przybliżenie rozwiązań prawnych w zakresie mobbingu w polskim prawie, a także wskazanie najnowszych zmian, jakie nastąpiły w stosownych regulacjach.

1. Wprowadzenie

Pierwszymi państwami, w których podjęto próby prawnej regulacji mobbingu były Szwecja, Francja i Belgia. W Polsce przepisy regulujące mobbing zostały inkorporowane do ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy² (dalej jako: k.p.) dopiero od 1 stycznia 2004 r., po dodaniu art. 94³ k.p. Zgodnie z definicją zawartą w art. 94³ § 2 k.p.³: „mobbing oznacza

działania lub zachowania dotyczące pracownika lub skierowane przeciwko pracownikowi, polegające na uporczywym i długotrwałym nękaniu lub zastraszaniu pracownika, wywołujące u niego zaniżoną ocenę przydatności zawodowej, powodujące lub mające na celu poniżenie lub ośmieszenie pracownika, izolowanie go lub wyeliminowanie z zespołu współpracowników”.

Dr Maciej Chakowski

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

Przemysław Ciszek

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

Gabriel Vilkas

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

Słowa kluczowe: prawo pracy, mobbing, pracodawca, pracownicy, umowa o pracę, stosunek pracy, Kodeks pracy, polityka antymobbingowa, zadośćuczynienie, ochrona antymobbingowa, rozstrój zdrowia, odszkodowanie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ H. Leymann, *The mobbing Encyclopedia*, 1996, <http://www.leymann.se>.

² Dz.U. 2019 poz. 1040.

³ *Ibidem*.

Należy zwrócić uwagę na to, że przesłanki uporczywości i długotrwałości, które widnieją w definicji ustawowej mobbingu, powinny być spełnione łącznie. Taki sposób interpretacji przepisu został potwierdzony w wyroku Sądu Najwyższego z 5 grudnia 2006 r.⁴ Jest to bardzo istotne z racji tego, iż w wielu miejscach w systemie prawa koniunkcja w postaci łącznika „i” jest odczytywana na różne sposoby i budzi wiele wątpliwości. Z punktu widzenia techniki prawodawczej wskazana wyżej sytuacja jest dobrym przykładem zgodności założenia redakcyjnego ustawodawcy z następczą interpretacją sądową.

2. Obowiązek przeciwdziałania mobbingowi

W art. 94³ § 1 k.p. prawodawca nakłada na pracodawców obowiązek przeciwdziałania mobbingowi. Jednakże lakoniczna konstrukcja przepisu nie pozwala wskazać, w jaki sposób obowiązek ten trzeba wykonać. Aktualnie w obrocie prawnym wykształciła się praktyka tworzenia zakładowych procedur antymobbingowych, najczęściej określanych mianem wewnętrznej polityki antymobbingowej.

Na uwagę zasługuje fakt, iż podstawą rozwiązań dotyczących wewnętrznej polityki antymobbingowej w każdym zakładzie pracy powinny być dwa rdzenie proceduralne – w zakresie skarg oraz w zakresie prewencji. Stanowisko takie znalazło również swoje uzasadnienie w wyroku Sądu Najwyższego z 21 kwietnia 2015 r., w którym sąd stwierdził, iż: „obowiązek przeciwdziałania mobbingowi nie polega jedynie na działaniach dotyczących przypadków wystąpienia tego zjawiska, ale również na działaniach zapobiegawczych, które powinny być realne i efektywne”⁵.

3. Pracownicza ochrona antymobbingowa

Każdy pracownik, który uważa, że w stosunku do niego stosowano zachowania, które mogą przybrać postać mobbingu, powinien mieć możliwość złożenia skargi do pracodawcy. W takiej skardze należy określić, jakie działania czy zachowania przełożonego czy współpracowników są jego zdaniem mobbingiem. Oprócz określenia zachowań powinno się wskazać konkretnie zindywidualizowaną osobę (z imienia i nazwiska), która zdaniem skarżącego jest sprawcą mobbingu. Ponadto na skarżącym spoczywa obowiązek podania uzasadnienia i przytoczenia dowodów potwierdzających, że wskazane sytuacje mogące stanowić mobbing autentycznie zaistniały w rzeczywistości zakładowej. Warto nadmienić, iż mobbing zachodzi nie tylko w relacji pracodawca (osoba reprezentująca pracodawcę) – pracownik, ale także w relacjach horyzontalnych, czyli wśród współpracowników.

Innymi słowy, osobą stosującą mobbing (tzw. mobberem) może być pracodawca, ale również każdy inny pracownik, który dopuszcza się nagannych zachowań w stosunku do innego pracownika. Jednym z najbardziej aktualnych orzeczeń dopuszczających taką możliwość jest przykładowo wyrok Sądu Okręgowego w Kaliszu z 1 grudnia 2016 r., w którym sąd w uzasadnieniu wprost wskazał, że „(...) mobberem może być również inny pracownik (...)”⁶.

4. Zadośćuczynienie z tytułu rozstroju zdrowia

W art. 94³ § 3 k.p. ustawodawca stwierdza, iż pracownik, u którego mobbing wywołał rozstrój zdrowia, może dochodzić od pracodawcy odpowiedniej sumy tytułem za-

dośćuczynienia pieniężnego za doznaną krzywdę. Na uwagę zasługuje fakt, że nie-typowo jak dla stosunków pracy w omawianym przepisie nie wskazano dolnej, ani tym bardziej górnej granicy wysokości zadośćuczynienia za rozstrój spowodowany mobbingiem. W efekcie sądy pracy jako właściwe w orzekaniu w sprawach z zakresu mobbingu, mają dużą dowolność w przedmiocie zasądzania stosownego zadośćuczynienia.

Na poparcie tej tezy warto przytoczyć wyrok Sądu Najwyższego z 29 marca 2007 r., w którym wskazano, że: „Instytucja mobbingu jest kwalifikowanym deliktem prawa pracy, a sankcje za jego stosowanie są zdarzeniami prawa pracy, które sądy pracy osądzają przede wszystkim na podstawie art. 94³ k.p., chociaż odbywa się to z uwzględnieniem dorobku judykatury cywilistycznej z zakresu orzekania o zadośćuczynieniu za doznaną krzywdę (art. 445 § 1 i art. 448 k.c.), jak i kompensaty szkody wywołanej rozstrojem zdrowia (art. 444 § 1 k.c.)”⁷. Oznacza to, że sąd orzekający w sprawie o zadośćuczynienie z art. 94³ § 3 k.p. powinien brać pod uwagę zarówno majątkowe, jak i niemajątkowe (straty moralne) aspekty uszczerbku na zdrowiu przy określaniu całkowitej wysokości zadośćuczynienia. W praktyce w oparciu o powyższe kryteria obliczanie wysokości zadośćuczynienia powinno przykładowo obejmować obecne i przyszłe koszty leczenia, przekwalifikowania zawodowego, a także naprawienia poczucia krzywdy moralnej związanej z mobbingiem i uszczerbkiem na zdrowiu.

5. Odszkodowanie z tytułu mobbingu

Ostatnia nowelizacja⁸ k.p. z 16 maja 2019 r., która przyniosła szereg zmian, wpłynęła również na treść art. 94³ § 4 k.p. Przepis do 7 września 2019 r. będzie

4 Sygn. akt II PK 112/06.

5 Sygn. akt II PK 149/14.

6 Sygn. akt V PA 39/16.

7 Sygn. akt II PK 228/06.

8 Dz.U. 2019 poz. 1043.

funkcjonował w brzmieniu: „pracownik, który wskutek mobbingu rozwiązał umowę o pracę, ma prawo dochodzić od pracodawcy odszkodowania w wysokości nie niższej niż minimalne wynagrodzenie za pracę, ustalone na podstawie odrębnych przepisów”. W dniu 7 września zacznie obowiązywać nowa redakcja przepisu, która ma charakter uzupełniający, ale istotnie zwiększający zakres ochrony przysługującej mobbowanemu pracownikowi („pracownik, który doznał mobbingu lub wskutek mobbingu rozwiązał umowę o pracę, ma prawo dochodzić od pracodawcy odszkodowania w wysokości nie niższej niż minimalne wynagrodzenie za pracę, ustalone na podstawie odrębnych przepisów”).

Omawiana zmiana pozwoli skorzystać z ochrony sądowej nie tylko byłym pracownikom, którzy przed wniesieniem powództwa o odszkodowanie rozwiązali swój stosunek pracy poprzez wypowiedzenie lub w trybie natychmiastowym z winy pracodawcy przez art. 55 § 1¹ k.p.⁹ z powodu ciężkiego uchybienia obowiązkom pracodawcy, jakim może być brak przeciwdziałania mobbingowi w zakładzie pracy, ale także tym, którzy

w rezultacie stosowania mobbingu niezależnie od tego czy pozostają w stosunku pracy czy też których umowa o pracę została rozwiązana przez pracodawcę, ponieśli szkodę. Również zakończenie stosunku pracy w formie porozumienia stron, które było poprzedzone mobbingiem, kwalifikuje się do podstawy dającej prawo do dochodzenia odszkodowania z tego tytułu przez pracownika.

Zgodnie z art. 94³ § 5 pracownik, aby skorzystać z możliwości dochodzenia odszkodowania w sytuacji, gdy sam podjął decyzję o rozwiązaniu umowy o pracę z powodu mobbingu, powinien dokonać takiego rozwiązania stosunku pracy na piśmie w formie oświadczenia, w którym, jak się wydaje, powinien zostać wskazany mobbing jako przyczyna rozwiązania stosunku pracy.

Biorąc pod uwagę, iż ustawodawca, mówiąc o przyczynie takiego rozwiązania stosunku pracy, odwołuje się do legalnej definicji mobbingu, należy stwierdzić, że pracownik powinien także w swoim oświadczeniu opisać fakty (działania lub zachowania), a także kontekst czasowy (uporczywość i dłu-

gotrwałość) składające się w danym przypadku na mobbing. Brak wypełnienia obowiązku wynikającego z art. 94³ § 5 należy interpretować jako zamknięcie drogi do dochodzenia przez pracownika omawianego odszkodowania.

6. Podsumowanie

Najnowsze zmiany rzutujące na kształt przepisów regulujących zjawisko mobbingu w polskim prawie należy ocenić bardzo pozytywnie. Wreszcie ustawodawca położył kres procederowi blokowania możliwości dochodzenia odszkodowań przez pracowników, w stosunku do których to pracodawca wypowiadał umowę o pracę lub których umowa o pracę została zakończona w drodze porozumienia. Dotychczasowe brzmienie przepisów – które będzie obowiązywać do 7 września 2019 roku – przyznawało ochronę wyłącznie tym pracownikom, którzy decydowali się sami wypowiedzieć umowę o pracę wskutek mobbingu. Nowe przepisy, co najważniejsze, obejmą ochroną również tych pracowników, którzy mimo regularnych praktyk mobbingowych zdecydowali się pozostać w tym samym miejscu pracy.

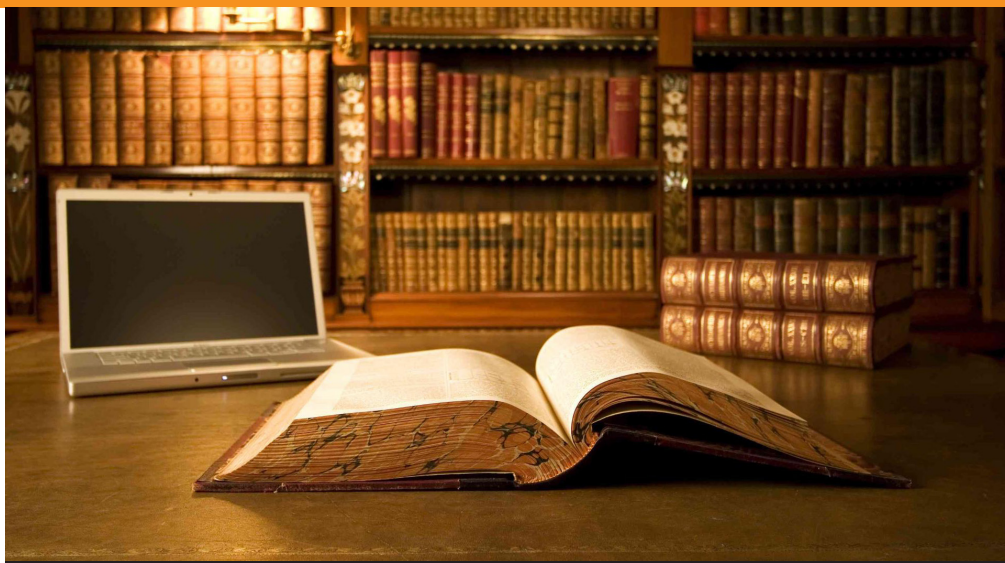
⁹ *Ibidem*.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Amendment of regulations describing mobbing in Polish law

The discussion on mobbing in the workplace was initiated by the Swedish psychiatrist of German origin, Heinz Leymann in the 1970s. The scientist defined mobbing as „psychological terror in a professional life characterized by hostile and unethical behaviours that are repeated in a systematic manner by one or more persons, directed mainly against a single person who, as a result, is deprived of the chance to help and defend through repeated harassing behaviour. These activities occur very often (at least once a week) and for a long period of time (at least for six months). The high frequency and long duration of this hostile behaviour results in significant mental, psychosomatic and social problems”. This study aims to familiarize the legal solutions in the field of mobbing in Polish law, as well as to indicate the latest changes that have occurred in relevant regulations.



Hanna Żołnierkiewicz

Od 2017 roku związana z Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. Adwokat, członek Izby Adwokackiej w Warszawie. Posiada doświadczenie w obsłudze prawnej na rzecz przedsiębiorców w zakresie łączenia, podziału i przekształcenia spółek oraz w zakresie prawa upadłościowego, prawa restrukturyzacyjnego i prawa rynku kapitałowego. Prowadzi bieżącą obsługę spółek prawa handlowego, w tym sporządza dokumentację korporacyjną, zarówno w języku polskim, jak i w angielskim. Reprezentuje również klientów przed sądami powszechnymi w sprawach z zakresu prawa karnego, gospodarczego i cywilnego.

Słowa kluczowe: prawo, kasacja nadzwyczajna, środki zaskarżenia, postępowanie przygotowawcze, orzeczenie, prawomocność, postanowienia incydentalne, Kodeks postępowania karnego, orzecznictwo, Sąd Najwyższy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KASACJA NADZWYCZAJNA JAKO INSTYTUCJA ZASKARŻANIA POSTANOWIEŃ WYDANYCH W POSTĘPOWANIU PRZYGOTOWAWCZYM

Przy rozpatrywaniu nadzwyczajnych środków zaskarżenia uregulowanych w ustawie z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego¹ (zwanej dalej „k.p.k.”) wskazuje się najczęściej kasację zwyczajną – o której jest mowa w art. 518 k.p.k. – oraz wznowienie postępowania, ujęte w art. 540 k.p.k. Często jednak w opracowaniach dotyczących środków zaskarżenia pomija się całkowicie bądź wspomina zdawkowo temat tzw. kasacji nadzwyczajnej, tj. instytucji uregulowanej w art. 521 k.p.k. Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza i charakterystyka instytucji kasacji nadzwyczajnej jako środka zaskarżenia mającego na celu wzruszenie orzeczeń wydawanych w toku postępowania przygotowawczego.

1. Wprowadzenie

Kasacja nadzwyczajna w obecnym kształcie swoim zakresem przedmiotowym, jak i podmiotowym znacznie odbiega od klasycznej kasacji uregulowanej w art. 518 k.p.k. Osobami uprawnionymi do wniesienia kasacji w oparciu o art. 521 k.p.k. nie są bowiem indywidualne osoby, ale wyłącznie podmioty specjalne, tj. Minister Sprawiedliwości - Prokurator Generalny, Rzecznik Praw Obywatelskich oraz Rzecznik Praw Dziecka w nie-

których przypadkach². Ponadto w odróżnieniu od klasycznej kasacji wnoszonej przez stronę, wniesienie kasacji nadzwyczajnej na podstawie art. 521 k.p.k. nie jest ograniczone żadnym terminem³. Nie jest jednak dopuszczalne uwzględnienie kasacji na niekorzyść oskarżonego, wniesionej po upływie roku od daty uprawomocnienia się orzeczenia⁴. Jeżeli chodzi o zakres przedmiotowy art. 521 k.p.k., to jest on znacznie szerszy od zakresu przedmiotowego zawartego w art. 518 k.p.k., bowiem kasację nadzwyczajną, zgodnie z re-

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1987.

2 Art. 521 § 1 i 2 k.p.k.

3 Art. 524 § 2 k.p.k.

4 Art. 524 § 3 k.p.k.

dakcją przepisu, można wnieść od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie.

W odróżnieniu od kasacji stron, kasacja przewidziana w art. 521 k.p.k. obejmuje nie tylko prawomocne wyroki sądów odwoławczych kończące postępowanie, ale również każde prawomocne orzeczenie, które kończy postępowanie, niezależnie od jego postaci (wyrok czy postanowienie) i od tego, w jakiej instancji się ono uprawomocniło⁵.

W tym miejscu należy wskazać, iż na mocy nowelizacji wprowadzonej do k.p.k. w 2003 r.⁶, wyeliminowany został z treści art. 521 k.p.k. wymóg, iż orzeczenie miałoby kończyć wyłącznie postępowanie „sądowe”. W obecnym stanie prawnym istotne jest to, aby orzeczenie będące przedmiotem zaskarżenia kasacją nadzwyczajną było postanowieniem bądź orzeczeniem kończącym postępowanie, niezależnie od tego, czy sądowe, czy też przygotowawcze, np. utrzymanie przez sąd, po rozpoznaniu zażalenia, w mocy postanowienia o umorzeniu dochodzenia lub śledztwa w fazie *ad personam*⁷.

O ile zaskarżanie orzeczeń wydawanych przez sąd w toku postępowania sądowego nie budzi wątpliwości, o tyle nadal kwestią intrygującą oraz kontrowersyjną jest zaskarżanie postanowień

wydanych przez sąd w toku postępowania przygotowawczego. Z uwagi na powyższe, celem niniejszej publikacji jest próba ustalenia kryteriów, dzięki którym będzie można określić dopuszczalność zaskarżenia konkretnego orzeczenia wydanego w postępowaniu przygotowawczym poprzez wniesienie od niego kasacji nadzwyczajnej⁸.

W ocenie Autorki dotychczasowe orzecznictwo w przedmiotowym zakresie niejednolicie odnosi się do omawianej problematyki, a liczba orzeczeń jawi się jako niedostateczna do przyjmowania jednoznacznych konkluzji.

2. Przestanki dopuszczalności nadzwyczajnej skargi kasacyjnej

Tak jak wskazano powyżej, na mocy art. 521 k.p.k. nadzwyczajną skargą kasacyjną, co do zasady, można zaskarżyć postanowienia wydane w postępowaniu przygotowawczym. Przedmiotową koncepcję popiera orzecznictwo⁹ oraz większość autorów komentarzy do k.p.k.¹⁰. Tak na przykład w komentarzu aktualizowanym Jana Grajewskiego i Sławomira Steinborna do art. 521 k.p.k. podkreślone zostało, iż przez zastąpienie pierwotnego sformułowania „orzeczenia kończącego postępowanie sądowe” sformułowaniem „orzeczenia sądu kończącego postępowanie” (na mocy ww. nowelizacji k.p.k. z 2003 r.) – znacząco poszerzony został zakres przedmiotowy kasacji nad-

zwyczajnej, co pozwala na jej wniesienie nie tylko od każdego prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie sądowe, lecz także od prawomocnego orzeczenia sądu kończącego postępowanie przygotowawcze¹¹.

W komentarzach do k.p.k. autorstwa Dariusza Świąckiego¹² czy Jarosława Matrasa¹³ oraz w komentarzu pod redakcją prof. UWB dr. hab. Andrzeja Sakowicza, dopuszczalność zaskarżania postanowień wydanych w postępowaniu przygotowawczym oceniana jest przez pryzmat postanowień w przedmiocie umorzenia postępowania przygotowawczego w kontekście tezy uchwały Sądu Najwyższego z 29 listopada 2016 r.¹⁴. Przedmiotem analizy Sądu Najwyższego w ww. uchwale było bowiem pojęcie „prawomocnych postępowań sądowych kończących postępowanie” w świetle art. 521 k.p.k. W ww. uchwale Sąd Najwyższy uznał, że nie jest prawomocnym orzeczeniem sądu kończącym postępowanie w rozumieniu art. 521 § 1 postanowienie o odmowie wszczęcia śledztwa (dochodzenia) lub postanowienie sądu utrzymujące w mocy postanowienie prokuratora o umorzeniu postępowania przygotowawczego w fazie *in rem*. Sąd Najwyższy podkreślił, że skoro ww. postępowania mogą być kontynuowane bez zaistnienia szczególnych warunków przez prokuratora, to można je uznać jako prawomocne jedynie w formalnym wymiarze.

5 T. Grzegorzczak, *Komentarz do art. 521 Kodeksu postępowania karnego*, 2004.01.01, LEX.

6 Ustawa z 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania karnego, ustawy - Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych, Dz.U. 2003 nr 17 poz. 155.

7 T. Grzegorzczak, *Komentarz do art. 521...*, *op. cit.*

8 W niniejszej publikacji Autorka nie porównuje kasacji nadzwyczajnej ze skargą nadzwyczajną i dawną rewizją nadzwyczajną, co wymaga odrębnego opracowania.

9 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z 29 listopada 2016 r., sygn. akt I KZP 6/16, OSNKW 2017, nr 1, poz. 1, s. 1.

10 *Ibidem*, J. Matras, *Komentarz do art. 521 Kodeksu postępowania karnego*, 2018.08.15, LEX; J. Grajewski, S. Steinborn, *Komentarz aktualizowany do art. 521 Kodeksu postępowania karnego*, 2015.05.07, LEX; D. Świącki, *Komentarz aktualizowany do art. 521 Kodeksu postępowania karnego*, 2019.03.31, LEX; prof. dr hab. A. Sakowicz, dr Katarzyna T. Boratyńska, dr P. Czarnecki, prof. dr hab. A. Górski, prof. dr hab. M. Królikowski, dr M. Warchoła, dr A. Ważny, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Legalis 2018.

11 J. Grajewski, S. Steinborn, *Komentarz aktualizowany...*, *op. cit.*

12 D. Świącki, *Komentarz aktualizowany...*, *op. cit.*

13 J. Matras, *Komentarz do art. 521 Kodeksu postępowania karnego...*, *op. cit.*

14 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z 29 listopada 2016 r., *op. cit.*

A *contrario*, Sąd Najwyższy stwierdził, iż postanowienie sądu wydane na podstawie art. 306 § 1a w zw. z art. 325a § 2 k.p.k., utrzymujące w mocy postanowienie prokuratora o umorzeniu postępowania przygotowawczego w fazie *ad personam*, może zostać zaskarżone poprzez wniesienie kasacji nadzwyczajnej.

Analiza charakteru postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego dokonana przez Sąd Najwyższy w ww. uchwale pozwala na opracowanie schematu, na podstawie którego należy oceniać czy danego rodzaju postanowienie (w tym również postanowienie wydane w postępowaniu przygotowawczym) może zostać zaskarżone kasacją nadzwyczajną, w trybie art. 521 k.p.k.

3. Prawomocne orzeczenie kończące postępowanie sądowe a prawomocne orzeczenie sądu kończące postępowanie

Przystępując do oceny charakteru orzeczenia, w pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy zostało ono wydane przez sąd. A *contrario* nie można zaskarżyć kasacją nadzwyczajną postanowienia prokuratora. Można natomiast kasacją nadzwyczajną co do zasady zaskarżyć postanowienie sądu utrzymujące w mocy postanowienie prokuratora.

Sąd Najwyższy w ww. uchwale z 29 listopada 2016 r. wskazał, że skoro w wyniku powyższej nowelizacji art. 521 k.p.k. z 2003 r. sformułowanie „prawomocne orzeczenie kończące postępowanie sądowe” zostało zastąpione określeniem „prawomocne orzeczenie sądu kończące postępowanie”, to nie ma wątpliwości co do tego, że orzecz-

nie sądu utrzymujące w mocy postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego, bez względu na to, czy postępowanie umorzono w fazie *in rem*, czy też przeciwko osobie, stanowi „orzeczenie sądu”, o jakim jest mowa w powołanym przepisie.

4. Prawomocność w rozumieniu art. 521 Kodeksu postępowania karnego

Następnie należy zdecydować, czy orzeczenie sądu spełnia wymóg posiadania przymiotu prawomocności. Prawomocność natomiast jest rozumiana jako sytuacja prawna charakteryzująca się niepodważalnością decyzji procesowej¹⁵. Wyróżnia się dwa aspekty prawomocności, tj.: niepodważalność w znaczeniu zakazu podważania decyzji procesowej w drodze kontynuacji dotychczasowego postępowania – prawomocność formalną oraz niepodważalność tejże decyzji w znaczeniu zakazu prowadzenia nowego postępowania w tym samym przedmiocie – *ne bis in idem* – prawomocność materialną¹⁶.

W znaczeniu formalnym rozstrzygnięcie, które stało się prawomocne, kończy proces, chyba że zostanie wzruszone w drodze zastosowania nadzwyczajnych środków zaskarżenia. Zatem sprawa, która została prawomocnie zakończona, tworzy stan rzeczy osądzonej¹⁷.

Natomiast tak zwaną prawomocnością materialną określa się sytuację, w której „nie jest dopuszczalne wszczęcie i prowadzenie od nowa postępowania już prawomocnie (formalnie) zakończonego. Chodzi tu nie tylko o ponowny proces przed tym organem, który już zakończył postępowanie, ale o jakikolwiek inny organ”.

Sąd Najwyższy w przytoczonej wyżej uchwale słusznie zwrócił uwagę, iż prawomocność postanowień w odniesieniu do ich możliwości zaskarżenia skargą nadzwyczajną powinna posiadać cechę nieodwołalności, skoro prawomocność ma spełnić określone funkcje w procesie, w tym zwłaszcza funkcję gwarancyjną, tj. prawomocność orzeczenia ma stanowić o stabilizacji prawnej i trwałości sytuacji ukształtowanej tym orzeczeniem. Prawomocne orzeczenie w kontekście możliwości jego zaskarżenia powinno się zatem cechować również prawomocnością materialną.

Sąd Najwyższy wskazał, iż postanowienie sądu o utrzymaniu w mocy postanowienia sądu o umorzeniu postępowania posiada jedynie cechę prawomocności formalnej, tj. orzeczenie sądu jest formalnie niezaskarżalne, a jednocześnie tak naprawdę nie stanowi rzeczywistej przeszkody do kontynuowania postępowania przygotowawczego, które bez ograniczeń i w każdym czasie może zostać podjęte w tej samej sprawie. Wskazuje na to *expressis verbis* treść art. 327 § 1 k.p.k.

5. Kryterium orzeczenia „kończącego postępowanie”

Trzecim z elementów limitujących uprawnienie podmiotów specjalnych wymienionych w art. 521 § 1 k.p.k. do występowania z tym nadzwyczajnym środkiem zaskarżenia, jest warunek, aby orzeczenie kończyło postępowanie. Ocena czy konkretne rozstrzygnięcie stanowi orzeczenie kończące postępowanie zależy od tego, czy po jego wydaniu możliwy jest jeszcze normalny (zwykły) bieg tego postępowania¹⁸.

15 St. Waltoś, P. Hofmański, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2016, s. 62.

16 M. Cieślak, *Polska procedura karna*, Warszawa 1984, s. 370.

17 St. Waltoś, P. Hofmański: *Proces karny...* op. cit., s. 63.

18 Uchwała Izby Karnej SN z 9 października 2000 r., sygn. akt I KZP 4/00, OSNKW 2000, nr 9-10, poz. 77, postanowienie SN z 9 czerwca 2009 r., sygn. akt IV KK 461/08, OSNWSK 2009/1/1264, postanowienie SN z 25 września 2013 r., sygn. akt III KK 231/13, OSNKW 2013, nr 12, poz. 103.

Przesłanką prawa do kasacji jest zatem niedopuszczalność zwykłego biegu postępowania w konkretnej sprawie¹⁹. Jeżeli chodzi zatem o pojęcie „orzeczenia kończącego postanowienie”, to nie ulega wątpliwości, iż takiego rodzaju orzeczeniami są postanowienia dotyczące zasadniczego nurtu procesu – co do odpowiedzialności karnej na etapie głównego nurtu postępowania (takimi orzeczeniami są właśnie: postanowienie o umorzeniu postępowania, wyroki skazujące, wyroki uniewinniające).

6. Problematyka postanowień incydentalnych

Problematyczną natomiast tematyką jest możliwość zaskarżenia w trybie art. 521 k.p.k. tzw. orzeczeń incydentalnych w świetle pojęcia „orzeczenia kończącego postępowanie”.

W doktrynie obecny jest pogląd, zgodnie z którym „art. 521 k.p.k. swoim zakresem obejmuje tylko takie uboczne postępowania sądowe, które pozostają w związku z kwestią dopuszczalności biegu postępowania zasadniczego oraz te, które dotyczą modyfikacji rozstrzygnięcia co do istoty, jak również sposobu wykonywania lub konsekwencji tego orzeczenia”²⁰. Zgodnie natomiast z najnowszym orzecznictwem, do grupy „orzeczeń kończących postępowanie” zalicza się również tzw. postanowienia incydentalne (tych poza zasadniczym nurtem procesu – co do odpowiedzialności karnej), które nie wymagają istnienia związku pomiędzy orzeczeniem incydentalnym

a „kwestią dopuszczalności biegu postępowania zasadniczego”²¹. Zwłaszcza do zakresu postanowień incydentalnych będzie należała większość postanowień wydawanych w czasie postępowania przygotowawczego. W celu dokonania próby zakwalifikowania danego orzeczenia incydentalnego wydanego w postępowaniu przygotowawczym należy zwrócić uwagę na argumentację Sądu Najwyższego, zawartą w orzecznictwie odnoszącym się do postanowień incydentalnych wydanych w ogóle.

Postanowieniami incydentalnymi, które zostały przez orzecznictwo uznane za „kończące postępowanie”, są m.in.:

- postanowienie w przedmiocie odtworzenia akt, w zakresie, w jakim akta zostały odtworzone²²,
- postanowienie sądu w przedmiocie stwierdzenia prawnej dopuszczalności lub niedopuszczalności ekstradycji²³,
- postanowienie w kwestii przepadku przedmiotu poręczenia majątkowego²⁴,
- postanowienie w przedmiocie prawnej dopuszczalności lub niedopuszczalności przejęcia lub przekazania orzeczenia w celu wykonania kary²⁵,
- postanowienie w przedmiocie zwrotu kosztów postępowania²⁶,
- postanowienie oddalające wnioski o odszkodowanie za niesłuszne tymczasowe aresztowanie²⁷.

We wszystkich ww. orzeczeniach Sądu Najwyższego głównym argumentem uznania postanowienia incydentalnego jako kończącego postępowanie było wskazanie, iż dane postanowienie ma kończyć stadium sądowego postępowania. W przedmiotowych orzeczeniach wskazano również, iż nie ma znaczenia, że przedmiotowe postanowienia mają charakter uboczny i nie kończą one jurysdykcyjnego (głównego) etapu postępowania. Idąc dalej tym rozumowaniem oraz kierując się argumentacją wskazaną w uchwale siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 29 listopada 2016 r., postanowienie incydentalne można uznać za kończące postępowanie, jeżeli kończy ono stadium sądowego postępowania i nie ma żadnej możliwości jego dalszego prowadzenia bądź podjęcia.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego jako postanowienia incydentalne, które nie mogą być zaskarżone kasacją, gdyż nie zostały uznane jako „kończące postępowanie” wskazuje się m.in. następujące orzeczenia:

- postanowienie rozstrzygające wątpliwości co do wykonania orzeczeń o zastosowaniu środków zapobiegawczych, wydane w trybie art. 13 § 1 ustawy z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny wykonawczy (t.j. Dz.U. 2018 poz. 652)²⁸,
- postanowienie o oddaleniu wniosku o sprostowanie orzeczenia²⁹,

19 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z 29 listopada 2016 r., *op. cit.*

20 W. Grzeszczyk, *Kasacja w procesie karnym*, wyd. 1996, s. 46.

21 Prof. dr hab. A. Sakowicz i in., *Kodeks postępowania karnego*, *op. cit.*

22 Postanowienie SN z 17 stycznia 2001 r., sygn. akt II KKN 325/98, LEX nr 51375; por. też postanowienie SN z 29 maja 2012 r., sygn. akt III KK 88/12, OSNKW 2012, nr 10, poz. 105.

23 Uchwała składu 7 sędziów SN z 17 października 1996 r., sygn. akt I KZP 27/96, OSNKW 1997, nr 1-2, poz. 1.

24 Postanowienie SN z 2 marca 2001 r., sygn. akt V KKN 543/00, LEX nr 51924.

25 Wyrok SN z 8 czerwca 2009 r., sygn. akt IV KK 461/08, OSNKW-R 2009, poz. 1264.

26 Postanowienie SN z 14 lutego 2013 r., sygn. akt IV KK 386/12, OSNKW 2013, Nr 6, poz. 54; postanowienie SN z 13 września 2016 r., sygn. akt V KK 36/16, OSNKW 2016, Nr 11, poz. 77.

27 Postanowienie SN z 13 października 1995 r., sygn. akt II KRN 124/95, Legalis nr 29561.

28 Postanowienie SN z 9 lipca 1996 r., sygn. akt IV KZ 40/96, niepubl., Legalis nr 65111.

29 Postanowienie SN z 14 października 1993 r., sygn. akt II KRN 177/93, OSNKW 1993, nr 11-12, poz. 77.

- postanowienie o złożeniu przedmiotu do depozytu sądowego albo oddaniu go osobie godnej zaufania – art. 231 § 1 k.p.k.³⁰,
- postanowienie w przedmiocie odroczenia wykonania kary³¹,
- postanowienie w przedmiocie udzielenia przerwy w odbywaniu kary³².

W uzasadnieniach ww. postanowień Sądu Najwyższego, w których odmówił on danym orzeczeniom przymiotu „kończącego postępowanie”, jako argumentację przemawiającą za takim zapatrywaniem został wskazany incydentalny („wpadkowy”) oraz „nietrwały” charakter orzeczeń. Zdaniem Sądu Najwyższego takiego rodzaju orzeczenia nie stwarzają trwałej sytuacji prawnej z tego względu, iż cechuje je tymczasowość. Argumentacja Sądu Najwyższego w części, w której odmawia on niektórym orzeczeniom przymiotu „kończącego postępowanie”, ze względu na ich charakter incydentalny, stoi w sprzeczności z ww. orzeczeniami Sądu Najwyższego (tj. m.in. postanowieniem SN, sygn. akt II KKN 325/98, LEX nr 51375, zgodnie z którym postanowienia incydentalne mogą zostać uznane za kończące postępowanie oraz z uchwałą 7 sędziów SN, sygn. akt I KZP 27/96, OSN-KW 1997, nr 1-2, poz. 1, zgodnie z którą, aby postanowienie mogło zostać uznane za „kończące postępowanie” nie musi być postanowieniem kończącym postępowanie karne, lecz kończącym dane sądowe stadium tego postępowania).

Jeżeli natomiast chodzi o zarzut „nietrwałego” charakteru niektórych orzeczeń incydentalnych, to ten pogląd koresponduje z definicją pojęcia „orzeczenia kończącego postępowanie” zaprezentowanego w uchwale składu siedmiu sę-

dziów Sądu Najwyższego z 29 listopada 2016 r.³³ (ocena czy konkretne rozstrzygnięcie stanowi orzeczenie kończące postępowanie zależy od tego, czy po jego wydaniu możliwy jest jeszcze normalny, zwykły bieg tego postępowania).

Podkreślić bowiem należy, iż wszystkie postanowienia wymienione powyżej (postanowienie rozstrzygające wątpliwości co do wykonania orzeczeń o zastosowaniu środków zapobiegawczych itd.) nie mają charakteru trwałego, tj. można je wzruszyć lub zmienić w konsekwencji prowadzenia dalszego postępowania bądź wydania dalszych postanowień.

7. Podsumowanie

Biorąc pod uwagę powyżej poczynione rozważania, kwestia dopuszczalności wniesienia kasacji w trybie art. 521 k.p.k. od postanowień wydawanych w postępowaniu przygotowawczym powinna być oceniana w świetle następujących zagadnień:

- 1) czy dane postanowienie zostało wydane przez sąd,
- 2) czy postanowienie cechuje się prawomocnością materialną,
- 3) czy postanowienie można uznać za kończące postępowanie w sprawie.

Jeżeli chodzi o postanowienia dotyczące głównego nurtu postępowania, kluczowa problematyka oscyluje wokół drugiego z ww. zagadnień – oceny czy dane postanowienie charakteryzuje się cechą prawomocności materialnej, tj. należy zbadać czy dopuszczalne jest wszczęcie i prowadzenie od nowa postępowania już prawomocnie (formal-

nie) zakończonego. Jeżeli istnieje taka możliwość w danym przypadku, nie można zatem stwierdzić, iż postanowienie posiada przymiot prawomocności materialnej, a ślad za tym nie może być ono zaskarżone kasacją nadzwyczajną.

Bardziej problematyczna zdaje się być ocena charakteru orzeczeń incydentalnych, zwłaszcza tych wydawanych w postępowaniu przygotowawczym. Aby zbadać, czy takiego rodzaju orzeczenie może być zaskarżone kasacją w trybie art. 521 k.p.k., należy skupić się na trzeciej z ww. kwestii. Niestety, jeżeli chodzi o przedmiotowe zagadnienie, to spotyka się ono z różnym podejściem w dotychczasowym orzecznictwie i doktrynie. Tak jak wskazano powyżej, w doktrynie istnieje pogląd, zgodnie z którym „art. 521 k.p.k. swoim zakresem obejmuje tylko takie uboczne postępowania sądowe, które pozostają w związku z kwestią dopuszczalności biegu postępowania zasadniczego oraz te, które dotyczą modyfikacji rozstrzygnięcia co do istoty, jak również sposobu wykonywania lub konsekwencji tego orzeczenia”³⁴. Aktualne orzecznictwo³⁵ zdaje się jednak w tym zakresie podążać w kierunku uznawania orzeczeń incydentalnych za „kończące postępowanie”, jeżeli mogą się one wykazać trwałym charakterem, kończącym dane stadium postępowania sądowego (nie stawiając przy tym wymogu istnienia związku pomiędzy orzeczeniem incydentalnym, a kwestią dopuszczalności biegu postępowania zasadniczego).

Dlatego też wydaje się, iż każdorazowo oceniając charakter danego rodzaju postanowienia wydanego w postępowaniu przygotowawczym, w oparciu o przepisy k.p.k., należy ocenić czy dane

30 Postanowienie SN z 25 lipca 1997 r., sygn. akt II KZ 90/97, OSN-KW 1997, nr 9-10, poz. 81.

31 Postanowienie SN z 19 czerwca 1996 r., sygn. akt II KZ 19/96, OSN-KW 9-10/1996, poz. 62 i z 26 sierpnia 1996 r., sygn. akt II KZ 34/96, OSN-KW 9-10/1996, poz. 63.

32 Postanowienie SN z 15 października 1996 r., sygn. akt IV KKN 274/96, OSN-KW 1-2/1997, poz. 16.

33 Uchwała składu siedmiu sędziów SN z 29 listopada 2016 r., op. cit.

34 W. Grzeszczyk, *Kasacja w procesie karnym*, op. cit., s. 46.

35 Postanowienie SN z 17 stycznia 2001 r., sygn. akt II KKN 325/98, op. cit.; por. też postanowienie SN z 29 maja 2012 r., sygn. akt III KK 88/12, OSN-KW 2012, nr 10, poz. 105, postanowienie SN z 14 lutego 2013 r., sygn. akt IV KK 386/12, OSN-KW 2013, Nr 6, poz. 54.

postanowienie tworzy swojego rodzaju „trwały stan prawny”, który może wyłącznie zostać wzruszony poprzez wniesienie nadzwyczajnego środka zaskarżenia. W taki sposób, zgodnie z aktualnym orzecznictwem można dokonać próby

oceny czy dane postanowienie może zostać uznane za „kończące postępowanie” w rozumieniu art. 521 k.p.k. Niemniej jednak, w związku z istnieniem rozbieżności zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie, w przedmiotowym za-

kresie kwestię czy dane postanowienie incydentalne może zostać zaskarżone poprzez wniesienie kasacji w trybie art. 521 k.p.k., wyjaśnia się dopiero na etapie kontroli formalnej kasacji wniesionej już do Sądu Najwyższego.

Summary

Hanna Żołnierkiewicz

Extraordinary cassation as an appeal measure from orders issued in preparatory criminal proceedings

Taking into account the above considerations, the issue of the admissibility of lodging a cassation pursuant to Article 521 of the Code of Criminal Procedure, should be assessed in the light of the following issues:

- 1) whether the order was issued by a court,
- 2) whether the provision has material legitimacy,
3. whether the order can be regarded as closing the proceedings.

As far as the provisions concerning the mainstream proceedings are concerned, the key issues oscillate around the second of the above mentioned issues, i.e. the assessment of whether a given decision is characterized by a material legitimacy feature, i.e. whether it is permissible to institute and conduct proceedings that are already legally (formally) concluded. If such a possibility exists in a given case, it cannot be stated that the decision has the value of material legitimacy, and therefore it cannot be appealed against by an extraordinary cassation.

It seems more problematic to assess is the nature of incidental decisions, especially those issued in preparatory criminal proceedings. In order to examine whether such a decision may be appealed against by way of cassation under Article 521 of the Code of Criminal Procedure, it is necessary to focus on the third of the above issues. Unfortunately, as far as the subject matter is concerned, it encounters a different approach in the existing jurisprudence and doctrine. As indicated above in the doctrine, there is a view that „the scope of Article 521 of the Code of Criminal Procedure covers only such incidental court proceedings which are related to the question of the admissibility of the course of basic proceedings and those which concern the modification of the decision as to the substance, as well as the manner of enforcement or consequences of the decision”. However, current case law seems to move in this respect towards the recognition of incidental decisions as „terminating proceedings” if they can prove to be of a permanent character, ending a given stage of court proceedings (without requiring a link between the incidental decision and the question of admissibility of the course of basic proceedings”). There fore, it seems that, each time assessing the nature of a given type of decision issued in preparatory proceedings, it is based on provisions of the Code of Criminal Procedure, it should be assessed whether a given provision creates a kind of „permanent legal status”, which may be moved by way of an extraordinary appeal. In this way, in accordance with the current case law, an attempt may be made to assess whether a given decision may be regarded as „terminating the proceedings” within the meaning of Article 521 of the Code of Criminal Procedure. Nevertheless, due to the existence of discrepancies both in the jurisprudence and in the doctrine in question, the issue of whether a given incident decision may be appealed against by lodging a cassation under Article 521 of the Code of Criminal Procedure is clarified only at the stage of formal control of the cassation already lodged with the Supreme Court.



Sylwia Adamczyk-Kaczmar

Radca prawny, doradca podatkowy, absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego oraz Szkoły Prawa Amerykańskiego i Szkoły Prawa Włoskiego. Od 2008 r. zdobywała doświadczenie zawodowe dzięki współpracy ze spółkami doradztwa podatkowego z tzw. wielkiej czwórki. Specjalizuje się w doradztwie z zakresu VAT. Autorka licznych publikacji w prasie branżowej oraz wykładowca na szkoleniach dotyczących VAT.

Słowa kluczowe: podatki, VAT, podatek od towarów i usług, świadczenia złożone, świadczenie pomocnicze, TSUE, orzecznictwo, najem, zestawy wydawnicze, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ŚWIADCZENIA ZŁOŻONE W VAT

Na gruncie podatku od towarów i usług obowiązuje zasada, że każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne. Za źródło tej zasady przyjmuje się art. 1 ust. 2 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹, a na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów – art. 2 pkt 1 VI Dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednolicona podstawa wymiaru podatku. Takie stanowisko wielokrotnie potwierdził też Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej TSUE)². Należy jednak wskazać, że nie nadał on powyższej zasadzie charakteru bezwzględności. Brak regulacji na poziomie unijnym i krajowym oraz niejednolita praktyka organów i sądów powodują, że wykorzystywanie w praktyce koncepcji świadczenia złożonego wiąże się z wieloma problemami w opodatkowaniu VAT.

1. Świadczenie złożone – uwagi ogólne

Z upływem czasu przy rozpoznawaniu spraw zawisłych przed TSUE pojawiła się wątpliwość, czy specyficzne świadczenia obejmujące kilka części składowych należy dzielić zgodnie z zasadą odrębności i niezależności każdego świadczenia, czy też można je traktować jako jedno świadczenie złożone (jednym z pierwszych istotnych orzeczeń w za-

kresie świadczeń złożonych był wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r.³). W swoich orzeczeniach Trybunał opowiedział się za stanowiskiem, że istnieją przypadki, w których dokonanie takiego podziału miałoby charakter sztuczny i mogłoby doprowadzić do zaburzenia funkcjonalności systemu VAT, podkreślając przy tym, że konieczne jest wskazanie kryteriów pozwalających na stwierdzenie, że mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym.

1 Dz.Urz. UE L Nr 347, s. 1 ze zm.

2 Między innymi w wyrokach: z 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket, C-111/05, Legalis; z 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C-461/08, Legalis; z 2 października 2010 r., Everything Everywhere Ltd przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-276/09, Legalis.

3 Wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r., Card Protection Plan Ltd (CPP) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, C-349/96, Legalis.

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na wyrok TSUE z 6 maja 2010 r.: „Należy przypomnieć, że kryteria te, takie jak oczekiwanie przeciętnego konsumenta, do którego odwołuje się Komisja, mają na celu ochronę funkcjonalności systemu VAT w świetle zróżnicowania transakcji handlowych. Jednakże Trybunał sam uznał brak możliwości udzielenia wyczerpującej odpowiedzi na ten problem i podkreślił konieczność uwzględnienia wszystkich okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja”⁴. Niestety problematyka świadczeń złożonych nie doczekała się uregulowania prawnego ani na gruncie przepisów wspólnotowych, ani krajowych⁵. W konsekwencji przesłanek uznania danego świadczenia za świadczenie złożone nadal należy poszukiwać w orzecznictwie TSUE.

2. Pojęcie świadczenia złożonego oraz świadczenia pomocniczego

Biorąc pod uwagę brak ustawowej definicji pojęcia „świadczenie złożone”⁶ oraz niewypracowanie spójnej terminologii w praktyce⁷, należy rozważyć, czy istnieją cechy szczególne, pozwalające na uznanie danego świadczenia za świadczenie o charakterze złożonym. W tym zakresie pomocny jest dorobek orzeczniczy Trybunału. Na podstawie wyroków TSUE można sformułować następującą definicję świadczenia złożonego: jest

to świadczenie składające się z dwóch lub więcej elementów, w ramach którego występuje świadczenie główne (zasadnicze) i świadczenia pomocnicze (dodatkowe) oraz w którym występuje tak ścisły związek między co najmniej dwoma elementami albo czynnościami, że obiektywnie tworzą one jedną całość⁸. Za świadczenie pomocnicze/dodatkowe (można też spotkać się z określeniem „świadczenie o charakterze ubocznym”), traktowane na gruncie VAT tak samo jak świadczenie główne, uznaje się natomiast takie świadczenie, które nie stanowi dla klienta celu samego w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego. W świetle orzecznictwa Trybunału (uwzględniając zarówno okoliczność, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak i fakt, iż transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT) każdorazowo należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności w celu określenia, czy dane świadczenia stanowią kilka świadczeń odrębnych, czy też jednolite świadczenie⁹. Trzeba podkreślić, że z uwagi na brak bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, w celu jego ustalenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności¹⁰.

Trybunał wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, że w ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹¹ to na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, oraz przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie¹². Jednak zgodnie z orzecznictwem TSUE w zakresie wykładni prawa Unii to Trybunał powinien dostarczyć sądom wszystkich istotnych wskazówek, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy przed nimi zawisłej¹³.

Przykładowo takie wskazówki dla sądu krajowego, mające pomóc w dokonaniu prawidłowej kwalifikacji świadczeń, Trybunał zawarł w wyroku z 27 września 2012 r.¹⁴ w odniesieniu do opodatkowania najmu i związanych z najmem usług dodatkowych:

- 1) najem nieruchomości i związane z tym najmem świadczenia usług mogą stanowić jedno świadczenie z punktu widzenia VAT,
- 2) świadczenia uzyskiwane przez najemcę nie mają dla niego znaczenia bez usług najmu, a ich uzyskanie nie wydaje się stanowić celu samego w sobie, lecz środek do lepszego wykorzystania najmu,

4 Wyrok TSUE z 6 maja 2010 r., Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, C-94/09, Legalis.

5 Por. J. Matarewicz, *Świadczenia złożone jako uzasadnienie nadużyć*, [w:] I. Ożóg (red.), *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, Warszawa 2017 r., s. 205.

6 Polskie sądy administracyjne wprost wskazują, że pojęcie „świadczenie złożone” jest określeniem pozaustawowym (tak np. WSA w Rzeszowie w wyroku z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 994/14, Legalis).

7 Nie istnieje standardowa terminologia w odniesieniu do transakcji składających się z kilku elementów. Angielskie pojęcie composite supply, którym posługuje się TSUE w swoich rozstrzygnięciach, jest zasadniczo tłumaczone w polskiej doktrynie i w orzecznictwie jako „świadczenie złożone” lub „świadczenie kompleksowe” (te pojęcia mogą być stosowane wymiennie).

8 Na przykład wyroki TSUE: z 25 lutego 1999 r., C-349/96, *op. cit.*, Legalis; z 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen BV i OV Bank NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, C-41/04, Legalis; z 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property sro przeciwko Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, C-572/07, Legalis; z 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse LLP przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-392/11, Legalis.

9 Podobnie wyroki TSUE: z 25 lutego 1999 r., C-349/96, *op. cit.*, Legalis; z 27 października 2005 r., C-41/04, *op. cit.*, Legalis; z 29 marca 2007 r., *op. cit.*, C-111/05, Legalis; z 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere Ltd przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-276/09, Legalis.

10 Por. wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r., C-349/96, *op. cit.*, Legalis.

11 Wersja skonsolidowana: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=PL>.

12 Por. wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r., C-349/96, *op. cit.*, Legalis oraz C-425/06, a także postanowienie z 19 stycznia 2012 r., Purple Parking Ltd i Airparks Services Ltd przeciwko The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, C-117/11, Legalis.

13 Wyrok TSUE z 27 października 2005 r., C-41/04, *op. cit.*, Legalis.

14 Wyrok TSUE z 27 września 2012 r., C-392/11, *op. cit.*, Legalis.

3) za występowaniem jednego świadczenia przemawia przyznana wynajmującemu w umowie najmu możliwość rozwiązania tej umowy w przypadku, gdy najemca nie uiszcza dodatkowych opłat za najem (choćby Trybunał przyznał, że nie jest to w sposób bezwzględny element rozstrzygający),

4) okoliczność, że świadczenia usług, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogą być co do zasady wykonane przez osobę trzecią, nie wyklucza uznania wielu analizowanych świadczeń za świadczenie jednolite,

5) w przypadku gdy różne świadczenia usług (zwolnione z VAT lub opodatkowane) są wykonywane za ogólnym wynagrodzeniem, wówczas niezbędne jest rozdzielenie pomiędzy różne świadczenia usług związanych z nimi dodatkowych opłat za najem w celu określenia części rzeczonych opłat, która powinna podlegać VAT, i części, która jest z tego podatku zwolniona¹⁵.

Przykład

Podatnik prowadzi działalność w zakresie wynajmu lokali na cele mieszkaniowe. Zawiera umowy najmu uwzględniające powyższe wskazówki Trybunału. W tej sytuacji istnieje możliwość uznania najmu i związanych z nim usług dodatkowych (takich jak np. dostawa mediów lub usługi sprzątnięcia) za świadczenie złożone, czego skutkiem będzie opodatkowanie tych usług dodatkowych w ten sam sposób jak świadczenia głównego (tj. najmu). W konsekwencji w przypadku najmu na cele mieszkaniowe całość świadczenia będzie korzystała ze zwolnienia z VAT.

3. Przesłanki ujmowania kilku czynności jako świadczenia złożonego

Jeżeli dane świadczenie obejmuje dwa lub więcej elementów, w pierwszej kolejności trzeba rozważyć, czy stanowi ono jedno świadczenie, czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń (każde z nich z punktu widzenia VAT należy oceniać osobno). Jak zostało wspomniane powyżej, Trybunał w swoich orzeczeniach wskazuje, że przy podejmowaniu decyzji w tym zakresie należy wziąć pod uwagę zarówno ww. zasadę, że każde świadczenie powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jak też okoliczność, iż świadczenie obejmujące z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę nie powinno być sztucznie dzielone¹⁶.

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej części składowych uznaje się za usługę zasadniczą, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako usługi pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania co do usługi zasadniczej¹⁷.

W swoich rozstrzygnięciach Trybunał wskazywał również, że przy dokonywaniu oceny, czy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, istotne znaczenie ma ekonomiczny (a nie prawny czy formalny) punkt widzenia. Przykładowo w wyroku z 27 września 2012 r.¹⁸ Trybunał stwierdził, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT.

Zatem z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy będą tworzyć jedną usługę złożoną (kompleksową) obejmującą świadczenie podstawowe i jedno lub kilka świadczeń dodatkowych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi będą wchodzić czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej (zasadniczej), lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw do traktowania ich jako elementu usługi złożonej (kompleksowej). Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem odpowiednio prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są one niezależne¹⁹.

W świetle powyższego można sformułować następujące przesłanki ujmowania kilku czynności jako świadczenia złożonego:

- 1) świadczenie obejmuje kilka elementów (świadczeń), lecz z ekonomicznego punktu widzenia stanowi jednolite świadczenie,
- 2) jeden lub więcej elementów świadczenia może być uznany za tworzący świadczenie główne,
- 3) jeden lub więcej elementów świadczenia może być uznany za świadczenie pomocnicze,
- 4) z punktu widzenia konsumenta, rozumianego jako konsument przeciętny, elementy świadczenia są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość,

¹⁵ Ponadto wskazówką w zakresie klasyfikacji świadczeń powinna być także treść umowy najmu, rozumiana jako przedmiot umowy najmu w kontekście sensu jej zawarcia – zob. M. Ignasiak, *Komentarz do wyroku TS z 27 września 2012 r. w sprawie C-392/11 Field Fisher Waterhouse LLP v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, [w:] W. Nikiel, A. Zalasinski (red), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych*, Warszawa 2014, s. 1437.

¹⁶ Wyrok TSUE z 25 lutego 1999 r., C-349/96, *op. cit.*, Legalis.

¹⁷ Tamże.

¹⁸ Wyrok TSUE z 27 września 2012 r., C-392/11, *op. cit.*, Legalis.

¹⁹ Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r., *Ministero dell'Economia e delle Finanze przeciwko Part Service Srl.*, C-425/06, Legalis.

5) rozdzielenie świadczenia na jego poszczególne elementy miałyby sztuczny charakter.

W przypadku gdy dane świadczenie składające się z wielu elementów spełnia ww. przesłanki, to powinno być ono traktowane jako jedno świadczenie złożone. W konsekwencji do świadczeń pomocniczych (dodatkowych), stanowiących jego części składowe świadczenia złożonego, będą stosowane takie same konsekwencje podatkowe, jak w odniesieniu do świadczenia głównego.

Jak zostało wskazane powyżej, przy dokonywaniu oceny, czy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym dla celów opodatkowania VAT, istotne znaczenie ma analiza ekonomicznej istoty transakcji (przedmiotowa kwestia wiąże się z zagadnieniem uznawania przedmiotu opodatkowania VAT za zjawisko ekonomiczne i analizą każdej transakcji z punktu widzenia jej aspektu ekonomicznego, nie zaś cywilnoprawnego).

Można wymienić kilka przejawów takiego stanowiska. W szczególności należy podkreślić, że w odniesieniu do danej transakcji trzeba dokonać weryfikacji skutków faktycznych przy uwzględnieniu aspektów ekonomicznych. Innymi słowy, dokonując analizy konkretnej czynności, należy patrzeć na gospodarcze znaczenie jej efektów. Dopiero spojrzenie z perspektywy ekonomicznej może wskazywać na wzajemne powiązanie poszczególnych elementów w ramach danej czynności.

Ponadto przy dokonywaniu analizy ekonomicznej istoty transakcji trzeba pamiętać, że przedmiotem opodatkowania VAT nie są umowy, a raczej zdarzenia mające wymiar ekonomiczny.

System podatku od wartości dodanej nie opiera się bowiem na kwestii czysto formalnych ustaleń stron, lecz na gospodarczych zdarzeniach, które są ich efektami. Dokonując ww. analizy ekonomicznej trzeba też mieć na uwadze, że zakres opodatkowania wyznaczają potrzeby konsumenta mające charakter ekonomiczny. To oznacza, że przy ocenie danej transakcji dla celów VAT należy zbadać, czy konsument dokonałby jej, gdyby była podzielona na poszczególne świadczenia, czy też jego zamiarem było dokonanie jednej transakcji o charakterze kompleksowym.

4. Przykładowe struktury, w których występują świadczenia złożone

Instytucja świadczenia złożonego jest powszechnie stosowana w praktyce obrotu gospodarczego (z uwagi na brak zamkniętego katalogu tych świadczeń możliwe jest powstawanie coraz to nowych świadczeń złożonych). Niemniej w przypadku niektórych rodzajów działalności gospodarczej wykorzystywanie tej instytucji jest częstsze niż w innych. Przykładowo można wymienić następujące czynności:

- 1) najem i związane z nim usługi dodatkowe (np. sprzątnięcie lub dostawa mebli),
- 2) sprzedaż tzw. zestawów wydawniczych (tj. czasopism wraz z gadżetami) oraz zestawów apteczno-kosmetycznych (np. bandaże plus krem),
- 3) akcje marketingowe połączone z wydawaniem nagród,
- 4) usługi informatyczne związane z dostawą specjalistycznego oprogramowania,
- 5) dzierżawa sprzętu wraz z usługą serwisu lub dostawą materiałów eksploatacyjnych,

6) kompleksowe usługi magazynowania towarów.

Co do zasady samo korzystanie z instytucji świadczenia złożonego jest standardową praktyką gospodarczą, niemniej występują sytuacje, w których dokonywanie takich świadczeń może być uznane za prowadzące do nadużycia prawa. Wynika to z faktu, że nie każdy nabywca towaru lub usługi jest zainteresowany doliczeniem podatku od wartości dodanej do ceny sprzedaży (w szczególności dotyczy to przypadku, gdy nabywca prowadzi działalność niedającą prawa do odliczenia podatku naliczonego)²⁰.

5. Znaczenie praktyczne i konsekwencje podatkowe uznania świadczenia za świadczenie złożone

Klasyfikacja świadczenia na gruncie VAT, jako świadczenia złożonego, ma doniosłe znaczenie ze względów praktycznych. W szczególności może ona decydować o miejscu świadczenia usługi lub dostawy, właściwej stawce VAT czy o momencie powstania obowiązku podatkowego. Uznanie świadczenia za świadczenie złożone może również mieć wpływ na ocenę, czy nabywcy towaru lub usługi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Ponadto należy mieć na uwadze, że nieprawidłowa klasyfikacja danego świadczenia może narazić podatnika na odpowiedzialność karno-skarbową bądź doprowadzić do zakwestionowania rzetelności wystawianych przez niego dokumentów²¹.

Kwestia uznawania świadczeń na gruncie VAT za świadczenia złożone oraz ich opodatkowania ma również swoje bezpośrednie przełożenie na stosunki gospodarcze. Prawidłowa klasyfikacja

20 Por. J. Matarewicz, *Świadczenia złożone jako uzasadnienie nadużyć, [w:] Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT*, red. naukowa I. Ożóg, s. 203; Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

21 Tamże.

w tym zakresie ma bowiem znaczenie m.in. z punktu widzenia ostatecznej ceny świadczenia. Takimi sprawami zajmują się sądy powszechne rozstrzygające spory związane ze stosowaniem przepisów o zamówieniach publicznych, przykładowo w sytuacji, gdy jeden z podmiotów biorących udział w przetargu zaoferował znacząco niższą cenę z uwagi na przyjęcie niższej stawki VAT²². W tym miejscu można wymienić kilka przykładów świadczeń, których sposób rozliczenia na gruncie VAT wiąże się z wieloma wątpliwościami praktycznymi – w zależności od tego, czy te świadczenia są traktowane jako świadczenia złożone, czy też nie.

5.1. Właściwa stawka VAT

5.1.1. Najem i usługi z nim związane

Przy najmie na cele mieszkaniowe klasyfikacja najmu oraz dostawy mediów jako świadczenia złożonego spowoduje, że wynajmujący będzie zobowiązany doliczyć do podstawy opodatkowania również te świadczenia (tj. media) oraz zastosować jednolitą stawkę podatku, właściwą dla usługi zasadniczej (usługa najmu na cele mieszkaniowe jest zwolniona z podatku stosownie do treści art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług²³). W przeciwnym wypadku, tj. przy uznaniu, że najem nieruchomości i związane z nim: dostawa wody, energii elektrycznej, energii cieplnej oraz wywóz nieczystości, należy uważać za kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, ze zwolnienia będzie mogła korzystać wyłącznie opłata za najem, pozostałe świadczenia co do zasady będą natomiast podlegać opodatkowaniu według właściwej dla nich stawki (np. dostawa energii elektrycznej – 23%, a dostawa wody – 8%).

5.1.2. Sprzedaż tzw. zestawów – np. czasopismo jako świadczenie główne i dodatek/gadżet jako świadczenie pomocnicze

W przypadku uznania, że sprzedaż czasopisma wraz z załączonymi do niego dodatkowymi przedmiotami nie stanowi świadczenia złożonego, mamy do czynienia ze sprzedażą obejmującą dwa odrębne towary, opodatkowane VAT na zasadach określonych dla ich przedmiotu. W tej sytuacji sprzedaż czasopisma będzie podlegała opodatkowaniu stawką 8%, a sprzedaż dodatku/gadżetu – stawką właściwą dla tego towaru (może to być więc stawka 23%). Załączony do czasopisma towar pozostaje z nim w faktycznym i trwałym (stałym) związku funkcjonalnym, wskazującym, że ten dodatek ma być używany jako rzecz pomocnicza w stosunku do czasopisma; zestaw może być traktowany jako świadczenie złożone podlegające opodatkowaniu według stawki właściwej dla świadczenia głównego, tj. czasopisma (8%).

5.1.3. Dostawa sprzętu medycznego oraz prace adaptacyjne związane z jego wykorzystaniem

W swoich orzeczeniach NSA przyjął stanowisko, że świadczenie polegające na kompleksowej adaptacji pomieszczenia szpitalnego, niezbędne dla prawidłowej eksploatacji zakupionego wyrobu medycznego, stanowi świadczenie odrębne od czynności dostawy sprzętu medycznego. W konsekwencji każde z tych świadczeń jest opodatkowane właściwą dla siebie stawką VAT, tj. dostawa wyrobu medycznego korzysta z preferencyjnej stawki podatku 8%, a prace adaptacyjne powinny być opodatkowane według stawki podsta-

wowej 23%²⁴. W przypadku przyjęcia odmiennego stanowiska polegającego na uznaniu, że mamy tu do czynienia ze świadczeniem złożonym, całość świadczenia podlegałaby opodatkowaniu stawką właściwą dla świadczenia głównego, tj. stawką 8% właściwą dla dostawy wyrobów medycznych. Należy podkreślić, że kwestia możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku do całości świadczenia może mieć szczególnie istotne znaczenie w odniesieniu do podmiotów, które w związku z rodzajem prowadzonej działalności gospodarczej nie mają wcale lub mają tylko ograniczone prawo do odliczenia podatku naliczonego.

5.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego

5.2.1. Akcje marketingowe połączone z wydaniem nagród

W odniesieniu do tego rodzaju świadczeń doszło do zmiany linii orzeczniczej po wyroku TSUE w połączonych sprawach z 7 października 2010 r.²⁵. Obecnie sądy i organy podatkowe przyjęły stanowisko, że usługa marketingowa oraz zakup i przekazanie osobom trzecim w ramach prowadzonej akcji marketingowej nagród w postaci towarów lub usług o charakterze konsumpcyjnym nie są tak ściśle ze sobą związane, żeby obiektywnie tworzyły jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby sztuczny charakter. W konsekwencji opodatkowaniu VAT podlegają odrębnie usługa marketingowa – jako usługa, oraz wydanie nagród osobom trzecim – jako dostawa towarów (powinno to znaleźć swoje odzwierciedlenie przy ustalaniu podstawy opodatkowania z tytułu wynagrodzenia należnego od zleciodawcy podmiotowi organizującemu akcję marketingową).

22 Tamże, s. 205.

23 T.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, dalej u.p.t.u.

24 Por. m.in. wyroki: z 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10, Legalis; z 28 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 959/10, Legalis; z 30 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1578/13.

25 Wyrok TSUE z 7 października 2010 r. w połączonych sprawach Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs przeciwko Loyalty Management UK Ltd, C-53/09, Legalis i C-55/09, Legalis.

Powyższe ma również swoje przełożenie na prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktury wystawionej przez podmiot organizujący akcję marketingową. Gdyby akcja marketingowa połączona z wydaniem nagród była traktowana jako świadczenie złożone, wówczas nabywca powinien mieć prawo do odliczenia całości VAT naliczonego z faktury z tego tytułu. W świetle obecnego stanowiska sądów i organów prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje nabywcy tylko w odniesieniu do wynagrodzenia uiszczanego z tytułu usługi marketingowej (wynagrodzenie w części dotyczącej wydania nagród jest traktowane jako płacone przez nabywcę za dostawę towarów dokonywaną na rzecz podmiotów trzecich).

5.2.2. Organizacja konferencji lub szkoleń – sprzedaż „pakietów”

Należy podkreślić, że w praktyce wielokrotnie można się spotkać z sytuacją, gdy usługodawca oferuje nabywcy „pakiet” usług konferencyjno-szkoleniowych (np. usługi organizacji konferencji połączone z kolacją i występami artystycznymi lub usługi szkolenia wraz z noclegiem i korzystaniem z zabiegów w SPA). Nie można wykluczyć, że w przypadku zakwestionowania traktowania takiej usługi jako świadczenia złożonego istnieje ryzyko odmowy przez organy prawa do odliczenia podatku naliczonego od niektórych świadczeń (np. zabiegów w SPA) z uwagi na potencjalny brak związku takiego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

5.2.3. Miejsce opodatkowania – kompleksowe usługi magazynowania towarów

Traktowanie danego świadczenia jako świadczenia złożonego może mieć też wpływ na jego miejsce opodatkowania. Przykładowo ta kwestia pojawiła się w odniesieniu do kompleksowych usług magazynowania towarów. W wyroku z 27 czerwca 2013 r.²⁶ Trybunał stwierdził, że kompleksowe usługi w zakresie magazynowania, obejmujące przyjmowanie towarów do magazynu, ich umieszczanie na odpowiednich półkach magazynowych, przechowywanie, pakowanie, wydawanie, rozładunek i załadunek są usługami związanymi z nieruchomością jedynie wówczas, gdy magazynowanie stanowi świadczenie główne i usługobiorcom jest przyznane prawo używania całości lub wyraźnie określonej części nieruchomości. Z kolei w przypadku niespełnienia ww. warunków usługi magazynowania będą podlegały opodatkowaniu zgodnie z zasadą ogólną ustalania miejsca opodatkowania, tj. w miejscu, gdzie usługobiorca, na rzecz którego świadczone są usługi, posiada stałą siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, lub, w przypadku jej braku, stałe miejsce zamieszkania bądź zwykłe miejsce pobytu.

6. Podsumowanie

Brak regulacji na poziomie unijnym i krajowym oraz niejednolita praktyka organów i sądów powodują, że wykonywanie w praktyce koncepcji świadczenia złożonego wiąże się z wieloma

problemami w zakresie opodatkowania VAT. Kwestia kwalifikacji świadczenia (jako jednego świadczenia złożonego bądź jako kilku odrębnych pojedynczych świadczeń) ma istotne znaczenie z punktu widzenia prawidłowego rozliczenia podatku z uwagi na fakt, iż w przypadku świadczenia złożonego świadczenia pomocnicze podlegają takiemu samemu traktowaniu podatkowemu jak świadczenie główne (np. zastosowanie znajdzie jedna stawka podatku).

Brak przepisów w tym zakresie powoduje, że nie istnieje zamknięty katalog tego rodzaju świadczeń. Zatem w praktyce istnieje możliwość tworzenia coraz to nowych świadczeń złożonych, w przypadku których zastosowanie znajdzie jednolita stawka podatku (możliwe jest wówczas stosowanie obniżonej stawki podatkowej do całego świadczenia). W konsekwencji nie można wykluczyć ryzyka instrumentalnego stosowania tej koncepcji, co mogłoby prowadzić do nadużyć i byłoby wysoce niepożądane.

7. Instrukcja postępowania w sytuacji występowania świadczeń, które mają lub mogą mieć charakter świadczeń złożonych

Z uwagi na fakt, że świadczenia złożone nie są uregulowane ani na poziomie unijnym, ani krajowym (nie ma też definicji samego pojęcia), poniższa instrukcja została przygotowana w szczególności na podstawie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE dotyczącego tego rodzaju świadczeń.

Wzór

Instrukcja postępowania w sytuacji występowania świadczeń, które mają lub mogą mieć charakter świadczeń złożonych

Przedmiotowa instrukcja jest skierowana do osoby (lub osób) odpowiedzialnej za rozliczenia podatkowe w jednostce (nazwa jednostki).

1. Analizy, czy mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, należy dokonać w przypadku, gdy świadczenie składa się z dwóch

²⁶ Wyrok TSUE z 27 czerwca 2013 r., Minister Finansów przeciwko RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., C-155/12, Legalis.

lub więcej elementów i jednocześnie:

- 1) jeden element (lub więcej elementów) świadczenia może być uznany za będący świadczeniem głównym oraz
 - 2) jeden element (lub więcej elementów) świadczenia może być uznany za będący świadczeniem pomocniczym (dodatkowym), rozumianym jako świadczenie, które stanowi dla nabywcy wyłącznie środek do lepszego wykorzystania świadczenia głównego bądź jest niezbędne do jego realizacji.
2. Dla celów kwalifikacji danego świadczenia, jako świadczenia złożonego, istotne jest dokonanie analizy całości świadczenia z perspektywy potrzeb przeciętnego konsumenta w odniesieniu do następujących kwestii:
- 1) czy z ekonomicznego i praktycznego punktu widzenia rozdzielenie danego świadczenia miałoby dla konsumenta charakter sztuczny z uwagi na występowanie nierozzerwalnego związku jednostkowych świadczeń polegającego na tworzeniu przez nie jednej całości w sensie gospodarczym?
 - 2) czy realizacja jednostkowych świadczeń ma znaczenie i zachowuje swą wartość dla konsumenta (nabywcy) jedynie wówczas, gdy są one dokonywane razem ze świadczeniem głównym, tj. czy świadczenie traktowane jako pomocnicze miałoby wartość dla konsumenta, gdyby było dokonywane bez świadczenia głównego?
3. Wskazówką w zakresie klasyfikacji danego świadczenia jako świadczenia złożonego może być również:
- 1) treść umowy między nabywcą a dostawcą świadczenia (w tym zdefiniowanie celu, do jakiego dążą strony transakcji); należy jednak mieć na uwadze, że o tym, czy dane świadczenie należy opodatkować jako świadczenie złożone, decydują przede wszystkim przepisy prawa podatkowego – zatem strony nie mogą mocą postanowień umownych wpływać na bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego;
 - 2) możliwość rozwiązania umowy przez dostawcę świadczenia w przypadku, gdy nabywca nie uiszcza opłaty za świadczenia pomocnicze;
 - 3) brak po stronie nabywcy możliwości swobodnego i niezależnego wyboru świadczeniodawców oraz sposobów korzystania ze świadczeń pomocniczych (np. w odniesieniu do świadczeń związanych z najmem, takich jak dostawa wody czy energii elektrycznej).
4. Każdy przypadek potencjalnego wystąpienia świadczenia złożonego powinien być analizowany odrębnie i na podstawie całokształtu okoliczności. Nie ma listy warunków, których spełnienie definitywnie przesądzałoby, że dane świadczenie jest świadczeniem złożonym.
5. Traktowanie danego świadczenia jako świadczenia złożonego wymaga zgromadzenia przemawiających za tym argumentów, w szczególności mających na celu wykazanie z perspektywy konsumenta nierozzerwalnego związku jednostkowych świadczeń oraz braku wartości świadczeń pomocniczych realizowanych bez świadczenia głównego.
6. W przypadku uznania, że mamy do czynienia ze świadczeniem złożonym, do świadczeń pomocniczych należy stosować te same konsekwencje podatkowe jak w przypadku świadczenia głównego. W szczególności dotyczy to stawki podatku, momentu powstania obowiązku podatkowego czy miejsca świadczenia.

Summary

Sylwia Adamczyk-Kaczmar

Composite supplies on the grounds of VAT

Composite supplies are commonly used in practice. Since they are not regulated by the law (neither by VAT Directive 2006/112, nor by the Polish VAT Act), their appropriate VAT treatment (in particular application of correct VAT rate) may raise doubts. The following article aims to present the most important aspects related to taxation of composite supplies within the scope of VAT.



Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further