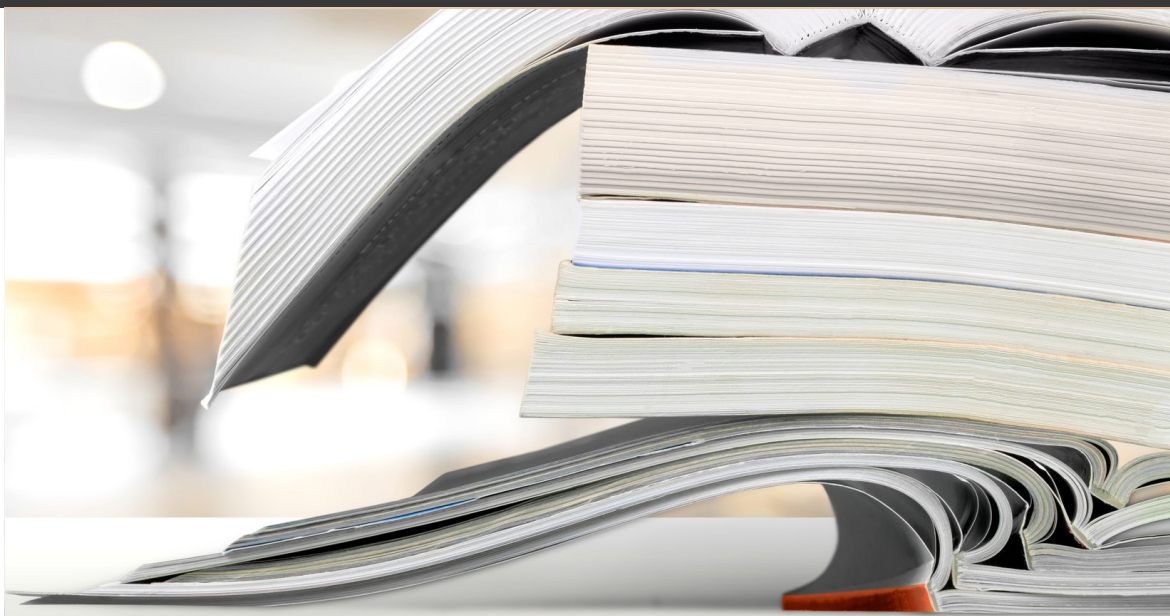


Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Ernest Bucior

**Środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych
w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii
Europejskiej, dotyczącym swobody przepływu towarów
– definicja pojęcia**

Maciej Tuszyński

**Niezawiniona oraz zawiniona następca
niemożliwość świadczenia**

Paweł Dymlang

**Wystawianie faktur do paragonów w 2020 roku
– zagadnienia wybrane**

Nr 1 (18) styczeń 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl



ZAPRASZAM NA MOJE
AUTORSKIE SZKOLENIE:

**ALTERNATYWNE SPÓŁKI
INWESTYCYJNE (ASI)
W PRAKTYCE – ZARZĄDZANIE
INWESTYCJAMI ORAZ
POZYSKANIE KAPITAŁU.
WARSZTATY PRAKTYCZNE**

WARSZAWA, 9-10 MARCA 2020 ROKU

DR ANDRZEJ DMOWSKI

Szkolenie dotyczy praktycznych aspektów funkcjonowania Alternatywnych Spółek Inwestycyjnych (ASI). Celem szkolenia jest przedstawienie zagadnień związanych z funkcjonowaniem ASI w Polsce, jako jednego z najkorzystniejszych „wehikułów inwestycyjnych” służących do zbierania środków od wielu inwestorów, w celu ich korzystnego ulokowania. Przekazywane podczas szkolenia podstawy funkcjonowania oraz informacje praktyczne, umożliwią uczestnikom zapoznanie się z korzyściami wynikającymi z prowadzenia zbiorowej działalności inwestycyjnej w oparciu o ASI. Uczestnicy szkolenia będą w stanie podjąć świadomą decyzję w zakresie wyboru modelu działalności inwestycyjnej.

Więcej informacji znajdą Państwo na stronie: www.rbakademia.pl

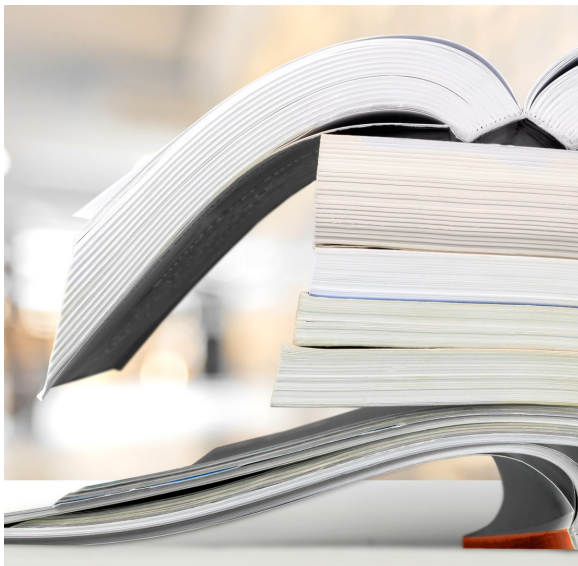
Polecamy

Środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dotyczącym swobody przepływu towarów – definicja pojęcia

Ernest Bucior

Zakaz ograniczeń ilościowych i ograniczeń o skutku równoważnym – wraz z zakazem ograniczeń o charakterze fiskalnym – stanowią podstawę funkcjonowania rynku wewnętrznego UE jako obszaru gospodarczego. Celem artykułu jest próba zdefiniowania na podstawie orzecznictwa TSUE pojęcia środka o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych.

Patrz str. 46



Niezawiniona oraz zawiniona następca niemożliwość świadczenia

Maciej Tuszyński

W opracowaniu zaprezentowana została następca niemożliwość świadczenia, która ma swoje źródło w okolicznościach, za jakie dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, jak również za takie, za które odpowiedzialność ponosi. Omówiona została także reguła z Kodeksu cywilnego, dotycząca unormowania skutków niewykonania zobowiązania.

Patrz str. 6

Tajemnica psychologa a warunki jej uchylenia, rozważania na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 1

Bartosz Nawrot

Tajemnica zawodowa jest kategorią prawną i etyczną – jest podstawową cechą zawodów zaufania publicznego. Jej głównym celem w przypadku zawodów medycznych jest zapewnienie przestrzegania praw pacjenta, a w szczególności prawa do swobodnej wypowiedzi. Artykuł dotyczy warunków uchylenia tajemnicy zawodowej psychologa na gruncie różnych gałęzi prawa.

Patrz str. 42

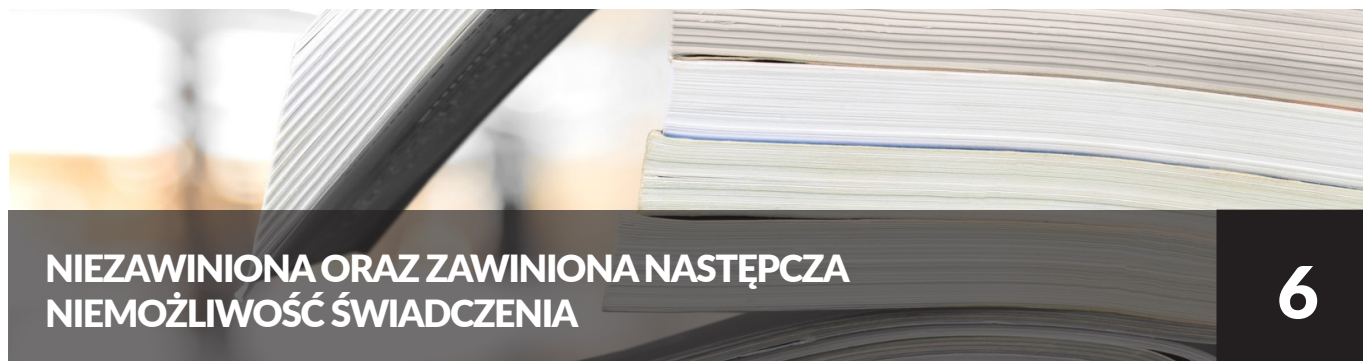
Wystawianie faktur do paragonów w 2020 roku – zagadnienia wybrane

Paweł Dymłang

Powszechnie spotykana praktyka wystawiania faktur do paragonów – mimo że wydawałoby się to prostą czynnością – wciąż budzi kontrowersje zarówno wśród podmiotów zajmujących się głównie obrotem konsumenckim, jak i tych, którzy dokonują sprzedaży na rzecz innych przedsiębiorców. Brak klarownych regulacji prowadzi do dużej swobody w interpretowaniu przepisów.

Patrz str. 18

Spis treści



NIEZAWINIONA ORAZ ZAWINIONA NASTĘPCZA NIEMOŻLIWOŚĆ ŚWIADCZENIA

6

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Finansowanie przez spółkę kursu języka obcego dla członków zarządu 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Maciej Tuszyński

Niezawiniona oraz zawiniona następca niemożliwość świadczenia..... 6

Paweł Dymłang

Wystawianie faktur do paragonów w 2020 roku – zagadnienia wybrane 18

Jakub Jaros

Nowa matryca stawek VAT oraz Wiążąca Informacja Stawkowa – ułatwienia i wyzwania dla podatników 24

Agnieszka Bieńkowska, Łukasz Grzegorzczak

Ulga na złe długi w podatkach dochodowych .. 33

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Praca w godzinach nadliczbowych 39

ARTYKUŁY I OPINIE

Bartosz Nawrot

Tajemnica psychologa a warunki jej uchylenia, rozważania na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 1 42

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Ernest Bucior

Środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dotyczącym swobody przepływu towarów – definicja pojęcia 46



Drodzy Czytelnicy

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

Wielokrotnie w naszym Biuletynie przywołujemy i cytujemy interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Jak wynika z raportu Krajowej Informacji Skarbowej, w 2019 r. podatnicy złożyli 26 812 wniosków, a wydano 21 032 takich interpretacji. Ich liczba spadła o blisko 2,5 tys. w porównaniu z 2018 r. Co ciekawe, najwięcej wydano ich w 2014 r., bo aż 37 891, ale począwszy od 2015 r. zarysowała się wyraźna tendencja spadkowa. W ubiegłym roku podatnicy zwracali się najczęściej o wyjaśnienie kwestii dotyczących podatku od towarów i usług (13 755 interpretacji), podatku dochodowego od osób fizycznych (8 141), podatku dochodowego od osób prawnych (3 340).

W przypadku podatków bezpośrednich dominowała tematyka związana ze skutkiem umowy o sprzedaży nieruchomości, z dochodami generowanymi przez prawa własności intelektualnej, ograniczeniami w zaliczaniu wydatków do kosztów uzyskania przychodów czy też z ulgą na działalność badawczo-rozwojową, obowiązkami płatnika i dokumentacją cen transferowych. Jeśli chodzi o podatki pośrednie, to najczęściej chodziło o odzyskanie podatku naliczonego, zwłaszcza dotyczącego inwestycji dofinansowanych przez Unię Europejską, opodatkowanie czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, odliczenie VAT z użyciem prewspółczynnika, a także o stawki podatku, dostawę nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych, zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe. W 2019 r. podatnicy złożyli 1 620 skarg na wydane interpretacje oraz 251 skarg na postanowienia, a także 572 zażalenia na postanowienia, przy czym KIS wniosła w sprawach dotyczących interpretacji 871 skarg kasacyjnych, zaś wnioskujący – 360 takich skarg. Warto przypomnieć, że od 1 listopada ub.r. można występować do KIS z wnioskiem o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej.

W osiemnastym numerze Biuletynu poruszamy problematykę dotyczącą: środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w orzecznictwie TSUE na temat swobody przepływu towarów – definicji pojęcia; niezawinionej oraz zawinionej następcej niemożliwości świadczenia; wystawiania faktur do paragonów w 2020 r.; tajemnicy psychologa i warunków jej uchylenia, rozważań na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 1; nowej matrycy stawek VAT oraz Wiążącej Informacji Stawkowej – ułatwień i wyzwań dla podatników; ulgi na złe długi w podatkach dochodowych; pracy w godzinach nadliczbowych; finansowania przez spółkę kursu języka obcego dla członków zarządu.



*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: członkowie zarządu, nieodpłatne świadczenia, przychód, podatek dochodowy od osób fizycznych, umowa o zarządzanie, szkolenie językowe, kurs języka angielskiego, interpretacja indywidualna, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

FINANSOWANIE PRZEZ SPÓŁKĘ KURSU JĘZYKA OBCEGO DLA CZŁONKÓW ZARZĄDU

W ocenie organów podatkowych wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r. w kwestii powstania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia dotyczy pracowników i wskazuje, jak powinny być te świadczenia interpretowane, ale ujęte w nim tezy są także aktualne wobec członków zarządu (menedżerów) danej spółki. O tym, czy sfinansowanie przez płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych indywidualnego szkolenia językowego dla członków zarządu stanowi dla tych osób przychód z nieodpłatnych świadczeń, decyduje również treść konkretnej umowy o zarządzanie, a także ustalenie, w czym interesie świadczenie było poniesione – świadczeniodawcy czy świadczeniobiorcy.

1. Wprowadzenie

W dniu 16 stycznia 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał w indywidualnej interpretacji prawa podatkowego¹ za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy (spółki działającej w branży energetycznej i finansowej) dotyczące obowiązków płatnika w związku ze sfinansowaniem członkom zarządu spółki kursu języka angielskiego lub niemieckiego. W uzasadnieniu wniosku o interpretację spółka wskazała, że członkowie zarządu realizują swoje obowiązki zgodnie z zawartymi z nimi umowami o świadczenie usług zarządzania i uzyskują przychody z działalności wykonywanej osobiście. W myśl art. 13 pkt 7 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od

osób fizycznych² (dalej: u.p.d.o.f.) są nimi przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych. W ww. umowach znajduje się zapis o tym, że zarządzający są zobligowani działać z najwyższą starannością i profesjonalizmem, a także brać udział w konferencjach, seminariach bądź spotkaniach o charakterze biznesowym, związanych z przedmiotem działalności spółki, a także odbywać podróże krajowe i zagraniczne.

Rada nadzorcza wyraziła zgodę na sfinansowanie przez spółkę szkolenia językowego dla członków zarządu, zaś wnioskodawca podkreślił, że kurs dotyczy konkretnie te-

¹ Sygn. 0114-KDIP3-2.4011.590.2019.1.JK2.

² T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

matyki branżowej, a jego celem jest uzyskanie poziomu znajomości języka angielskiego lub niemieckiego, umożliwiającego swobodną komunikację w ramach swoich obowiązków służbowych oraz rozwinięcie możliwości komunikowania się w tych językach w środowisku międzynarodowym. Wnioskodawca podkreślił, że zapewnienie udziału członkom zarządu w kursach wspomnianych języków ma zrealizować wyłącznie interesy gospodarcze spółki. Biegłe posługiwanie się językami obcymi ma także znaczenie dla spółki w kontekście prowadzenia rozmów biznesowych w kwestii funduszy inwestycyjnych i zarządzania aktywami. Płatnik zauważył też, że jeśli efektem szkolenia językowego członków zarządu będzie indywidualna korzyść, to nie będzie to celem działania spółki, lecz jego skutkiem ubocznym.

Spółka zadała we wniosku o interpretację z 15 listopada 2019 r. pytanie: czy sfinansowanie przez wnioskodawcę indywidualnego szkolenia dla członków zarządu, w postaci kursu języka angielskiego lub niemieckiego, stanowi dla tych osób przychód z nieodpłatnych świadczeń, o którym mowa w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.? W ocenie wnioskodawcy tak nie jest.

W treści interpretacji zwraca się także uwagę na to, że jeśliby członek zarządu nie został powołany do pełnienia swojej funkcji w spółce, to zapewne nie byłby sam zainteresowany ponoszeniem kosztów związanych z indywidualnymi kwalifikacjami językowymi, ponieważ nie byłoby mu to potrzebne w takim zakresie w jego codziennym życiu³.

2. Pojęcie nieodpłatnego świadczenia w orzecznictwie

Zarówno wnioskodawca, jak też Dyrektor KIS odnieśli się w swych stanowiskach do uchwał NSA z 18 listopada 2002 r.⁴ i z 16 października 2006 r.⁵, a także do głośnego wyroku TK z 8 lipca 2014 r.⁶. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w pierwszej z ww. uchwał, co też potwierdził w drugiej z nich, iż „Trzeba mieć na uwadze, że pojęcie »nieodpłatnego świadczenia«, użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷, ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu (działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony), ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy⁸. Stanowisko to jest także aktualne na gruncie art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.⁹.

Z kolei w przełomowym w tej kwestii wyroku TK z 8 lipca 2014 r. określone zostały trzy ważne przesłanki uznania nieodpłatnych świadczeń za przychód pracownika ze stosunku pracy, a mianowicie: 1) zostały one spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie); 2) zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść; 3) korzyść ta jest wy-

mierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Sedno interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

W omawianej tu interpretacji Dyrektor KIS stwierdził, że powyższy wyrok TK, choć dotyczy świadczeń uzyskiwanych przez pracowników, to znajdują się w nim wskazówki interpretacyjne w kwestii nieodpłatnych świadczeń, zaś przywołane ustalenia są aktualne także wobec osób, które są członkami zarządu (menedżerami). Przychody członka zarządu spółki w przypadku zawarcia umowy o świadczenie usług zarządzania zalicza się do źródła określonego w art. 13 pkt 7 u.p.d.o.f., a co do zasady ponoszone przez spółkę koszty kursów języków obcych powinny być kwalifikowane jako przychód, który podlega podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Jednakże w sytuacji, gdy zarządzający został zobligowany do obowiązkowego udziału w konkretnych szkoleniach „nie sposób mówić o powstaniu przychodu po stronie podatnika, gdy uczestnictwo w danych kursach jest jednym z warunków wykonywania umowy, a odmowa wykonania tego obowiązku mogłaby skutkować np. rozwiązaniem umowy”. Dyrektor KIS zwrócił też m.in. uwagę, że koszty udziału w kursach związane są z działalnością spółki, zaś członkowie zarządu są zobowiązani – zgodnie z zawartą umową – w nich uczestniczyć, a także iż: „z punktu widzenia spółki, zapewnienie im kursu języka angielskiego lub niemieckiego ma zrealizować wyłącznie jej interesy i wynika z potrzeb spółki w tym zakresie”. Dlatego uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe.

3 W związku z tym przywołana została także interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 lipca 2019 r., sygn. 0113-KD IPT-2-3.4011.325.2019.3.IS.

4 Sygn. akt FPS 9/02.

5 Sygn. akt II FPS 1/06.

6 Sygn. akt K 7/13; Dz.U. 2014 poz. 947.

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

8 Wyroki SN: z 13 czerwca 2002 r., sygn. akt III RN 106/01 i z 6 sierpnia 1999 r., sygn. akt III RN 31/99 - OSNAPU 2000 nr 13 poz. 496.

9 Uchwała NSA z 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10.



Maciej Tuszyński

Legal Manager, adwokat w Departamencie Prawnym, członek Okręgowej Rady Adwokackiej w Warszawie, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalizuje się w prawie spółek handlowych oraz prawie cywilnym. Posiada doświadczenie zawodowe, które obejmuje prowadzenie sporów sądowych oraz wszechstronne doradztwo prawne w zakresie bieżącej obsługi podmiotów gospodarczych, w szczególności spółek prawa handlowego. W ramach pracy w Kancelarii Russell Bedford jego praktyka koncentruje się na sprawach korporacyjnych, cywilnych i gospodarczych. Doskonalił swą praktykę pracując w kancelariach prawnych w Warszawie, specjalizujących się w obsłudze podmiotów gospodarczych.

Słowa kluczowe: prawo, świadczenie, zobowiązanie, zobowiązanie wzajemne, niemożliwość, następca niemożliwość, niezawiniona następca niemożliwość, zawiniona następca niemożliwość, niewykonanie, Kodeks cywilny, odpowiedzialność, dłużnik, surrogaty, surogacja, zwrot surrogatów, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NIEZAWINIONA ORAZ ZAWINIONA NASTĘPCZA NIEMOŻLIWOŚĆ ŚWIADCZENIA

Przedmiotem opracowania jest kontynuacja tematyki dotyczącej zawinionej oraz niezawinionej następczej niemożliwości świadczenia¹. Po wstępnym określeniu pojęcia niemożliwości świadczenia i jej wielorakich postaci, w poniższym artykule szczegółowo został omówiony przypadek następczej niemożliwości świadczenia, za którą żadna ze stron nie ponosi odpowiedzialności, a także niemożliwości zawinionej przez dłużnika. Opisane zostały również pojęcia oraz instytucje towarzyszące, mające istotne znaczenie dla całościowego charakteru opracowania. W związku z przyjętą w polskim prawie zasadą realnego wykonywania zobowiązań, w wyniku właściwego spełniania świadczenia przyrzeczonego przez dłużnika wygasa stosunek zobowiązaniowy. W opracowaniu zaprezentowana została następca niemożliwość świadczenia, która ma swoje źródło w okolicznościach, za jakie dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, jak również za takie, za które odpowiedzialność ponosi. Omówiona została także reguła dotycząca unormowania skutków niewykonania zobowiązania z art. 471 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny² (dalej: k.c.).

1. Niemożliwość świadczenia, za którą dłużnik nie ponosi odpowiedzialności

1.1. Charakterystyka unormowania

W przypadku gdy następca niemożliwość świadczenia ma swoje źródło w okolicznościach, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, zobowiązanie wygasa. Skutkiem w takiej sytuacji jest zwolnienie dłużnika

z obowiązku świadczenia oraz wyłączenie po jego stronie odpowiedzialności odszkodowawczej. *Ratio legis* tego uregulowania opiera się na dwóch zasadniczych założeniach. Po pierwsze świadczenie, skoro zostało dotknięte niemożliwością, niezależnie od wszystkiego nie zostanie już spełnione. W myśl więc zasady, że *impossibilia nulla obligatio est*, dłużnik nie może być dalej zobowiązany do jego wypełnienia. Po drugie, ponieważ nie-

1 Por. M. Tuszyński, *Następca niemożliwość świadczenia*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 11 (16) 2019, s. 6-14.

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

możliwość świadczenia jest wynikiem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, to nie ma podstaw, aby obciążyć go negatywnymi skutkami tej sytuacji³. Ponadto dalsze trwanie stosunku zobowiązaniowego, szczególnie w przypadku zobowiązań, gdzie obie strony są względem siebie zarówno zobowiązane, jak i uprawnione, o ile pojęciowo możliwe do wyobrażenia, o tyle w realnym świecie byłoby dalece niesłuszne. Gdyby w stanie faktycznym stanowiącym hipotezę art. 475 § 1 k.c. zobowiązanie nie wygasało, dochodziłoby do sytuacji, w której dłużnik, będąc samemu zwolnionym z obowiązku świadczenia, mógłby domagać się spełnienia świadczenia strony przeciwnej. Logiczne wydaje się być stwierdzenie, że niezawiniona niemożliwość świadczenia, o ile nie pociąga za sobą negatywnych skutków dla dłużnika, to tym bardziej nie powinna prowadzić do jego wzbogacenia⁴.

Co do zasady wygaśnięcie zobowiązania będące skutkiem odstąpienia od umowy wzajemnej następuje *ex tunc* – od momentu powstania stosunku zobowiązaniowego. Od tej chwili żadna ze stron nie może żądać od drugiej strony spełnienia świadczenia. Niemożliwość musi mieć jednak charakter trwały. Przemijający charakter niemożliwości, za którą dłużnik nie odpowiada, decyduje jedynie o odroczeniu momentu świadczenia. A konsekwencją takiego działania będzie opóźnienie lub zwłoka dłużnika. Jeżeli jednak miałyby okazać się, że konsekwencją odroczenia będzie utrata doniosłości świadczenia jako sprzecznego ze społeczno-gospodarczym celem zobowiązania, to należy traktować taką przeszkodę jako trwałą⁵.

W przypadku, kiedy strona, której świadczenie stało się niemożliwe, otrzymała świadczenie bądź jego część od drugiej strony, ma obowiązek je zwrócić, jako świadczenie nienależne w rozumieniu przepisu art. 410 § 2 k.c. w związku z upadkiem podstawy świadczenia⁶. Jeżeli niemożliwość dotyczy tylko części świadczenia, a świadczenie jest podzielne⁷, zobowiązanie wygasa tylko w odniesieniu do tej części. Jeżeli jednak częściowe spełnienie świadczenia, ze względu na cel zobowiązania bądź charakter świadczenia straci dla wierzyciela znaczenie, zobowiązanie wygaśnie w całości.

Co prawda ustawa ściśle reguluje tę kwestię tylko w odniesieniu do zobowiązań mających za przedmiot świadczenie wzajemne, a w art. 475 k.c. nie ma wzmianki dotyczącej częściowego spełnienia świadczenia. Powszechnie jednak zarówno w teorii prawa, jak i praktyce, zapewne ze względów słuszności stosuje się art. 495 § 2 k.c. także do zobowiązań niemających charakteru wzajemnego.

Uprawnienie do powołania się na niemożliwość świadczenia przysługuje obu stronom stosunku zobowiązaniowego. Ciężar dowodu spada zgodnie z ogólną regułą na stronę twierdzącą. W sytuacji, w której dłużnik powołuje się na niemożliwość, za którą nie ponosi odpowiedzialności, ciężar wykazania okoliczności będących przyczyną, dla której wykonanie zobowiązania stało się niemożliwe, spoczywa zawsze na nim samym. Należy pamiętać o tym, iż z niemożliwością świadczenia będziemy mie-

li do czynienia wtedy, kiedy przedmiotem świadczenia jest rzecz oznaczona co do tożsamości. Zgodnie z zasadą, że cały gatunek nie ginie (*genus perire non censetur*) świadczenia mające za przedmiot rzecz oznaczoną rodzajowo z reguły są możliwe do wykonania. Wydaje się jednak, że teza tradycyjna, iż świadczenie oznaczone rodzajowo nigdy nie może stać się świadczeniem niemożliwym jest zbyt daleko idąca, a na pewno nie odnosi się do tzw. ograniczonych świadczeń rodzajowych⁸. Kodeks cywilny nie wylicza okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności. Wiadomo jednak, że jest to odpowiedzialność na zasadzie winy.

1.2. Obowiązek zwrotu surogatów

Zgodnie z art. 475 § 2 k.c. jeżeli rzecz będąca przedmiotem świadczenia została zbyta, utracona lub uszkodzona, dłużnik obowiązany jest wydać wszystko, co uzyskał w zamian za tę rzecz albo jako naprawienie szkody. Ma zatem zastosowanie zasada surogacji. Dochodzi bowiem do wyłączenia rzeczy zbytej, utraconej lub zniszczonej, z majątku dłużnika, opcjonalnie z majątku innej osoby – w przypadku, gdy dłużnik zobowiązany był do świadczenia rzeczy cudzej, w konsekwencji czego powstanie po jego stronie określone uprawnienie lub w przypadku jego realizacji określona korzyść majątkowa⁹.

Oznacza to, że w przeciwieństwie do regulacji z § 1 tegoż przepisu, stosunek zobowiązaniowy nie wygasa – trwa on nadal, zmianie ulega jedynie przedmiot świadczenia. Przepis art. 475 § 2 k.c. na-

3 J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. 3, cz. 1, s. 803-804.

4 *Ibidem*, s. 804.

5 F. Błahuta, *Kodeks cywilny: komentarz*. T. 1, Warszawa 1972, s. 1172.

6 J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit.

7 Świadczenie jest podzielne, jeżeli można je spełnić częściowo, bez istotnej zmiany przedmiotu lub wartości; świadczeniem podzielnym jest zawsze świadczenie mające za przedmiot pieniądze i zazwyczaj świadczenie mające za przedmiot rzeczy oznaczone rodzajowo.

8 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 317.

9 S. Grzybowski, *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. III – cz. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974, s. 805, [za]: E. Kittowski, *Surogacja rzeczowa w prawie cywilnym*, Wydawnictwo Prawnicze, 1969, s. 25 i n.

leży traktować jako przepis szczególny względem paragrafu pierwszego tego artykułu. W tym miejscu zasadne wydaje się wyjaśnienie znaczenia terminu „zmiana przedmiotu świadczenia”. Powszechnie uznaje się, że przedmiotem świadczenia jest przedmiot, do którego odnosić się ma polegające na działaniu lub zaniechaniu zachowanie dłużnika zgodne z treścią jego obowiązku. Treść obowiązku dłużnika określana jest przez źródło powstania konkretnego zobowiązania. W razie skorzystania przez wierzyciela z uprawnienia do żądania zwrotu surogatów, możliwe są dwie drogi rozumowania co do skutków tego zdarzenia. Pierwsza, że w związku z wygaśnięciem zobowiązania na podstawie przepisu § 1 art. 475 k.c. i złożeniem stosownego oświadczenia woli przez wierzyciela o zwrot surogatów, powstaje nowe zobowiązanie¹⁰. Druga, że zobowiązanie takie nie wygasa, przy czym po stronie, której świadczenie stało się niemożliwe do spełnienia, dochodzi do zmiany przedmiotu świadczenia. Za stanowiskiem pierwszym przemawia niewątpliwie literalne brzmienie art. 475 § 1 k.c. oraz fakt, że zazwyczaj w przypadku zmiany przedmiotu świadczenia wygasa stare zobowiązanie.

Za poparciem drugiego stanowiska przemawia fakt, iż stosunek prawny powstający między dłużnikiem a wierzycielem wskutek złożenia oświadczenia woli o skorzystaniu z uprawnienia do zwrotu surogatów przez wierzyciela, jest w bardzo istotny sposób powiązany z zobowiązaniem istniejącym między stronami przed momentem, w którym świadczenie stało się niemożliwe do spełnienia. Właśnie w tym zobowiązaniu upatrywać należy podstawy prawnej obowiązku zwrotu surogatów¹¹. Za właściwą należy przyjąć

zdaniem Autora drugą koncepcję. W kontekście § 2 art. 475 k.c. chodzi więc o taką zmianę przedmiotu świadczenia, która nie pociąga za sobą konsekwencji w postaci zmiany samego źródła zobowiązania i przesądza o jego ciągłości¹².

Dłużnik jest zobowiązany do wydania wszystkiego, co uzyskał w zamian za rzecz mającą być przedmiotem świadczenia z tytułu ubezpieczenia lub w ramach odszkodowania od osoby trzeciej. Istnieją trzy możliwe sytuacje, jeżeli chodzi o stosunek wartości pierwotnego przedmiotu świadczenia do wartości jego ekwiwalentu, który dłużnik otrzymał lub ma otrzymać. Pierwsza, kiedy wartość surogatu jest wyższa od wartości przedmiotu świadczenia pierwotnego. Druga, gdzie wartości te będą równe oraz trzecia, w której to wartość przedmiotu świadczenia pierwotnego będzie wartością wyższą. Najwłaściwsza i najbardziej słuszna jest sytuacja druga. Jest ona też najczęściej spotykaną w praktyce obrotu. Zazwyczaj ekwiwalent, który otrzymuje dłużnik nie odbiega wartością od rzeczy zbytej, utraconej lub uszkodzonej. Wynika to poniekąd z charakteru i celu umowy ubezpieczenia oraz instytucji odpowiedzialności za wyrządzenie szkody na majątku.

Pozostałe dwa przypadki nie są jednak bez znaczenia, gdyż ich wystąpienia nie można wykluczyć, a ponadto oddziałują one w pośredni sposób na dalsze stosunki łączące dłużnika, którego świadczenie stało się niemożliwe i wierzyciela. Sytuacja pierwsza, gdzie wartość surogatu przewyższa wartość pierwotnego przedmiotu świadczenia, oznacza wzbogacenie się wierzyciela. Jest to jednak o tyle uzasadnione, że nadwyżka, o której mowa pochodzi bezpośrednio od przedmiotu, na który świadczenie opiewało w swoim

pierwotnym kształcie. Przyjęcie rozwiązania polegającego na tym, iż nadwyżkę ponad wartość przedmiotu zbytego, utraconego lub zniszczonego, zatrzymywałby dłużnik, prowadziłoby niechybnie do jego wzbogacenia. Wzbogacenie takie byłoby niczym nieuzasadnione i z samego założenia niesprawiedliwe.

Bardziej skomplikowana wydaje się być sytuacja trzecia, w której wartość ekwiwalentu jest mniejsza od wartości pierwotnego przedmiotu świadczenia. Wierzyciel decydując się na przyjęcie surogatów w takim wymiarze byłby pokrzywdzony. Warto zaznaczyć, że zasada surogacji w sytuacjach objętych zakresem art. 475 § 2 k.c. ma zastosowanie tylko i wyłącznie w przypadkach, kiedy przedmiot danego świadczenia jest rzecz. Zasada surogacji nie znajdzie zastosowania w odniesieniu do świadczeń innego rodzaju. W szczególności, jeżeli mamy do czynienia z zawarciem umowy przedwstępnej. Świadczenie w umowie przedwstępnej polega na złożeniu oświadczenia woli o zawarciu umowy przyrzeczonej, nie ma tu znaczenia, co miałoby być przedmiotem takiego oświadczenia. Rzecz, której miało dotyczyć oświadczenie będące przedmiotem świadczenia z umowy przedwstępnej, nie jest przedmiotem świadczenia z tej umowy i nie może być z nim w żaden sposób utożsamiana.

1.3. Przypadek zobowiązania wzajemnego

Artykuł 495 k.c. stanowi modyfikację art. 475 k.c. i ma zastosowanie do zobowiązań wzajemnych. Wyrażona jest w nim zasada, że strona zobowiązania, której świadczenie stało się niemożliwe do wykonania, nie może domagać się od strony przeciwnej spełnienia świadczenia wzajemnego, a gdyby już do tego doszło,

10 E. Kitłowski, *Surogacja rzeczowa...*, op. cit., s. 80 i n.

11 J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 807.

12 E. Kitłowski, *Surogacja rzeczowa...*, op. cit., s. 79.

obowiązana jest zwrócić to, co uzyskała zgodnie z przepisami o bezpodstawnym wzbogaceniu. Podobnie przedstawia się sytuacja w przypadku, gdy świadczenie jednej ze stron stało się niemożliwe tylko w części, strona ta traci uprawnienie do żądania części świadczenia strony przeciwnej. Zasadnicza różnica polega na tym, że w przypadku, gdy częściowe spełnienie świadczenia ze względu na właściwości zobowiązania albo zamierzony cel umowy¹³ traci dla strony przeciwnej na znaczeniu, to może ona od umowy odstąpić. Powyższe uregulowanie jest naturalnym następstwem wygaśnięcia zobowiązania w tejże sytuacji. Dalszy byt stosunku zobowiązaniowego, chociaż pojęciowo niewykluczony, w razie niemożliwości jednego ze świadczeń, za którą żadna ze stron nie odpowiada, wydaje się być co najmniej nieuzasadniony.

Zobowiązanie wygasa w całości. Oznacza to, że na aktualności traci nie tylko obowiązek spełnienia świadczenia niemożliwego, ale także świadczenia wzajemnego. Gdyby było inaczej, strona, której świadczenie stało się niemożliwe do spełnienia, będąc zwolniona od obowiązku, sama mogłaby się domagać spełnienia świadczenia wzajemnego. Co niechybnie prowadziłoby do niczym nie usprawiedliwionego jej wzbogacenia. Zobowiązanie wygasa *ex tunc*. Stosunek zobowiązaniowy jest więc niewieczony od samego początku. Strona, której świadczenie stało się niemożliwe do spełnienia, nie tylko nie ma podstaw, aby domagać się spełnienia świadczenia wzajemnego, ale powinna także zwrócić to wszystko, co otrzymała już od drugiej strony, niezależnie od tego, czy jest to całe świadczenie, czy jego

część. Obowiązek zwrotu jest wyraźnie przewidziany w art. 495 § 1 k.c. i zgodnie z jego treścią powinien być oceniany na podstawie przepisów dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia. Świadczenie wzajemne spełnione przed wygaśnięciem zobowiązania na skutek niezawinionej niemożliwości świadczenia drugiej strony jest więc świadczeniem nienależnym w znaczeniu art. 410 § 2 k.c.

Jeżeli chodzi o częściową niemożliwość w zobowiązaniach wzajemnych, to w związku z art. 495 § 2 k.c. zd. 1 dłużnik, którego świadczenie stało się niemożliwe do spełnienia, staje się wolny od obowiązku świadczenia w takim zakresie, w jakim świadczenie jest niemożliwe. W pozostałej zaś części powinien on świadczenie spełnić. Zobowiązanie wygasa więc jedynie w części. W nauce i orzecznictwie powszechnie przyjmuje się, że zasada, o której mowa, mimo iż *expressis verbis* wyrażona, w przepisie dotyczącym *stricte* zobowiązań wzajemnych, powinna znaleźć zastosowanie także w zobowiązaniach, które takiego charakteru nie mają¹⁴.

Jeżeli jednak z natury zobowiązania wzajemnego, jego właściwości, bądź też ze względu na zamierzony cel umowy, wiadomy stronie, której świadczenie stało się niemożliwe do wykonania, częściowe wykonanie nie miałoby dla drugiej strony znaczenia, to może ona od umowy odstąpić. Przestanka, o której mowa, występuje także w przepisach art. 491 § 2 k.c., art. 492 k.c. oraz art. 493 § 2 k.c., z tą jednakże różnicą, że w tym przypadku stronie odstępującej, ze względu

na niezawiniony charakter niemożliwości, nie przysługuje roszczenie odszkodowawcze¹⁵. Właściwe wydaje się nieco bliższe przedstawienie przesłanek odstąpienia od umowy wzajemnej, wymienionych w art. 495 § 2 k.c.

W pierwszej kolejności należy zadać pytanie, czym jest cel umowy, a co celem umowy nie jest. Nie można określić mianem celu umowy ukrytego zamiaru, jaki jedna ze stron planuje zrealizować¹⁶. W ślad za S. Grzybowski, celem czynności prawnej nie jest także jednakowa dla wszystkich czynności danego typu *causam* czynności prawnej. Zdaniem tego autora cel umowy należy utożsamiać z celem społeczno-gospodarczym konkretnej czynności prawnej¹⁷. Strony czynności prawnych, zawierając między sobą umowy, myślą kategoriami gospodarczymi. To cel gospodarczy mają przede wszystkim na względzie, a nie prawne ukształtowanie stosunku zobowiązaniowego. Jest to cel o charakterze zindywidualizowanym i trzeba go oceniać odrębnie dla każdej umowy. Należy przyjąć, że celem umowy jest konkretny cel gospodarczy, do osiągnięcia którego strona zawarła umowę i dla którego pragnie otrzymać od strony przeciwnej przedmiot świadczenia wzajemnego¹⁸. Może się okazać, że osiągnięcie celu, o którym mowa, przy jednoczesnym założeniu częściowego spełnienia świadczenia, stanie się po prostu niemożliwe. Będzie tak w szczególności wtedy, kiedy gospodarczy cel wierzyciela polega na chęci wyzbycia się całości przedmiotu, który zobowiązany jest świadczyć drugiej stronie, a bez znaczenia pozostaje fakt ewentualnego częściowego spełnienia świadczenia wzajemnego¹⁹.

13 Cel ten musi być jednak znany stronie, której świadczenie stało się niemożliwe.

14 A. Ohanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań*, PWN, Warszawa 1970, s. 196; także W. Czachórski, *Prawo zobowiązań w zarysie*, PWN, Warszawa 1968.

15 T. Wiśniewski, *Komentarz do kodeksu cywilnego – Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Warszawa 2006, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, s. 634.

16 Uchwała pełnego składu Izby Cywilnej SN z 19 grudnia 1972 r., OSNCP 1973, nr 3, poz. 37, pkt 3.

17 W. Czachórski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego – część ogólna*, t. 1, Wrocław 1974, s. 533-534.

18 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia według prawa cywilnego*, Wydawnictwo prawnicze, Warszawa 1983, s. 148.

19 A. Klein, *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Wrocław 1964, s. 115.

Jak już była o tym mowa, cel umowy musi być znany tej stronie, której świadczenie stało się niemożliwe. Nasuwa się zatem pytanie, do jakiego momentu najpóźniej dłużnik powinien się dowiedzieć o indywidualnym celu umowy, tak, aby wierzyciel mógł się skutecznie na niego powołać, chcąc odstąpić od całej umowy na skutek utraty znaczenia świadczenia przez jego częściową niemożliwość. W nauce ukształtował się pogląd, że za wystarczające uważa się oznaczenie celu w treści umowy, a jeżeli nie został on oznaczony, wystarczające jest, że był on stronie wiadomy w chwili zawierania umowy²⁰.

A. Klein podąża w tej kwestii nieco dalej i określa jako cel zamierzony każdy cel indywidualny wierzyciela, o którym dłużnik dowiedział się najpóźniej w chwili spełnienia części świadczenia, ale nie później niż wtedy, gdy jego świadczenie stało się w części niemożliwe do spełnienia²¹.

Drugą z przesłanek odstąpienia od umowy wzajemnej, wymienianą w art. 495 § 2 k.c., jest sytuacja, w której częściowe wykonanie świadczenia wzajemnego jest dla wierzyciela pozbawione znaczenia z uwagi na właściwości zobowiązania. Przyjąć należy, że powołując się na właściwość zobowiązania w celu uzasadnienia odstąpienia od umowy wzajemnej, można w szczególności podnieść zarzut niepodzielności świadczenia. Nie ma przy tym znaczenia czy niepodzielny charakter ma świadczenie dłużnika czy świadczenie wierzyciela. Z sytuacją tożsamą będziemy mieć do czynienia w przypadku, gdy świadczenie wierzyciela będzie co prawda po-

dzielne, ale nie w taki sposób, aby można było z niego wyodrębnić część lub części odpowiadające temu fragmentowi świadczenia dłużnika, który jest jeszcze możliwy do spełnienia²².

Jeżeli zaś chodzi o niepodzielność świadczenia, to wysnuwając wniosek *a contrario* z normy art. 379 § 2 k.c. mamy z nią do czynienia wtedy, gdy nie można świadczenia spełnić częściowo bez istotnej zmiany jego przedmiotu lub wartości. Formuła tej definicji składa się z dwóch części. Pierwsza z nich dotyczy fizycznych właściwości przedmiotu świadczenia. I tak np. nie można bez zmiany istotnych właściwości przedmiotu podzielić żywego zwierzęcia, maszyny rolniczej czy telewizora. Część druga formuły akcentuje sferę ekonomiczną świadczenia i nakazuje wziąć pod uwagę stosunek, jaki zachodzi między wartością części świadczenia a wartością całości. Należy założyć, że świadczenie będzie niepodzielne wtedy, gdy suma wartości świadczeń spełnianych częściowo byłaby mniejsza od wartości świadczenia spełnionego w całości. W zasadzie więc okolicznością decydującą przy rozróżnieniu świadczeń na podzielne i niepodzielne będą właściwości przedmiotu świadczenia. Tak więc świadczenie zazwyczaj będzie miało charakter podzielny wówczas, gdy jego przedmiot będzie rzecz oznaczona rodzajowo. Jest to konsekwencją tego, że takie świadczenie można zazwyczaj spełnić w częściach bez zmiany jego istoty ani wpływu na jego wartość. Ze świadczeniem niepodzielnym będziemy mieli zaś do czynienia zawsze wtedy, gdy jego przedmiot będzie stanowić rzecz oznaczona indywidualnie lub gdy świadczenie polega

na zaniechaniu²³. Trzeba także pamiętać, że świadczenie może stać się niepodzielne mocą zgodnego oświadczenia woli stron stosunku zobowiązaniowego. Niepodzielność tego typu jest tożsama pod względem skutków prawnych z niemożliwością opisywaną wyżej.

Wydaje się, że w zakresie zobowiązań ciągłych, które nastawione są na zaspokajanie interesu wierzyciela w ciągu pewnego okresu nie wystąpią raczej okoliczności uzasadniające zastosowanie przepisu art. 495 § 2 k.c. Jeżeli natomiast zobowiązanie ciągłe nie weszło jeszcze w fazę wykonania, to nie ma powodów, aby nie stosować, przyznającego uprawnienie do odstąpienia od całości umowy, art. 495 § 2 k.c.²⁴.

2. Niemożliwość świadczenia, za którą dłużnik ponosi odpowiedzialność

2.1. Obowiązek odszkodowawczy, wynikający z art. 471 k.c.

Tam, gdzie niemożliwość świadczenia jest następstwem okoliczności, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność, zastosowanie znajduje ogólna reguła k.c., dotycząca unormowania skutków niewykonania zobowiązania z art. 471 k.c.²⁵. Tyczy się to przesłanek powstania odpowiedzialności, rozkładu ciężaru dowodu, a także zakresu roszczeń odszkodowawczych wierzyciela²⁶. Wydaje się, że jest to rozwiązanie słuszne i nie ma potrzeby tworzenia odrębnej regulacji normującej tę kwestię. Wynika to zwłaszcza z faktu, że nie ma w zasadzie prawnie doniosłej różnicy między sytuacją, w której dłużnik świadczenia nie spełnia, a taką, w której

20 L. Domański, *Instytucje kodeksu zobowiązań, Część ogólna*, Warszawa 1936, s. 866.

21 A. Klein, *Ustawowe prawo...* op. cit., s. 116.

22 K. Kruczałak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 150 [za]: A. Klein, *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Wrocław 1964, s. 114.

23 W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2009, s. 104.

24 Z. Radwański, *Uwagi o zobowiązaniach trwałych na tle kodeksu cywilnego*, „Studia Cywilistyczne” 1969, t. XIII-XIV, s. 256.

25 W. Czachórski, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007, s. 366.

26 J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 808.

doprowadzając swoim zachowaniem do niemożności świadczenia, nie może wykonać zobowiązania. Tak w pierwszym, jak i drugim wypadku przyczyna rodząca skutek w postaci niewykonanego obowiązku umownego tkwi w postępowaniu dłużnika lub osoby, za której zachowanie odpowiada jak za własne²⁷.

Podstawowym uprawnieniem wierzyciela w tym wypadku jest żądanie naprawienia powstałej szkody w ramach tak zwanego dodatniego interesu umowy. Wierzyciel ma w założeniu znaleźć się po wypłacie odszkodowania w takiej sytuacji, w jakiej znalazłby się, gdyby zobowiązanie zostało wykonane poprawnie. Musi zatem objąć wszystko, co wierzyciel mógłby uzyskać dzięki wykonaniu zobowiązania²⁸.

2.2. Przepisy regulujące kwestię niemożności świadczenia w stosunku do art. 471 k.c.

Zakres hipotezy normy zawartej w art. 471 k.c. jest bardzo szeroki i obejmuje wszystkie możliwe formy niewykonania zobowiązania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Przepisy, które regulują kwestię niemożności świadczenia, dotyczą skutków wyłącznie jednej z przyczyn owego niewykonania. Wynika z tego, że hipoteza normy szczególnej zawiera wszystkie elementy normy ogólnej, a ponadto składniki jej tylko właściwe²⁹. Każda bowiem niemożność świadczenia, prowadząc do niewykonania zobowiązania, mieści się w hipotezie art. 471 k.c. Stosunek, o jakim mowa, jest więc stosunkiem normy szczególnej do normy ogólnej.

Konsekwencje przyjęcia takiego założenia są następujące. Po pierwsze,

skoro ustawodawca uregulował w sposób szczegółowy skutki niemożności świadczenia, to oceniając zagadnienia dotyczące tej konkretnej instytucji, należy stosować przede wszystkim i w pierwszej kolejności przepisy ją normujące. Po drugie zaś, w przypadku, kiedy okaże się, że uregulowanie szczególne jest z różnych względów niewystarczające, sięgnąć należy do przepisów normujących niewykonanie, względnie nienależyte wykonanie zobowiązania w ogólności (art. 471 k.c. i n.) I tak, jeżeli art. 475 k.c. normuje skutki niemożności świadczenia, powstałe w wyniku okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, to tym samym wykluczone jest stosowanie (nawet posiłkowo) normy zawartej w przepisie art. 471 k.c. Jeśli zaś mamy do czynienia z art. 493 k.c. regulującym skutki niemożności świadczenia zwinionej przez dłużnika, ale tylko w zakresie zobowiązań wzajemnych, to jeżeli dane zobowiązanie nie jest zobowiązaniem wzajemnym, a niemożność jest wynikiem okoliczności, za które dłużnik ponosi odpowiedzialność, należy zastosować normę przepisu 471 k.c.

Szeroka hipoteza normy zawartej w art. 471 k.c. zawiera bowiem także te przypadki odpowiedzialności z powodu niemożności świadczenia, które nie zostały uregulowane odrębnie, a bezsprzecznie stanowią o niewykonaniu zobowiązania. Można stwierdzić, że w zakresie unormowania niemożności świadczenia art. 471 k.c. ma charakter subsydiarny w takim sensie, że w szczegółowo nieunormowanych przypadkach reguluje skutki niemożności świadczenia, pod tym tylko warunkiem, że nie-

możliwość taka prowadzi do niewykonania zobowiązania³⁰.

2.3. Reżim odpowiedzialności kontraktowej

Zasadne wydaje się w tym momencie zwrócenie uwagi na zasady reżimu odpowiedzialności *ex contractu*. Odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie, względnie nienależyte wykonanie zobowiązania, jest jedną z podstawowych instytucji prawa zobowiązań. Przepisy regulujące tę kwestię odnoszą się jednak, nie jak sugerowałaby nazwa tylko do umów, lecz do wszystkich zobowiązań, niezależnie od źródła powstania³¹. Poszkodowanego i osobę odpowiedzialną musi łączyć stosunek obligacyjny, w ramach którego doszło do wyrządzenia szkody. Brak powiązania, o którym mowa, wyklucza zastosowanie art. 471 i n. Nie będzie więc ponosić odpowiedzialności kontraktowej osoba trzecia, która spowodowała bądź przyczyniła się do niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Podobnie, jeżeli naruszenie zobowiązania spowodowało wystąpienie szkody po stronie osoby trzeciej, to nie może się ona powołać na stosunek, którego nie jest stroną. Pozostaje jej powołanie się na art. 415 k.c. przy założeniu, że sprawca naruszył obowiązek ogólny, do którego przestrzegania zobowiązany jest każdy³².

Wyjątek od tej zasady stanowi każdorazowo sytuacja, gdy wierzycielem jest osoba występująca w roli zastępcy pośredniego, jako: zleceniobiorca, spedytor, komisant czy agent, bowiem to nie ona doznaje szkody wskutek niewykonania (nienależytego wykonania) zobowiązania. Zazwyczaj podmiotem, w ma-

27 B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Niemożność świadczenia następcza*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, Łódź 1970, s. 83-84.

29 K. Kruczałak, *Skutki niemożności świadczenia...*, op. cit., s. 133.

29 K. Kruczałak, *Niemożność świadczenia w prawie zobowiązań*, Gdańsk 1981, s. 114.

30 *Ibidem*, s. 115.

31 W. Popiołek [w:] K. Pietrzykowski, *KC. Komentarz, art. 471 Nb 1*, Warszawa 2005.

32 T. Pajor, *Odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie zobowiązania*, PWN, Warszawa 1982, s. 50.

jątku którego powstaje uszczerbek, jest osoba, na której rachunek umowa została zawarta³³. Ponieważ podmiot ten nie jest stroną stosunku zobowiązaniowego, którego naruszenie doprowadziło do powstania szkody w jego majątku, nie jest też uprawniony do dochodzenia kontraktowego roszczenia odszkodowawczego. Z drugiej strony uprawnienia tego nie ma także zastępca pośredni, z tego powodu, że nie jest on w stanie wykazać szkody w swoim majątku. W tego typu sytuacjach najrozsądniejszym rozwiązaniem wydaje się przyznanie zastępcy pośredniemu możliwości dochodzenia odszkodowania w wymiarze szkody poniesionej przez zastępowanego. Dopiero później kwota odszkodowania byłaby przekazywana osobie zastępowanej na podstawie innego stosunku prawnego³⁴.

Istnieją trzy zasadnicze przesłanki odpowiedzialności dłużnika. Są to niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania, szkoda po stronie wierzyciela oraz związek przyczynowy istniejący między niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem zobowiązania a powstałą szkodą. Badając zrodzenie odpowiedzialności kontraktowej, w pierwszej kolejności należy odpowiedzieć na pytanie czy doszło do powstania szkody po stronie wierzyciela. Dopiero w przypadku udzielenia na nie pozytywnej odpowiedzi, można następnie zweryfikować czy występują pozostałe przesłanki. Niewątpliwie więc najważniejszą z wyżej wymienionych jest przesłanka wystąpienia szkody i zostanie ona omówiona jako pierwsza³⁵. Pojęcie szkody nie zostało wyraźnie zdefiniowa-

ne w k.c. Na tle innych przepisów kodeksowych dotyczących w różnym stopniu tegoż pojęcia, można i należy treść takiej definicji ustalić³⁶. W szczególności dlatego, że potoczne znaczenie terminu szkoda nie jest absolutnie tożsame ze szkodą, z której powstaniem przepisy wiążą obowiązek jej naprawienia³⁷.

W polskiej doktrynie, zgodnie z teorią różnicy, powszechnie określa się szkodę jako uszczerbek w prawnie chronionych dobrach, wyrażający się w różnicy pomiędzy stanem dóbr, jaki istniał i jaki prawdopodobnie wytworzyłby się, a stanem powstałym na skutek zdarzenia, które wywołało zmianę w dotychczasowym stanie rzeczy i z którym ustawodawca łączy powstanie odpowiedzialności odszkodowawczej³⁸. Ważne, aby był to uszczerbek dokonany wbrew woli poszkodowanego. Dzięki takiemu założeniu można odróżnić szkodę od wszelkiego rodzaju uszczupień zachodzących zgodnie z wolą osoby, której dotyczą³⁹. Celowymi i zamierzonymi aktami podmiotu, które decydują o uszczupieniu, a nie mogą być rozpatrywane w kategorii szkody, są np. dobrowolne zbycie lub zużycie rzeczy czy dobrowolne zwiększenie pasywów⁴⁰. Wola uprawnionego nie pozostaje także bez znaczenia, jeżeli chodzi o wyłączenie bezprawności działania innej osoby, ingerującej w sferę dóbr uprawnionego⁴¹.

Szkoda ma charakter dynamiczny. Zdarzenia będące przyczyną szkody mogą powodować i często powodują uszczerbek nie tylko w dobrach, które naruszają

w sposób bezpośredni. Ujemne konsekwencje rozciągają się na pozostałe dobra poszkodowanego, oddziałując na całą sferę jego interesów (np. utrata jednego tylko eksponatu danej kolekcji obejmującej całą serię decyduje o stracie wartości danego eksponatu, ale także o pomniejszeniu się wartości całej kolekcji, która stała się niekompletna). Szkoda może wraz z upływem czasu powiększać swoje rozmiary, jedne zdarzenia powodują występowanie kolejnych. Łańcuch niekorzystnych wypadków może być bardzo długi. Naturalnie nie wszystkie ujemne następstwa zdarzenia, z którym ustawa wiąże odpowiedzialność, stanowić będą tę szkodę, którą przypisuje się osobie odpowiedzialnej⁴².

Definiowanie szkody jako każdego uszczerbku na dobrach prawnie chronionych jest niewątpliwie ujęciem bardzo szerokim. Obejmuje bowiem zarazem uszczerbek o charakterze majątkowym, jak i niemajątkowym. W zakresie reżimu odpowiedzialności kontraktowej, zdaniem większości doktryny dopuszczalna jest jednak jedynie rekompensata pieniężna szkody majątkowej⁴³.

Dłużnik nie może ponosić odpowiedzialności za krzywdę, jaką poniósł wierzyciel wskutek niewykonania zobowiązania. Przyjęcie stanowiska odmiennego prowadziłoby do wniosku, że zadośćuczynienie należy się wierzycielowi zawsze w przypadku naruszenia zobowiązania przez dłużnika i niejako niezależnie od odszkodowania za szkodę mająt-

33 *Ibidem*, s. 138.

34 Tamże, s. 138-139.

35 M. Romanowski, *Szkoda jako przesłanka odpowiedzialności kontraktowej domu maklerskiego*, „Monitor Prawniczy” 1998, nr 7.

36 T. Dybowski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego – część ogólna*, op. cit., s. 215.

37 A. Sinkiewicz, *Pojęcie i rodzaje szkody w polskim prawie cywilnym*, „Rejent” nr 2 (82), luty 1998, s. 59.

38 T. Dybowski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 214-215.

39 T. Wiśniewski, *Komentarz do kodeksu cywilnego – Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, art. 361, Warszawa 2006, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.

40 T. Dybowski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 216.

41 A. Sinkiewicz, *Pojęcie i rodzaje szkody...*, op. cit., s. 62.

42 T. Dybowski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 217.

43 T. Pajor, *Odpowiedzialność dłużnika...*, op. cit., s. 136.

kową. Zgodzić się bowiem należy, że każde naruszenie treści zobowiązania, w postaci jego nienależytego wykonania, a w szczególności niewykonania zobowiązania przez dłużnika, pociąga za sobą przykrość i negatywne odczucia po stronie wierzyciela. Swego rodzaju rekompensatą za niemożność uzyskania zadośćuczynienia za krzywdę w tym wypadku, są korzyści płynące z faktu odmiennego aniżeli w przypadku odpowiedzialności deliktowej rozkładu ciężaru dowodu⁴⁴.

Szkoda majątkowa jest to taki uszczerbek w dobrach i interesach, który posiada wartość majątkową, tzn. taką wartość, którą można wyrazić w pieniądzu. Tyczy się to także takich sytuacji, gdzie samo dobro wartości majątkowej nie ma, ale może być przywrócone do poprzedniego stanu tylko przez nakłady finansowe. A także, gdy bezpośrednio naruszone dobro niemajątkowe pociąga za sobą naruszenie interesów majątkowych⁴⁵. Ustalenie różnicy między stanem obecnym a stanem hipotetycznym może nastąpić w sposób dwojaki. Po pierwsze, w sytuacji gdy szkoda wynika z działania sprawcy, powinno się abstrahując od pewnego wydarzenia, które miało faktycznie miejsce i było przyczyną powstania szkody dokonać rachunku stanu, który jest, i stanu, który hipotetycznie istniałby, gdyby zdarzenia nie było. Po drugie, gdy szkoda wynika z zaniechania, należy w odwrotny sposób zastanowić się nad tym, jak kształtowałaby się sytuacja osoby poszkodowanej, gdyby zobowiązany zachował się tak, jak powinien się być zachować zgodnie z treścią zobowiązania⁴⁶.

W myśl art. 361 §2 k.c. uszczerbek, jaki dotyka poszkodowanego, może przybrać dwojaką postać. Może to być strata decydująca o rzeczywistej zmianie stanu majątku poszkodowanego przez zmniejszenie jego aktywów bądź też zwiększenie pasywów (*damnum emergens*). Mogą to być także korzyści, jakie poszkodowany utracił przez to, że szkoda wystąpiła, przez niepowiększenie się czynnych pozycji majątku poszkodowanego, które to pojawiłyby się, gdyby nie doszło do zdarzenia, jakie szkodę wywołało. Nie należy w żadnym wypadku mylić przedstawionych powyżej utraconych korzyści z tak zwaną „szkodą ewentualną”, czyli szansą do uzyskania pewnej korzyści majątkowej. Rozgraniczenie między tymi z pozoru podobnymi pojęciami przeprowadzić należy przy pomocy kryterium prawdopodobieństwa spełnienia. W przypadku *lucrum cessans* hipoteza utracenia korzyści graniczy z pewnością, zaś w przypadku szkody ewentualnej jest znacznie niższa.

Ustalenie wysokości samej straty jest niewątpliwie dużo łatwiejsze od określenia wysokości utraconych korzyści. Przesądza o tym hipotetyczny charakter tych drugich. Aby ustalić czy określone utracone korzyści podlegają rekompensacie, należy w pierwszej kolejności ustalić stopień, w jakim zachodziła obiektywna możliwość ich realizacji. Sprawą prostą nie jest wskazanie wyrażonej granicy między stratami i utraconymi korzyściami w ramach jednego stanu faktycznego. Pamiętać jednak należy, o czym szerzej w dalszej części artykułu, że obowiązująca zasada pełnego odszkodowania może doznać ograniczenia na mocy umownych postanowień między stronami bądź mocą

przepisu ustawy. Wtedy problem ten nabiera wymiernego znaczenia⁴⁷.

W polskim prawie cywilnym obowiązuje zasada pełnego odszkodowania. Statuuje ją przepis art. 361 § 2 k.c. Odszkodowanie co do zasady obejmuje więc zarówno stratę poniesioną przez poszkodowanego (*damnum emergens*), jak i korzyści, które mógł osiągnąć, gdyby szkoda nie została wyrządzona (*lucrum cessans*). Spółób, w jaki owa zasada została wyrażona, nie jest stanowczy, dopuszcza bowiem dwa istotne wyjątki.

Po pierwsze, zasada doznaje ograniczenia w takim sensie, że adekwatny związek przyczynowy oddziałuje na zakres odszkodowania, pomniejszając go i wyznaczając jego granicę. Po drugie, przepis dopuszcza możliwość odmiennego uregulowania zakresu odpowiedzialności w ustawie bądź mocą woli samych stron w umowie. Jeżeli chodzi o ustawę, to modyfikacja może polegać bądź na określeniu w treści normy innego zakresu odpowiedzialności niż ten określony w art. 361 § 2 k.c. bądź na przyznaniu sądowi kompetencji do miarkowania odszkodowania⁴⁸. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 471 k.c., szkoda musi wynikać z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania. Ustawa ustanawia więc wymaganie, aby istniało powiązanie przyczynowe między szkodą a zdarzeniem będącym owym naruszeniem zobowiązania. Przepis art. 361 k.c. stanowi o normalnych następstwach działania lub zaniechania, z którego wynika szkoda. Związek taki musi być więc związkiem normalnym. Warto nadmienić, iż owego kryterium normalności nie należy interpretować, rozpatrując je przez pryzmat przewidy-

44 M. Kaliński, *Szkoda na mieniu i jej naprawienie*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 36.

45 A. Sinkiewicz, *Pojęcie i rodzaje szkody...*, op. cit., s. 65 [za:] T. Dybowski [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 227.

46 A. Szpunar, *Zakres obowiązku naprawienia szkody*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 1, s. 30-31.

47 M. Kaliński, *Szkoda na mieniu...*, op. cit., s. 262.

48 Tamże, s. 206-207.

wania. Kwestia przewidywania określonych skutków przez sprawcę decyduje o jego winie, ponieważ jest ściśle związana z jego możliwościami poznania. Z samym związkiem przyczynowym zdaje się nie mieć nic wspólnego⁴⁹. Istnieją dwa czynniki decydujące o wyznaczeniu zakresu normalnych następstw. Pierwszym jest fakt zwiększenia prawdopodobieństwa. Drugim zaś stały charakter powiązania, występujący między pojawieniem się przyczyny, a samym wzrostem prawdopodobieństwa. Stopień wzrostu prawdopodobieństwa pojawia się określonego następstwa należy stwierdzać przez porównywanie dwóch rodzajów sytuacji. Takich, w której określona przyczyna występuje, z takimi, gdzie pomimo identyczności pod zasadniczymi względami, tej przyczyny nie ma. Podążając za A. Kochem, normalnym następstwem określonej przyczyny jest zazwyczaj taki jej skutek, którego prawdopodobieństwo zostaje każdorazowo zwiększone przez fakt występowania przyczyny tego samego rodzaju.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 471 k.c., szkoda musi wynikać z niewykonania, względnie nienależytego wykonania zobowiązania. Nasuwa się pytanie, czym jest owo niewykonanie. Z niewykonaniem zobowiązania mamy do czynienia wtedy, gdy nie doszło do realizacji świadczenia i jednocześnie zachodzą okoliczności, które wyłączają możliwość spełnienia świadczenia w okresie późniejszym.

Podstawową postacią niewykonania zobowiązania jest trwała i całkowita niemożliwość świadczenia. Przejściowy charakter niemożliwości świadczenia przesądza o konieczności zakwalifikowania jej, w zależności od tego czy dłuż-

nik za nią odpowiada czy nie, jako zwłokę lub opóźnienie. W jednym tylko przypadku, gdy spełnienie świadczenia w terminie późniejszym niż umówiony miałoby sprawić, że straci ono znaczenie dla wierzyciela, należy niemożliwość o charakterze przejściowym traktować jak ostateczną⁵⁰.

Z niewykonaniem zobowiązania mamy również do czynienia w przypadkach innych niż związane z niemożliwością świadczenia, ale z uwagi na przedmiot pracy zostaną one tu pominięte. Ustawodawca polski normuje niemożliwość świadczenia jako szczególną postać niewykonania zobowiązania. Zakłada jednocześnie, że jest to jedna z wielu możliwych przyczyn niewykonania zobowiązania.

2.4. Uprawnienie do żądania surogatów w miejsce niemożliwego świadczenia

Nie ulega wątpliwości, że każdorazowo wskutek niemożliwości świadczenia dłużnika dochodzi do powstania szkody. Szkoda taka przyjmuje postać niezyskania świadczenia z uwagi na to, że stało się ono niemożliwe. Wierzycielowi należy się odszkodowanie w wysokości odpowiadającej wartości świadczenia. Dochodzi do zamiany treści takiego zobowiązania w tym sensie, że obowiązek świadczenia przechodzi w obowiązek dania odszkodowania. Nie należy zapominać, że zgodnie z regułą ogólną wierzycielowi należy się ponadto naprawienie każdej innej szkody, jaką poniósł przez to, że zobowiązanie zostało wykonane.

Kwestią zgola odmienną jest odpowiedź na pytanie, czy pomimo iż interes wierzyciela zostaje zaspokojony przez danie

odszkodowania, należy mu się jeszcze możliwość żądania zwrotu surogatów świadczenia. Kodeks cywilny nie przewiduje takiego rozwiązania, a przynajmniej nie czyni tego wprost. Zasada surogacji powołana w przepisie art. 495 § 2 k.c. odnosi się bowiem do sytuacji opisywanej w rozdziale poprzedzającym, tzn. takiej, gdzie niemożliwość świadczenia jest wynikiem zaistnienia okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności. Przepis ten nie zawiera odesłania, czy też wzmianki, aby stosować go w przypadku niemożliwości zawinionej. Należy jednak zaznaczyć, że sposób, w jaki jest on sformułowany, takiej możliwości również nie wyklucza⁵¹.

Stanowisko polskiej doktryny w tej kwestii jest jednak zgodne. Powszechnie przyjmuje się, że roszczenie o wydanie surogatów świadczenia przysługuje wierzycielowi także w przypadku ponoszenia przez dłużnika odpowiedzialności za niemożliwość świadczenia⁵². Podstawowy argument, za pomocą którego można uzasadnić trafność takiej wykładni jest następujący – skoro dłużnik zobowiązany jest z mocy ustawy do wydania surogatów świadczenia na żądanie wierzyciela w przypadku, gdzie niemożliwość świadczenia była wynikiem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, to stosując wnioskowanie *a maiori ad minus* ciąży na nim taki obowiązek także w sytuacji, gdy jest on za niemożliwość odpowiedzialny.

Łatwo jest wyobrazić sobie sytuację, w której wierzyciel zwraca się do dłużnika o wydanie surogatów niezależnie od roszczenia odszkodowawczego za niewykonanie zobowiązania wskutek niemożliwości świadczenia. W takim wy-

49 A. Koch, *Związek przyczynowy jako podstawa odpowiedzialności odszkodowawczej w prawie cywilnym*, PWN, Warszawa 1975, s. 130.

50 T. Pajor, *Odpowiedzialność dłużnika...*, op. cit., s. 92-93.

51 S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 808. Por. K. Krucalak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 135-136.

52 T. Wiśniewski, *Komentarz do kodeksu cywilnego...*, op. cit., art. 493 Nb 4.

padku konieczne jest jednak pomniejszenie sumy odszkodowania o wartość wydanych surogatów. Ponieważ jednak żądanie wydania surogatów jest tylko uprawnieniem wierzyciela, dłużnik może dokonać zarachowania surogatów na poczet odszkodowania jedynie wtedy, gdy wierzyciel wystąpi z takim roszczeniem. Opisany powyżej obowiązek pomniejszenia odszkodowania o wartość surogatów wypływa wprost z obowiązującej w prawie cywilnym zasady *compensatio lucri cum damno*, zgodnie z którą wszelkie korzyści, o jakie poszkodowany ewentualnie wzbogacił się w następstwie zdarzenia powodującego szkodę, należy zaliczyć na poczet odszkodowania. Innymi słowy, jeżeli jedno i to samo zdarzenie wywołało w majątku poszkodowanego zarazem uszczerbek i korzyść, to w ostatecznym rozrachunku należy wziąć pod uwagę stan, jaki wynika ze skompensowania obu wartości, z tym jednak zastrzeżeniem, że odszkodowanie nie powinno wykroczyć poza uszczerbek, jaki został rzeczywiście poniesiony przez poszkodowanego⁵³.

Przy założeniu, że surogatem w wyżej omawianej sytuacji byłoby roszczenie dłużnika przeciwko osobom trzecim o wydanie rzeczy lub uzyskanie od osób trzecich odszkodowania, oraz uzyskana przez dłużnika cena lub inny ekwiwalent za zbycie rzeczy osobie trzeciej, kompensacja wartości uzyskanych przez dłużnika surogatów z należnym wierzycielowi odszkodowaniem z powodu niemożności świadczenia wydaje się być jak najbardziej usprawiedliwiona. W tym przypadku zdarzeniem, które jednocześnie wywołuje uszczerbek i korzyść jest zbycie, utrata, lub uszkodzenie rzeczy będącej przedmiotem świadczenia. Typowe w tego rodzaju sytuacjach w zwią-

ku z zasadą pełnego odszkodowania jest to, iż wartość surogatów jest niższa od wysokości należnego odszkodowania. W typowej więc sytuacji, jeżeli dłużnik zdecyduje się na skorzystanie z przysługującego mu uprawnienia do żądania zwrotu surogatów, to w dalszej kolejności będzie mógł żądać naprawienia szkody w takim zakresie, w jakim nie została ona pokryta przez wartość surogatów.

Należy sobie jednak zadać pytanie, czy w związku z postulatem opisywanej wcześniej zasady *compensatio lucri cum damno*, by wysokość odszkodowania nie przekroczyła wysokości uszczerbku, jaki rzeczywiście poniósł poszkodowany, zasadna jest konieczność wydania całości surogatów także w przypadku, kiedy ich wartość przewyższa wysokość należnego odszkodowania⁵⁴. Otóż stanowiska w tej kwestii są podzielone. Alfred Ohanowicz wychodzi z założenia, że istota obowiązku zwrotu surogatów polega na stwierdzeniu, iż niesłusznym byłoby, gdyby wierzyciel ponosząc ryzyko przypadkowej niemożności świadczenia nie miał prawa do korzyści, jaką odnosi dłużnik z tej samej przyczyny⁵⁵. Tym bardziej więc w sytuacji, gdy mamy do czynienia z niemożliwością zawinioną. Autor rozróżnia dwa rodzaje korzyści – taką, która wynika z utraty rzeczy oraz korzyść wynikającą z tak zwanej zapobiegliwości dłużnika. Jego zdaniem przyzwole nie na to, ażeby każdorazowo dłużnik miał okazję część takiej korzyści zatrzymać dla siebie, skutkowałoby rozwijaniem zapobiegliwej działalności kosztem interesów wierzycieli, co byłoby nie do pogodzenia przede wszystkim z zasadami współżycia społecznego (przykładem, za pomocą którego można dobrze zobrazować działalność, o której mowa, jest przypadek dłużnika umyślnie sprzedają-

cego rzecz osobie trzeciej za cenę wyższą niż ta umówiona z wierzycielem). Owo naruszenie jest niezaprzecalne zwłaszcza w przypadku, kiedy mamy do czynienia z winą po stronie dłużnika.

Zdaniem zaś takich autorów, jak Roman Longchamps de Berier czy Witold Czachórski, zasadę surogacji należy ograniczyć jedynie do korzyści wynikających ze zdarzenia powodującego niemożliwość świadczenia (korzyść *ex re*). Korzyść zaś, która wynika ze sprzedaży rzeczy osobie innej niż wierzyciel jest korzyścią *ex negotiatione* i nie podlega zwrotowi. Pomimo faktu, iż ustawa nie stanowi wprost o stosowaniu zasady surogacji w przypadku zawinionej niemożności świadczenia i w kontekście tego należałoby niemożliwość taką łączyć w pierwszej kolejności z obowiązkiem odszkodowawczym, a co za tym idzie zasadę *compensatio lucri cum damno* stosować rygorystycznie, przestrzegając wszystkich jej postulatów, to gorę powinny wziąć względy słuszności. Kończąc tę kwestię należy stwierdzić, że uprawnienie do żądania wydania surogatów świadczenia niemożliwego przysługuje wierzycielowi także w sytuacji, gdy ich wartość przekracza wysokość należnego odszkodowania⁵⁶.

3. Uwagi końcowe

W niniejszym artykule opisany został niezwykle ważny podział niemożności świadczenia, przeprowadzany w obrębie niemożności następnej, tj. na niemożliwość zawinioną przez dłużnika oraz taką, za którą on nie odpowiada. Kluczowy charakter tego podziału wyraża się w zgoła odmiennych skutkach, jakie wywołują te rodzaje niemożliwości. Przewidziana przepisami niemożliwość świadczenia, skutkująca wygaśnięciem zobowiązania obejmuje sytuacje, gdy po powstaniu zobowiązania zaistnieje stan zupełnej, trwałej i obiektywnej

53 K. Krucalak, *Skutki niemożliwości świadczenia...*, op. cit., s. 136.

54 *Ibidem*, s. 137.

55 A. Ohanowicz, J. Górski, *Zarys prawa zobowiązań...*, op. cit., s. 197.

56 Tak: J. Dąbrowa [w:] S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, op. cit., s. 809. Przeciwnie: K. Krucalak, *Niemożliwość świadczenia...*, op. cit., s. 137-138.

niemożności zachowania się dłużnika w sposób wynikający z treści zobowiązania. W drugim przypadku podstawowym uprawnieniem wierzyciela będzie

żądanie naprawienia powstałej szkody w ramach tak zwanego dodatniego interesu umowy. Wierzyciel ma w założeniu znaleźć się po wypłacie odszkodowania

w takiej sytuacji, w jakiej znalazłby się, gdyby zobowiązanie zostało wykonane poprawnie.

Summary

Maciej Tuszyński

Culpable and non-culpable impossibility of performance

The article discusses issue of the subsequent impossibility of providing services for which neither party is liable, as well as the impossibility attributable to the debtor. Concepts and accompanying institutions that are important for the overall nature of the study were also described. In connection with the principle of real fulfillment of obligations assumed in Polish law, as a result of proper performance of the promised benefit by the debtor, the contractual relationship expires. The study presents the consequent impossibility of performance, which has its source in circumstances for which the debtor is not responsible, as well as for those for which he is responsible.

BIBLIOGRAFIA

Pozycje książkowe

- Błahuta F., *Kodeks cywilny: komentarz, t. 1*, Warszawa 1972, s. 1172.
- Czachórski W., *Zobowiązania – zarys wykładu*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2007.
- Domański L., *Instytucje kodeksu zobowiązań, Część ogólna*, Warszawa 1936.
- Grzybowski S., *System prawa cywilnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. III – cz. 1, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1974.
- Kittowski E., *Surogacja rzeczowa w prawie cywilnym*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1969.
- Klein A., *Ustawowe prawo odstąpienia od umowy wzajemnej*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich, Wrocław 1964.
- Koch A., *Związek przyczynowy jako podstawa odpowiedzialności odszkodowawczej w prawie cywilnym*, PWN, Warszawa 1975.
- Krucalak K., *Skutki niemożności świadczenia według prawa cywilnego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1983.
- Ohanowicz A., Górski J., *Zarys prawa zobowiązań*, PWN, Warszawa 1970.
- Pajor T., *Odpowiedzialność dłużnika za niewykonanie zobowiązania*, PWN, Warszawa 1982.
- Petraniuk J., *Odstąpienie od umowy w prawie cywilnym*, Towarzystwo Naukowe KUL, Lublin 2009.
- Pietrzykowski K., *Kodeks cywilny – Komentarz, t. II*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania – część ogólna*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2008.
- Wiśniewski T., *Komentarz do kodeksu cywilnego – Księga trzecia. Zobowiązania*, t. 1, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.

Orzecznictwo

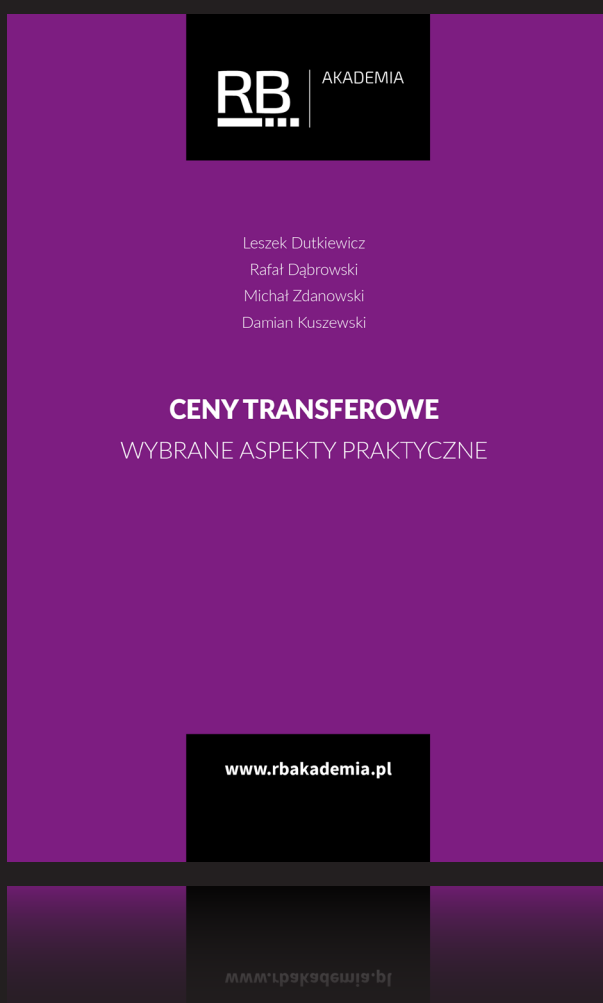
- Uchwała pełnego składu Izby Cywilnej SN z 19 grudnia 1972 r., sygn. akt OSNCP 1973, nr 3, poz. 37, pkt 3.
- Wyrok SN z 29 czerwca 2005 r., sygn. akt V CK 105/2005, LexPolonica nr 1631149.
- Wyrok SN z 5 października 2006 r., sygn. akt IV CSK 157/2006, OSNC 2007/7-8, poz. 114.
- Wyrok SN z 15 maja 2007 r., sygn. akt V CSK 30/2007, LexPolonica nr 1765112.
- Wyrok SA w Katowicach z 3 lipca 2008 r., sygn. akt V ACa 199/2008, LexPolonica 2064146.

Czasopisma

- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Niemożliwość świadczenia następcza*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, Łódź 1970, t. IV.
- Radwański Z., *Uwagi o zobowiązaniach trwałych na tle kodeksu cywilnego*, „Studia Cywilistyczne” 1969, t. XIII-XIV.
- Romanowski M., *Szkoda jako przesłanka odpowiedzialności kontraktowej domu maklerskiego*, „Monitor Prawniczy” 1998, nr 7.
- Sinkiewicz A., *Pojęcie i rodzaje szkody w polskim prawie cywilnym*, „Rejent” nr 2(82), luty 1998.
- Szpunar A., *Zakres obowiązku naprawienia szkody*, „Państwo i Prawo” 1960, nr 1, s. 30-31.
- Wiśniewski T., *Prawo zatrzymania w kodeksie cywilnym – część I*, „Przegląd Sądowy” 1999, nr 2.

Ceny transferowe wybrane aspekty praktyczne

Leszek Dutkiewicz, Rafał Dąbrowski, Michał Zdanowski, Damian Kuszewski



ZNAJDĄ W NIM PAŃSTWO

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

Cena: 69 zł

Zamów na

www.rbakademia.pl/ksiegarnia



Paweł Dymlang

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

Słowa kluczowe: VAT, podatek od towarów i usług, faktury, faktura uproszczona, paragony, paragon fiskalny, kasa fiskalna, kasa rejestrująca, sprzedaż, ewidencjonowanie, obrót profesjonalny, obrót konsumencki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WYSTAWIANIE FAKTUR DO PARAGONÓW W 2020 ROKU – ZAGADNIENIA WYBRANE

Powszechnie spotykana praktyka wystawiania faktur do paragonów – mimo że wydawałoby się to prostą czynnością – wciąż budzi kontrowersje zarówno wśród podmiotów zajmujących się głównie obrotem konsumenckim, jak i tych, którzy dokonują sprzedaży na rzecz innych przedsiębiorców. Przykładowo – czy można wystawić fakturę do paragonu fiskalnego, który z uwagi na spełnienie przesłanek ustawowych uznaje się za tzw. fakturę uproszczoną? Kontrowersje wcale nie ustały w związku z nowelizacją przepisów od 1 stycznia 2020 r., choć trzeba przyznać, że nowe regulacje wymuszają na podatnikach większą ostrożność w tym zakresie. Niniejsza publikacja ma na celu przedstawienie wybranych aspektów technicznych i prawnych, dotyczących wystawiania faktur do paragonów.

1. Przepisy ogólne związane z wystawianiem faktur do paragonów

Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych co do zasady nie podlega dokumentowaniu fakturą. Wniosek ten wynika z treści art. 106b ust. 1 pkt 1 w związku z art. 106b ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej u.p.t.u.). Przepis nakłada na podatnika obowiązek wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż na rzecz innego podatnika, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatni-

kiem (dalej: obrót profesjonalny). Sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych co do zasady podlega obowiązkowi rejestracji za pomocą kasy fiskalnej, co wynika z art. 111 ust. 1 u.p.t.u. (dalej: obrót konsumencki). Przedsiębiorcy, którzy zostali objęci obowiązkiem ewidencjonowania, muszą dokumentować sprzedaż paragonem. Sprzedaż na rzecz osób fizycznych, które nie są przedsiębiorcami i rolników ryczałtowych co do zasady nie podlega obowiązkowemu dokumentowaniu fakturą (dalej: obrót konsumencki)². Oczywiście przepisy nie stoją na przeszkodzie, jeśli taka jest wola podatnika, aby wykonując

¹ T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

² Wyjątek dotyczy przykładowo dokumentowania tzw. sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju lub wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu – por. art. 106b ust. 1 pkt 2-3 u.p.t.u.

czynności opodatkowane na rzecz osób fizycznych niebędących podatnikami dokumentować je fakturami³. Jest wiele powodów – prawnych i pozaprawnych – takiego stanu rzeczy.

Najbardziej powszechną praktyką jest okoliczność, w której podatnik zwolniony z obowiązku ewidencjonowania przy pomocy kasy rejestrującej (dalej też: kasy fiskalnej) wykorzystuje dokument w postaci faktury dla wykazania sprzedaży w ewidencji. Innym przykładem jest sytuacja, gdy podatnik dokonując sprzedaży wysyłkowej – znając dane nabywcy – z jednej strony wykonuje swój obowiązek ewidencyjny na kasie fiskalnej, a z drugiej, nie czekając na potencjalne żądanie ze strony nabywcy, od razu wysyła do niego fakturę.

Pomimo więc nieformalnego podziału na tzw. obrót profesjonalny (B2B) oraz obrót konsumencki (B2C), istnieją sytuacje, w których dochodzi do:

- wystawienia faktury na rzecz innego podatnika (przedsiębiorcy) w sytuacji, gdy uprzednio sprzedaż została ujęta w kasie fiskalnej i potwierdzona paragonem,
- wystawienia faktury na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, zarówno w sytuacji, gdy wcześniej sprzedaż została potwierdzona paragonem, jak i wówczas, gdy podatnik dokonujący sprzedaży zwolniony jest z takiego obowiązku.

2. Wystawienie faktury do paragonu bez oryginału paragonu

Zgodnie z treścią art. 106h ust. 1 u.p.t.u., zasadniczo, w przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej,

do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż. Z tego przepisu wynika formalny obowiązek dołączenia paragonu do egzemplarza faktury. W takiej sytuacji nabywca finalnie ma dysponować albo fakturą, albo paragonem. Przedsiębiorca nie musi posiadać paragonu pod fakturą wystawioną na rzecz swojego klienta wówczas, gdy paragonu nie wydaje nabywcy, ponieważ:

- sprzedaż jest dokumentowana fakturą emitowaną z kasy fiskalnej,
- a wartość sprzedaży i kwota podatku należnego zostały zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym (art. 106h ust. 2 u.p.t.u.).

W przypadku gdy faktura w formie elektronicznej dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik zostawia w dokumentacji paragon dotyczący tej sprzedaży z danymi identyfikującymi tę fakturę (art. 106h ust. 3 u.p.t.u.). Powyższe przepisy wprowadzają tym samym obowiązek stworzenia ścieżki audytowej – konieczności powiązania paragonu z fakturą w celu udowodnienia, której konkretnej sprzedaży te dokumenty dotyczą. Podatek należny generowany przez sprzedaż musi być bowiem ujęty w ewidencji sprzedaży tylko raz. Chodzi o uniknięcie sytuacji podwójnego ewidencjonowania tej samej sprzedaży. W obrocie profesjonalnym podstawą ujęcia danych w ewidencji jest co do zasady faktura, a w obrocie konsumenckim może to być zarówno faktura, jak i raport z kasy fiskalnej (szerzej o tym w dalszej części publikacji). Konieczne staje się jednoznaczne zidentyfikowanie fakturowanej transakcji jako tej, która uprzednio została już zaewidencjonowana na kasie rejestrującej.

W sytuacji, gdy wystawienie faktury do paragonu ma miejsce po jakimś

czasie, rodzi się pytanie, czy nabywca w celu otrzymania faktury zawsze obowiązany jest przekazać sprzedawcy oryginał paragonu? Okazuje się, że taka sytuacja nie wyklucza możliwości wystawienia faktury, paragon nie jest bowiem jedynym dokumentem potwierdzającym dokonanie transakcji.

Warunkiem jest możliwość weryfikacji i identyfikacji zgłaszanej przez klienta transakcji. Jeżeli nabywca z różnych powodów nie posiada paragonu (zgubienie, zniszczenie, wyblaknięcie papieru termicznego), ale dysponuje innym dokumentem potwierdzającym sprzedaż (np. potwierdzenie przelewu, wydruk z terminala kart), to może żądać wystawienia faktury. W takiej sytuacji, w zależności od rodzaju używanej kasy fiskalnej, sprzedawca powinien zidentyfikować transakcję na podstawie kopii paragonu (w przypadku coraz rzadziej stosowanej kasy fiskalnej z papierowym zapisem kopii w postaci rolki) lub ewidencji sprzedaży (w przypadku kasy z elektronicznym zapisem kopii lub kasy online). Na podstawie powyższych dokumentów podatnik zobligowany jest wystawić fakturę do paragonu, której oryginał przekazuje klientowi, a kopię wraz ze wszystkimi dokumentami potwierdzającymi dokonanie transakcji przechowuje w dokumentacji firmowej. O ile to możliwe, warto również posiadać od klienta pisemne oświadczenie, w którym podaje on swoje dane osobowe (niezbędne przecież dla wystawienia faktury) i wskazuje przyczyny braku możliwości przedstawienia otrzymanego od sprzedawcy paragonu z kasy rejestrującej.

Powyższą wykładnię przepisów potwierdzają organy podatkowe, bo jakkolwiek zasadą jest, iż do faktury dokumentującej sprzedaż zarejestrowaną na kasie fiskalnej sprze-

3 Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*. T. I, Oficyna Wydawnicza UNIMEX, Wrocław 2017, s. 288.

dawca fizycznie dołącza paragon, to sprzedawca również ma obowiązek wystawienia faktury sporządzanej na żądanie nabywcy w trybie, o którym mowa w art. 106b ust. 3 u.p.t.u., także gdy ten ostatni takiego paragonu nie posiada⁴.

W jednej z interpretacji czytamy: „(...) dopuszczalne są sytuacje wystawienia faktury VAT bez zwrotu paragonu, w przypadku posiadania innych dowodów na przeprowadzenie transakcji sprzedaży towarów lub usług. (...) Jednakże nie można przyjąć, że wystawianie faktur VAT bez przedstawienia przez nabywcę paragonu stanie się procedurą stosowaną przez podatnika powszechnie. Zatem, co do zasady, wydruk kopii paragonu nie może zastąpić wyemitowanego przez kasę paragonu fiskalnego i nie może być podstawą dla uznania prawa do wystawienia faktury. (...) na podstawie informacji podanych przez klienta (np. daty, godziny, kwoty transakcji, końcówki numeru karty, którą klient dokonał zapłaty za transakcję, a także dowodu pobrania kwoty z jego konta bankowego), dzięki generowaniu dziennych zestawień transakcji, informujących o każdej transakcji w danym dniu – możliwe jest zweryfikowanie dokładnej godziny oraz ilości pobranego oleju napędowego. Ponadto tworzone są raporty o każdej zrealizowanej transakcji płatniczej w danym dniu, podając godzinę tankowania, ilość sprzedanego oleju napędowego, kwotę transakcji oraz końcowy numer karty płatniczej. Na tej podstawie Spółka, przy użyciu programu archiwizującego, jest w stanie wygenerować kopię paragonu, który następnie dołącza do kopii wystawionej faktury. Zatem w sytuacji będącej przedmiotem wniosku, gdy paragon został zagubiony bądź też nie

został wydrukowany ze względu na awarię urządzenia, Spółka postąpiła właściwie, wystawiając faktury na podstawie kopii paragonów, po wcześniejszym zweryfikowaniu i potwierdzeniu przedstawionych przez klientów informacji, dotyczących transakcji zakupu oleju napędowego”⁵.

Co warto podkreślić, powyższa możliwość dotyczy zarówno wystawienia faktury w obrocie konsumenckim, jak i obrocie profesjonalnym, z tym jednak zastrzeżeniem, że od 1 stycznia 2020 roku, zgodnie z treścią art. 106h ust. 5, w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym, fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

3. Kilka faktur do jednego paragonu – jedna faktura do kilku paragonów

Przepisy nie określają wprost, czy jeden paragon musi być przypisany do jednej faktury. Praktyka dopuszcza możliwość zarówno wystawienia kilku faktur do jednego paragonu, jak również wystawienie jednej faktury do kilku paragonów. Z art. 106h ust. 1 u.p.t.u., który dotyczy wystawiania faktur do paragonów wynika, że „w przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż”. Organy podatkowe nie sprzeciwiają się takiej praktyce, jednak użycie w tym ww. przepisie termi-

nów „faktura” oraz „paragon” w liczbie pojedynczej powinno jednak zmusić do pewnej refleksji.

W ocenie organów podatkowych kwestia dotyczy głównie aspektów technicznych, które pozwolą ująć prawidłowo sprzedaż w prowadzonej ewidencji oraz kwestii dowodowych. Jak czytamy w jednej z interpretacji: „(...) w analizowanej sprawie nie ma przeszkód prawnych do wystawienia dwóch lub więcej faktur potwierdzających sprzedaż różnych towarów udokumentowanych jednym paragonem fiskalnym. Jak wynika z wniosku, obrót wynikający z danej sprzedaży oraz podatek należny z niej wynikający został przez Wnioskodawcę zaewidencjonowany na kasie fiskalnej w odpowiednim terminie i w prawidłowej wysokości. W sytuacji, gdy klient nabywający różne towary, których sprzedaż została zaewidencjonowana na jednym paragonie, chce otrzymać więcej faktur i na fakturach tych nie zostaną ujęte te same towary, nie ma przeszkód, aby Strona wystawiła dwie lub więcej faktur. Natomiast dla celów dowodowych Wnioskodawca na wystawionych fakturach VAT powinien umieszczać adnotację zawierającą numer paragonu fiskalnego, do którego została wystawiona faktura bądź faktury”⁶.

Nie wynika to z żadnego przepisu, ale według powyższej interpretacji organy wymagają dla celów dowodowych umieszczenia na fakturach stosownej adnotacji, by móc powiązać wszystkie dokumenty w sposób kompletny i komplementarny. Tak samo jak dopuszcza się wystawienie jednej faktury dla udokumentowania kilku czynności podlegających opodatkowaniu (tzw. faktury zbiorczej⁷), o ile dla każdej z tych czyn-

4 Por. interpretację Izby Skarbowej w Warszawie z 25 stycznia 2013 r., sygn. nr IPPP2/443-1165/12-2/KOM.

5 Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 stycznia 2016 r., sygn. nr ILPP2/4512-1-781/15-4/MN.

6 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4 marca 2014 r., sygn. akt IPPP2/443-1355/13-2/RR.

ności faktura jest wystawiona w terminie i zawiera stosowne informacje⁸, tak samo organy podatkowe dopuszczają wystawianie jednej faktury do kilku paragonów, przy czym zależne jest to od dobrej woli sprzedawcy.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 12 czerwca 2018 r.⁹ czytamy, że „(...) art. 106i ustawy obejmuje także te faktury, na których uwzględniona została więcej niż jedna transakcja, dokonana w danym miesiącu z kontrahentem, przy czym w przypadku szczególnych czynności, dla których w art. 106i ustawy o VAT przewidziano odrębne terminy wystawiania faktur – wystawiając fakturę zbiorczą należy mieć na uwadze także te regulacje. Ponadto należy także mieć na względzie, że wystawianie faktur zbiorczych jest uprawnieniem sprzedawcy i w związku z tym nie ma on obowiązku wystawienia faktury zbiorczej, nawet na żądanie nabywcy”.

W interpretacji indywidualnej z 4 grudnia 2015 r.¹⁰ Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie potwierdził możliwość wystawienia faktur zbiorczych dla klienta, który zgłosił żądanie uzyskania faktury dokumentującej sprzedaż dokonaną i zarejestrowaną w kasie fiskalnej w danym miesiącu, oczywiście z uwzględnieniem zapisu art. 106e oraz 106i u.p.t.u. określającego warunki formalne, jakie powinny spełniać faktury. Tym samym pojawia się pytanie. Jeżeli jedna faktura może swoim zakresem przedmiotowym objąć kilka transakcji zrealizowanych na rzecz jednego kontrahenta i potwierdzonych paragonami w danym okresie, a nie

jest to sprzedaż rozliczana w okresach rozliczeniowych, to jaka data sprzedaży (element, o którym mowa w art. 106e ust. 1 pkt 6 u.p.t.u.) winien widnieć na fakturze? W tej kwestii wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 17 grudnia 2014 r.¹¹, który podkreślił, że elementem obligatoryjnym każdej z faktur jest m.in. data wykonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi bądź data otrzymania zapłaty w przypadku gdy została określona i jest różna od daty wystawienia faktury. Z treści tego przepisu organ wywiódł powinność wystawcy zbiorczej faktury do kilku paragonów, dotyczącą wykazywania na takim dokumencie dat poszczególnych dostaw towarów.

Wskazanie na tego rodzaju fakturze jedynie miesiąca i roku dokonania dostawy nie jest prawidłowe. Sprzedaż potwierdzona takim dokumentem nie nosi bowiem znamion sprzedaży o charakterze ciągłym i nie jest rozliczana w stałych okresach rozliczeniowych.

4. Czy można żądać faktury do paragonu, który uznaje się za tzw. fakturę uproszczoną?

Zgodnie z treścią art. 106e ust. 5 pkt 3 u.p.t.u., w przypadku gdy kwota należności ogółem nie przekracza 450 zł albo 100 euro, jeżeli kwota ta określona jest w euro, faktura nie musi zawierać danych określonych w ust. 1 pkt 3 (nazwa i adres nabywcy) dotyczących nabywcy i danych określonych w ust. 1 pkt 8, 9

i 11-14 (miara i ilość wydanych towarów lub zakres wykonanych usług, cena jednostkowa netto, wartość sprzedaży netto, stawka podatku, suma wartości sprzedaży netto, kwota podatku od sumy wartości sprzedaży netto) pod warunkiem, że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku. Tym samym przepis ten ustanowił swego czasu nowy instrument dla dokumentowania sprzedaży, tzw. fakturę uproszczoną. Należy zaznaczyć, że możliwość wystawiania faktur uproszczonych została ograniczona wyłącznie do obrotu krajowego (por. art. 106e ust. 6 u.p.t.u.).

Istotne dla dalszych rozważań jest stwierdzenie, że powyższy przepis miał stanowić uproszczenie dla dokumentowania sprzedaży dla celów podatku od towarów i usług. Za tzw. fakturę uproszczoną uznaje się chociażby paragon dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł, na którym widnieje NIP nabywcy. I tak jak jeszcze kilka lat temu takie paragony były raczej rzadkością (podatnik zaopatrywał się w kasy fiskalne wyposażone w ten moduł, głównie dla przyspieszenia procesu dokumentowania), to obecnie, z uwagi na nowelizację przepisów, taka możliwość staje się coraz bardziej powszechna. Dla przypomnienia, od 1 stycznia 2020 roku, zgodnie z treścią art. 106h ust. 5 u.p.t.u., w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym, fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie

7 Możliwość wystawiania faktur zbiorczych wynika z przepisów regulujących kwestie terminowego wystawiania faktur i stanowi implementację art. 223 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1 ze zm.), zgodnie z którym, na warunkach, jakie określą państwa członkowskie, na terytorium których dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, dopuszcza się sporządzenie faktury zbiorczej obejmującej kilka odrębnych dostaw towarów lub usług.

8 Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 12 sierpnia 2014 r., sygn. nr IPTPP4/443-467/14-2/OS:

„(...) w przypadku dostaw dokonywanych na rzecz podatników, wnioskodawca będzie miał prawo do dokumentowania sprzedaży kilku dostaw w ramach jednego okresu rozliczeniowego, zrealizowanych w trakcie danego miesiąca na rzecz jednego nabywcy, poprzez wystawienie jednej faktury w ostatnim dniu tego miesiąca (dokumentującej sprzedaż z całego miesiąca) najpóźniej do 15. dnia miesiąca po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów”.

9 Sygn. nr 0114-KDIP1-3.4012.223.2018.1.ISZ.

10 Sygn. nr IPPP2/443-1100/13-2/DG.

11 Sygn. nr IPTPP1/443-1190/14/MN.

tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Wobec powyższego pojawia się pytanie. Czy nabywca – podatnik VAT, może żądać od sprzedawcy wystawienia faktury w sytuacji, gdy otrzymał paragon fiskalny z NIP nabywcy, który z uwagi na wysokość kwoty uznaje się za tzw. fakturę uproszczoną? Odpowiedź powinna być twierdząca.

Należy przede wszystkim zacząć od tego, że z treści wspomnianego przepisu art. 106e ust. 5 pkt 3 u.p.t.u. nie wynika, że za fakturę uznaje się paragon fiskalny z NIP dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł. Przepis ten pozwala na wystawienie takiej faktury, w której dane nabywcy zostały ograniczone do minimum. Wątpliwości biorą się z uwagi na treść przepisu art. 106h ust. 1 w zw. z ust. 4 u.p.t.u. Dla przypomnienia, zgodnie z ust. 1, w przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż. Natomiast zgodnie z treścią art. 106h ust. 4 u.p.t.u., przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku, gdy paragon został uznany za fakturę (*sic!*) wystawioną zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3. I tak, z jednej strony przepis art. 106h ust. 1 u.p.t.u. wyraźnie rozróżnia fakturę od paragonu, jako dwa odrębne dokumenty.

Z drugiej strony art. 106h ust. 4 u.p.t.u. stanowi o sytuacji, gdy „paragon został uznany za fakturę wystawioną zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 u.p.t.u.”. Jednak ten ostatni przepis nie stanowi, że paragon uznaje się w określonych okolicznościach za fakturę.

Pomijając kwestie natury wykładni językowej, celem przepisu, o czym była mowa, było wprowadzenie uproszczenia dla dokumentowania sprzedaży. Takie uproszczenia nie mogą jednak pozbawiać drugiej strony możliwości otrzymania faktury z wszystkimi danymi, które co do zasady powinna zawierać zgodnie z art. 106e ust. 1, a w określonych przypadkach, na jego prośbę, dodatkowych informacji. Powodów takiego stanu rzeczy może być wiele:

- nabywca może nie życzyć sobie paragonu wydrukowanego na nietrwałym papierze termicznym (w zależności od jakości papieru i urządzenia fiskalnego dane na fakturze prędzej czy później znikną),

- nabywca życzy sobie faktur, które będą zawierały pełne dane nabywcy, co więcej, z uwagi na politykę zarządczą zwraca się do sprzedawcy z prośbą o podanie dodatkowych oznaczeń identyfikujących jednostkę, która jest odbiorcą towaru lub usługi. Tak może być np. w przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego lub dysponującego oddziałami. To samo dotyczy może jednostek lub zakładów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

Skoro ustawa pozwala na więcej – tj. wystawienie faktury do paragonu z NIP nabywcy dokumentującego sprzedaż dowolnej wartości (od 1 stycznia 2020 r. NIP nabywcy na paragonie stanowi wymóg prawny), to tym bardziej powinna pozwalać na mniej – tj. wystawienie faktury do paragonu z NIP nabywcy w sytuacji, gdy kwota na paragonie nie przekracza wartości 450 złotych. W takich sytuacjach nie można również mówić o ryzyku wystawiania dwóch faktur dokumentujących tę samą sprzedaż, co oczywiście rodzi-

łoby negatywne konsekwencje przewidziane przepisami.

Innego zdania jest resort finansów, który wydaje się nie rozróżniać sytuacji, w której przepisy dają możliwość wystawiania faktur uproszczonych, od sytuacji, w której sprzedawca ma również alternatywnie możliwość wystawienia do takich paragonów faktur pełnej treści. A o tym z kolei powinien decydować nabywca, a nie dobra wola sprzedawcy. W jednym z wyroków sąd uznał, iż: „obowiązek wydania nabywcy paragonu z numerem NIP oraz wynikający z art. 106 ust. 4 ustawy o VAT obowiązek wystawienia na żądanie nabywcy tzw. pełnej faktury VAT, są niezależne od siebie. Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej - nabywca może żądać zarówno wystawienia pełnej faktury VAT, jak i wydania paragonu z numerem NIP. To nabywca decyduje, czy chce otrzymać fakturę VAT, czy paragon fiskalny, czy oba te dokumenty łącznie. Sprzedawca nie ma prawa odmówić ich wystawienia, ani wydać innego dokumentu niż żąda nabywca”¹².

Z kolei w jednym z wyroków NSA czytamy, iż: „faktura VAT i paragon fiskalny to dwa odrębne dokumenty o ściśle i odrębnie określonej treści; służą co do zasady dokumentowaniu obrotu w innych sytuacjach. Zbieżność danych w paragonie fiskalnym i na fakturze nie uzasadnia wniosku, że podatnik-sprzedawca może wybrać dokument, który wystawi osobie fizycznej nieprowadzącej działalności, wbrew obowiązkowi, który został jednoznacznie określony w obowiązującym przepisie prawa”¹³. Odnośnie do braku odpowiedzialności karno-skarbowej ten sam sąd potwierdził, iż: „nie można podzielić również argumentacji autora skargi kasacyjnej wskazującej, że w przypadku wystawienia paragonu z nu-

12 Wyrok WSA w Poznaniu z 17 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Po 183/14.

13 Wyrok NSA z 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1321/14.

merem NIP oraz faktury VAT. Skarżąca naraża się na odpowiedzialność karną z uwagi na wydanie dwóch dokumentów księgowych, istniejących w innej formie, dotyczących tej samej czynności prawnej. (...) Naczelny Sąd Administracyjny nie widzi zaś nieprawidłowości w sytuacji, w której podatnik na żądanie nabywcy wystawia paragon fiskalny oraz wystawia fakturę VAT.

Wystawiając nabywcy paragon i fakturę VAT, podatnik nie wystawia dwóch faktur”.

5. Wnioski

Z analizy tylko kilku problematycznych zagadnień związanych z wystawianiem faktur do paragonów fiskalnych wynika jeden podstawowy wniosek. Brak klarownych regulacji prowadzi do dużej swobody w interpretowaniu przepisów. Rozstrzygnięcie, która z wykładni jest pra-

widłowa, to jedno. Inną kwestią jest codzienna praktyka i przypadki odmowy przez sprzedawców wystawiania faktur pełnej treści, bo przecież „podatnik otrzymał już fakturę”. Z uwagi na wartość transakcji nikt takich sporów nie chce rozstrzygać na drodze sądowej. Koniecznym minimum wydaje się wydanie przez resort finansów interpretacji ogólnej, która kompleksowo przedstawi prawidłową wykładnię przepisów.

Summary

Paweł Dymłang

Issuing invoices for receipts since 1.01.2020 – selected issues

This article contains examples of doubts related to invoicing for fiscal receipts. Complicated provisions of law, incorrect interpretation of these provisions and sometimes simply bad will lead to various conclusions made by various entities. Court judgments issued years ago should not, however, lead to such bizarre conclusions as we are currently dealing with. The purpose of this publication is to present interpretations and judgments that confirm the theses presented by the author.



Jakub Jaros

Menedżer w zespole podatków pośrednich Crido, specjalista w zakresie stawek VAT. Ukończył Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie. Doświadczenie zdobywał m.in. w jednej z firm tzw. wielkiej czwórki, gdzie był zaangażowany w wiele postępowań przed organami podatkowymi i statystycznymi oraz sądami administracyjnymi, a także w pracy zespołu litygacyjnego, obsługującego jedną z największych sieci franczyzowych w Polsce w zakresie stawek VAT. W codziennej praktyce udziela podatnikom bieżącego wsparcia w powyższych obszarach. Autor i współautor licznych publikacji dotyczących stawek VAT.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, VAT, matryca VAT, stawka VAT, Wiążąca Informacja Stawkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NOWA MATRYCA STAWEK VAT ORAZ WIĄŻĄCA INFORMACJA STAWKOWA – UŁATWIENIA I WYZWANIA DLA PODATNIKÓW

W dniu 13 września 2019 r. opublikowano ustawę z 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej zwaną ustawą zmieniającą), wprowadzającą m.in. nową matrycę stawek VAT, tj. zespół regulacji określających towary i usługi korzystające z obniżonych stawek VAT, jak również sposób (procedurę) potwierdzania prawidłowej stawki VAT przez podatników. Powyższa nowelizacja weszła w życie 1 listopada 2019 r., jednak nowa matryca ma być stosowana co do zasady od 1 kwietnia 2020 r. – w założeniu ustawodawcy takie rozwiązanie ma umożliwić podatnikom przystosowanie się do nowej matrycy (od 1 listopada 2019 r. weszła tylko możliwość występowania z wnioskami o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej – dalej WIS). Wiele wskazuje na to, że ustawa zmieniająca wprowadza w obszarze ustalania prawidłowej stawki VAT fundamentalne, nieporównywalne w skali ostatnich lat, zmiany. Ta nowelizacja nie ogranicza się bowiem do selektywnych przesunięć wybranych towarów i usług na planie stawek VAT, a jedną z kluczowych zmian jest wprowadzenie instytucji WIS – dokumentu mającego formalnie potwierdzać prawidłowość stosowanych przez podatników stawek VAT.

1. Wprowadzenie

1.1. Dotychczasowy system stawek VAT – potrzeba reformy

Stwierdzenie, że dotychczasowe regulacje w zakresie stawek VAT przysparzają podatnikom wielu trudności w praktyce ich stosowania wydaje się być truizmem, który zdecy-

dowanie nie oddaje rzeczywistego poziomu komplikacji funkcjonującego w tym zakresie. Ustalenie prawidłowej stawki VAT niejednokrotnie pociąga za sobą konieczność dokonywania złożonej analizy kazuistycznych przepisów, zgromadzenia szczegółowej dokumentacji danego towaru lub usługi, a także

¹ Dz.U. 2019 poz. 1751.

zaangażowania organów podatkowych oraz organów statystycznych. Jednak nawet podjęcie wszystkich dostępnych racjonalnych kroków zmierzających do ustalenia prawidłowej stawki VAT nie eliminuje ryzyka zakwestionowania stosowanej stawki VAT, co w skrajnych przypadkach mogło skutkować powstaniem zaległości podatkowych uniemożliwiających dalsze funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika. Wydaje się, że taki stan rzeczy jest pochodną wielu czynników, których źródło znajduje się nie tylko w samej technice legislacyjnej użytej do skonstruowania przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: u.p.t.u.).

Przyglądając się systemowi stawek VAT w Polsce należy w pierwszej kolejności wskazać, że zakres preferencji stawkowych obejmuje bardzo szeroki katalog towarów i usług z niemal wszystkich obszarów życia gospodarczego. Przykładowo obniżoną stawkę VAT można stosować m.in. do usług związanych z zakwaterowaniem, do drewna opałowego, orzechów włoskich, usług związanych z działalnością obiektów sportowych, do nut w formie drukowanej oraz sznurka do maszyn rolniczych. Racjonalne jest przyjęcie, że tak szerokie spektrum towarów i usług, jakie mogą korzystać z obniżonych stawek VAT już samo w sobie generuje wiele wątpliwości w przedmiotowej materii.

Zakładając, iż obniżone stawki VAT mają obejmować bardzo szeroki krąg transakcji, polski ustawodawca wyznaczył sobie trudne zadanie precyzyjnego określenia konkretnych świadczeń mających korzystać z preferencji. Wydaje się jednak, że dotychczas polski ustawodawca nie podchodził do powyższego wyzwania

z należytą starannością, co znajduje odzwierciedlenie w technice legislacyjnej normującej materię stawek VAT, która walcie przyczyniła się do proceduralnego chaosu w tym zakresie. W praktyce bowiem tryb potwierdzania prawidłowości stosowanej stawki VAT – na gruncie przepisów sprzed ustawy zmieniającej – był uzależniony od rodzaju świadczenia będącego przedmiotem zainteresowania podatnika. Jeśli podatnik decydował się na potwierdzenie stawki VAT w odniesieniu do usług wstępu związanych z rekreacją (np. wstępu na siłownię, zob. m.in. interpretację ogólną Ministra Finansów z 2 grudnia 2014 r.³), wystarczające okazywało się wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej – w tej materii przepisy u.p.t.u. nie referowały do regulacji statystycznych (zob. poz. 186 załącznika Nr 3 do u.p.t.u. – w brzmieniu sprzed ustawy zmieniającej), a co za tym idzie – organy podatkowe uznają się za właściwe w sprawie decydowania o stawce VAT.

Jednak w ramach dotychczasowej praktyki podatnik rozważający możliwość zastosowania obniżonej stawki do usług związanych z działalnością obiektów sportowych powinien korzystać z innego trybu potwierdzania stawki. W tym zakresie przepisy u.p.t.u. odnosiły się bowiem do regulacji statystycznych (zob. poz. 179 załącznika Nr 3 do u.p.t.u. – w brzmieniu sprzed ustawy zmieniającej, co – zdaniem organów podatkowych – powodowało konieczność zwrócenia się do organów statystycznych o właściwą klasyfikację usługi)⁴. Co szczególnie istotne, organy statystyczne rozstrzygają o klasyfikacji w formie opinii klasyfikacyjnych. Nie jest przy tym jasne, jaki waleor mają opinie klasyfikacyjne w ramach regulacji VAT – tryb i forma, w jakich te

opinie są sporządzane, nie zostały doprecyzowane.

Jeśli chodzi o towary, odczytanie zakresu poszczególnych grupowań PKWiU powinno ułatwiać powiązanie tej klasyfikacji z Nomenklaturą Scaloną (CN)⁵, niemniej w praktyce trudności mógł stwarzać już sam wybór kluczy powiązań między PKWiU a CN (czy należy kierować się kluczami opublikowanymi w rozporządzeniu czy też kluczami upublicznionymi na stronie GUS?). Dodatkowe komplikacje powstawały również przy korektach w stosowaniu CN – wprowadzanych przez Komisję UE za pośrednictwem rozporządzeń klasyfikacyjnych. Znałe są przypadki anulowania opinii klasyfikacyjnych przez polskie organy statystyczne po publikacji takich rozporządzeń⁶.

Wydaje się jednak, że w nieco lepszej sytuacji znajdował się podatnik zamierzający potwierdzić prawidłowość stosowanej stawki przy imporcie towarów. Unormowania dotyczące stawek VAT w tym zakresie – już w brzmieniu sprzed ustawy zmieniającej – odnosiły się bezpośrednio do kodów CN, które, inaczej niż PKWiU, można potwierdzić również przez uzyskanie WIT. Zatem już pobieżny przegląd rozwiązań legislacyjnych i praktyki w zakresie potwierdzania stawek VAT w wyraźny sposób dawał do zrozumienia, że system stawek VAT – przede wszystkim w zakresie procedury potwierdzania stawek – wymagał znaczącej przebudowy.

1.2. Kluczowe założenia ustawy zmieniającej z 9 sierpnia 2019 r. w zakresie systemu stawek VAT

Komplikacje w zakresie ustalania prawidłowej stawki VAT dostrzeżono również w Ministerstwie Finansów. Jak podkreślono w samym uzasadnieniu ustawy

2: T.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

3 Sygn. PT1/033/32/354/LJU/14, Legalis.

4 W powszechnej praktyce organy interpretacyjne nie dokonywały klasyfikacji towarów na potrzeby określenia właściwej stawki VAT, przyjmując, iż klasyfikacja stanowi element stanu faktycznego (por. m.in. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 2 czerwca 2017 r., sygn. 0113-KD IPT1-1.4012.144.2017.2.ŻR, Legalis). Ta kwestia była przedmiotem kontroli sądowej. W jednym z wyroków NSA wskazał, że w takich sytuacjach organ interpretacyjny powinien rozstrzygać również o klasyfikacji, jednak ten pogląd nie wpłynął istotnie na praktykę organów (por. wyrok NSA z 29 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 179/16, Legalis).

5 Nomenklatura wprowadzona rozporządzeniem Rady (EWG) Nr 2658/87 z 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. WE L 256 z 7 września 1987 r., s. 1, ze zm.).

6 Por. sprawę zawisłą przed WSA w Warszawie, rozstrzygniętą nieprawomocnym wyrokiem z 17 maja 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1890/16, Legalis.

zmieniającej: „Wieloletnia praktyka stosowania PKWiU pokazała, że oparty na niej istniejący w Polsce system stawek podatku VAT w istocie jest rozbudowany i skomplikowany, co powoduje znaczne utrudnienia w prowadzeniu działalności gospodarczej – problemy z koniecznością dokonania przez podatnika prawidłowego przyporządkowania towaru lub usługi do odpowiedniego grupowania PKWiU, co jest związane ze stosowaniem właściwych stawek podatku”.

Receptą na powyższe systemowe uchybienia ma być:

- 1) w zakresie materialnoprawnym – odejście od funkcjonującej od lat PKWiU 2008, która ma zostać zastąpiona przez dwa różne systemy klasyfikacyjne:
 - a) Nomenklaturę Scaloną (CN) w zakresie towarów oraz
 - b) PKWiU 2015 w zakresie usług;
- 2) w zakresie proceduralnym – wprowadzenie nowej instytucji WIS, tj. decyzji, która – inaczej niż opinie klasyfikacyjne – ma formalnie potwierdzać prawidłowość stosowanej klasyfikacji i stawki VAT.

1.3. Nomenklatura Scalona – podstawowe informacje

Nomenklatura Scalona (CN) jest narzędziem umożliwiającym klasyfikację towarów – utworzonym w ramach UE na potrzeby Wspólnej Taryfy Celnej oraz statystyki handlu prowadzonego przez Państwa Członkowskie UE (wewnątrz i poza UE).

Co szczególnie istotne, CN opiera się na Międzynarodowej konwencji w sprawie zharmonizowanego systemu oznaczania i kodowania towarów („System Zharmonizowany”, „HS”). System Zharmonizowany, a wraz z nim CN, składa się z:

- 1) działów (2 pierwsze cyfry),
- 2) pozycji (cyfry 3-4),

- 3) podpozycji (cyfry 5-6),
- 4) kodów CN (cyfry 7-8)⁷.

Pierwsze sześć cyfr CN stanowi numery kodowe odnoszące się do pozycji i podpozycji Systemu Zharmonizowanego. Siódma i ósma cyfra określają kod CN. W Dzienniku Urzędowym UE co roku publikowana jest ujednolicona treść CN.

Wpływ na klasyfikację towarów na gruncie CN mogą mieć w szczególności:

- 1) ogólne reguły interpretacji HS/CN,
- 2) noty wyjaśniające do HS,
- 3) noty wyjaśniające do CN,
- 4) opinie klasyfikacyjne Komitetu HS (ONZ),
- 5) rozporządzenia klasyfikacyjne Komisji UE,
- 6) WIT wydawane przez organy celne państw członkowskich UE,
- 7) pozostałe dokumenty i rozstrzygnięcia w zakresie HS/CN (np. komunikaty Komisji UE, wyroki TSUE).

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w treści ustawy zmieniającej – w szczególności w przesłankach pozwalających na zmianę lub uchylenie WIS.

1.4. PKWiU 2015 – podstawowe informacje

W ramach nowej matrycy stawek VAT PKWiU ma znajdować zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do usług – zastępując PKWiU 2008. Co do zasady PKWiU 2015 stanowi uaktualnioną wersję PKWiU 2008 i opiera się na podobnych zasadach metodycznych, wskazujących podstawowe cele, konstrukcję i sposób posługiwania się klasyfikacją oraz jej interpretację:

- 1) grupowania poziomu pierwszego – „sekcje” oznaczone są symbolami jednoliterowymi,

- 2) grupowania poziomu drugiego – „działy” oznaczone są symbolami dwucyfrowymi,

- 3) grupowania poziomu trzeciego – „grupy” oznaczone są symbolami trzycyfrowymi,

- 4) grupowania poziomu czwartego – „klasy” oznaczone są symbolami czterocyfrowymi,

- 5) grupowania poziomu piątego – „kategorie” oznaczone są symbolami pięciocyfrowymi,

- 6) grupowania poziomu szóstego – „podkategorie” oznaczone są symbolami sześciocyfrowymi,

- 7) grupowania poziomu siódmego – „pozycje” oznaczone są symbolami siedmiocyfrowymi.

W zasadach metodycznych PKWiU 2015 wskazano, że dla ułatwienia prac związanych z reorganizacją, względnie uzupełnieniem ewidencji źródłowej jednostek gospodarczych oraz ułatwieniem zaliczenia określonych produktów do odpowiednich grupowań PKWiU, opracowano klucze powiązań PKWiU 2008 – PKWiU 2015 oraz PKWiU 2015 – PKWiU 2008. Przedmiotowe klucze stanowią odrębną publikację, dostępną na stronie internetowej GUS. Biorąc pod uwagę powyższe, jak również mając na względzie powiązanie PKWiU 2015 z międzynarodowymi nomenklaturami statystycznymi, przy określaniu klasyfikacji danej usługi warto zwrócić uwagę na informacje publikowane na stronach GUS oraz stronach innych organów statystycznych (w szczególności Eurostatu).

2. Zmiany w opodatkowaniu wybranych grup towarów

2.1. Uwagi ogólne

Warto odnotować, że rozwiązania przyjęte w ustawie zmieniającej co do zasady korespondują z jej celem, znacząco

⁷ W praktyce – ze względu na równoległe obowiązywanie CN i Systemu Zharmonizowanego – rozumienie zwrotu „podpozycja” może być różne – w zależności od tego, czy ten zwrot odnosi się do CN czy Systemu Zharmonizowanego. W niniejszej publikacji posłużono się siatką pojęciową stosowaną przez projektodawcę w uzasadnieniu ustawy zmieniającej.

upraszczając zdekodowanie zakresu preferencji. Zmiany przewidują bowiem wprowadzenie jednolitych katalogów towarów korzystających z obniżonych stawek VAT (odpowiednio dla 8% i 5% stawek VAT) – znajdujących zastosowanie zarówno w odniesieniu do sprzedaży krajowej, jak też importu. Wyeliminowano również powtórzenia poszczególnych towarów, widniejących dotychczas zarówno w załączniku Nr 3 do u.p.t.u. (8% stawka VAT), jak i w załączniku Nr 10 (5% stawka VAT). Wreszcie system stawek VAT w zakresie towarów oparto na CN stanowiącej rozbudowane narzędzie umożliwiające klasyfikację towarów, utworzone w ramach UE na potrzeby Wspólnej Taryfy Celnej oraz statystyki handlu prowadzonego przez państwa członkowskie UE.

Wydaje się zatem, że określenie zakresu poszczególnych pozycji załączników do u.p.t.u. wskazujących towary objęte preferencjami stawkowymi – przez odwołanie do CN na dość ogólnym poziomie (zasadniczo dwóch lub czterech cyfr CN) – powinno co do zasady ułatwiać podatnikom wybór właściwej stawki (tym bardziej, że będą mogli korzystać z licznych wyjaśnień i rozbudowanej praktyki w zakresie stosowania CN).

2.2. Eliminacja absurdów – musztarda, jogurty, przyprawy

Na gruncie u.p.t.u. – sprzed ustawy zmieniającej – można znaleźć wiele przykładów nieintuicyjnego i niezrozumiałego opodatkowania poszczególnych produktów różnymi stawkami VAT. Przykładowo w świetle unormowań sprzed ustawy zmieniającej musztarda podlegała opodatkowaniu 23% stawką VAT – inaczej niż sos musztardowy, opodatkowany 8% stawką VAT. Z kolei jogurty mogły zasadniczo korzystać z 5% stawki VAT, ale dodatek zboża mógł skutkować koniecznością stosowania 8% stawki VAT. Należy jednak podkreślić, że przez objęcie zakresem stosowania obniżo-

nych stawek VAT całych działów CN, ustawa zmieniająca eliminuje wiele absurdów stawkowych (w tym te wskazane w przykładzie). Taka sytuacja ma miejsce także w przypadku przypraw, gdzie mogły być stosowane stawki 5%, 8% oraz 23% (w zależności od konkretnego składu i sposobu przetworzenia danej przyprawy). W odniesieniu do tych towarów ustawa zmieniająca istotnie upraszcza regulacje stawkowe, przewidując co do zasady 8% stawkę VAT dla przypraw.

2.3. Niższy VAT na warzywa, owoce i orzechy

W u.p.t.u. sprzed ustawy zmieniającej przewidywano możliwość stosowania 5% stawki VAT w odniesieniu do selektywnie wybranych warzyw, owoców i orzechów. Przykładowo:

- 1) 5% stawkę VAT można było stosować do sprzedaży groszku mrożonego, niemniej groszek konserwowy podlegał już opodatkowaniu 8% stawką VAT,
- 2) 5% stawka VAT znajdowała zastosowanie do jabłek, ale nie do bananów (8% VAT),
- 3) z preferencyjnej stawki 5% mogły korzystać jedynie orzechy włoskie i laskowe – nie było takiej możliwości np. w przypadku orzechów makadamia czy nerkowca.

Powyższe regulacje zostały znacząco zmodyfikowane w nowej matrycy stawek VAT. Przez objęcie zakresem stosowania 5% stawki VAT całych działów CN (szeroko ujmujących określone kategorie towarów) ustawa zmieniająca ujednoliciła stosowaną stawkę VAT na wszystkie owoce, warzywa i orzechy na poziomie 5%.

2.4. Wyroby piekarskie i ciastkarskie – skrajne uproszczenie?

Na gruncie u.p.t.u. (sprzed ustawy zmieniającej) funkcjonowało wiele kryteriów (nierzadko bardzo skomplikowanych) pozwalających na stosowanie obniżo-

nych stawek VAT w odniesieniu do wyrobów piekarskich i ciastkarskich. Wśród nich – poza terminem przydatności do spożycia – można wymienić m.in. obecność konserwantów, zawartość wody czy też zawartość cukru bądź tłuszczu w suchej masie wyrobu.

Nowa matryca stawek VAT – przez odwołanie do działu 19 CN – niemal całkowicie rezygnuje z jakichkolwiek kryteriów w tym zakresie, dopuszczając opodatkowanie 5% stawką VAT niemal wszystkich wyrobów piekarskich i cukierniczych, niezależnie od ich terminu przydatności do spożycia (w tym wyrobów, które dotychczas nie mogły korzystać z obniżonej stawki VAT, takich jak np. pierniki, słodkie herbatniki, gofry itp.). Technicznie takie rozwiązanie wydaje się bardzo korzystne dla podatników, bowiem zdejmując z nich ciężar śledzenia szczegółowych niuansów klasyfikacyjnych. Wątpliwości może jednak budzić zakres uproszczenia – z pewnością pojawiają się pytania, czy produkty zawierające konserwanty, o przedłużonej dacie do spożycia, powinny być opodatkowane tak samo jak świeże wyroby bez konserwantów i objęte dotychczasową preferencją jako „produkty pierwszej potrzeby”. Przez preferencyjne traktowanie dotychczasowe regulacje zachęcały do wytwarzania produktów o ograniczonych terminach przydatności do spożycia, bez konserwantów. Wydaje się, że nowa matryca stawek VAT nie będzie już motywować producentów w tym obszarze.

2.5. Towary związane z ochroną zdrowia – mniej przepisów, to mniej preferencji?

Dotychczasowe regulacje u.p.t.u. przewidywały możliwość stosowania 8% stawki VAT dla wyrobów medycznych (w rozumieniu ustawy z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych⁸, dalej: u.w.m.) oraz wielu wyrobów związanych z ochroną zdrowia – niezależnie od ich kwalifikacji jako wyrób medyczny. Lista towarów

mieszczących się w tej drugiej grupie była dość pokaźna i obejmowała m.in.:

- 1) elementy składowe i wymienne do wyrobów ortopedycznych, rehabilitacyjnych i protetycznych – drewniane (PKWiU ex 16.29.14.0),
- 2) film i płyty fotograficzne płaskie do promieni rentgenowskich, do stosowania w medycynie, stomatologii i weterynarii, film fotograficzny w rolkach do promieni rentgenowskich, do zastosowań nieprzemysłowych – wyłącznie medycznych (PKWiU ex 20.59.11.0),
- 3) błony rentgenowskie diagnostyczne,
- 4) testy i odczynniki diagnostyczne, medyczne, materiały formierskie dentystyczne na bazie wosku, w opakowaniach do sprzedaży detalicznej, materiały formierskie dentystyczne na bazie gipsu, pasty modelarskie i pozostałe preparaty, preparaty do stosowania w dentystyce na bazie gipsu, pozostałe, gotowe pożywki do hodowli mikroorganizmów – wyłącznie dla farmacji (PKWiU ex 20.59.52.0),
- 5) produkty i preparaty do użytku farmaceutycznego i chirurgicznego, z wyłączeniem wyrobów z ceramiki szlachetnej (PKWiU ex 20.59.59.9),
- 6) węże medyczne z gumy (PKWiU ex 22.19.30.0),
- 7) rękawice chirurgiczne (PKWiU ex 22.19.60.0),
- 8) nity ze stali do wyrobów ortopedycznych, rehabilitacyjnych i protetycznych (PKWiU ex 25.94.12.0),
- 9) urządzenia komputerowe do pisma Braille’a – dla ociemniałych (PKWiU ex 26.20.30.0),
- 10) stymulatory serca, aparaty słuchowe (PKWiU ex 26.60.14.0),
- 11) maszyny do pisanja dla niewidomych (PKWiU ex 28.23.11.0),
- 12) części do narzędzi, przyrządów, aparatów i urządzeń medycyny ogólnej, do sterylizacji narzędzi, dezynfekcji, wyjaławiania itp. (PKWiU ex 28.25.30.0),

13) maszyny poligraficzne do pisma Braille’a (PKWiU ex 28.99.12.0),

14) wózki inwalidzkie, z wyłączeniem części i akcesoriów (PKWiU ex 30.92.20.0),

15) strzykawki używane w lecznictwie, chirurgii, stomatologii lub weterynarii – z wyłączeniem strzykawek weterynaryjnych, igły metalowe do zastrzyków stosowane w lecznictwie – z wyłączeniem igieł weterynaryjnych, igły (z wyjątkiem metalowych igieł do zastrzyków lub zakładania szwów) – z wyłączeniem igieł weterynaryjnych, przyrządy i aparaturę do pomiaru ciśnienia krwi, aparaturę do transfuzji (PKWiU ex 32.50.13.0),

16) sztuczne stawy, sprzęt i aparaty ortopedyczne, sztuczne zęby, wyroby proteztyki dentystycznej, protezy pozostałych części ciała, gdzie indziej niesklasyfikowane, z wyłączeniem sztucznych zębów i protez dentystycznych (PKWiU ex 32.50.22.0),

17) części i akcesoria protez i przyrządów ortopedycznych (PKWiU ex 32.50.23.0).

Nowa matryca stawek VAT rezygnuje ze wskazywania poszczególnych towarów wymienionych powyżej, przewidując możliwość stosowania 8% stawki VAT jedynie w odniesieniu do produktów stanowiących wyroby medyczne w rozumieniu u.w.m. Oczywiście część ze wskazanych powyżej towarów nadal będzie objęta możliwością stosowania 8% stawki VAT ze względu na fakt, że wpisują się w definicję wyrobów medycznych. Wydaje się jednak, że niektórym ze wskazanych powyżej pozycji mogą towarzyszyć istotne wątpliwości w tym zakresie (np. urządzenia komputerowe do pisma Braille’a, filmy do zdjęć rentgenowskich itp.).

Należy przy tym zauważyć, że w najnowszej praktyce interpretacyjnej organy podatkowe nie uznają za wyroby medyczne – dla celów VAT – wyposażenia wyrobów medycznych. Ponadto istnieje interpretacja ogólna Ministra Finansów wskazująca na brak możliwości stosowania 8%

stawki VAT do części (w tym części zamiennych) wyrobów medycznych – chyba że zostały one bezpośrednio wskazane w innych pozycjach uprawniających do stosowania obniżonej stawki VAT⁹. Przy zachowaniu takiej wykładni zastosowanie obniżonej stawki VAT np. do części i akcesoriów protez i przyrządów ortopedycznych (PKWiU ex 32.50.23.0) wydaje się niezgodne z nową matrycą stawek VAT.

2.6. Owoce morza a ślimaki – wyłączenie preferencji

Nowa matryca stawek VAT wprost wyłącza możliwość stosowania 5% stawki VAT w odniesieniu do homarów i ośmiornic oraz innych towarów objętych CN 0306 – CN 0308 (dotychczas opodatkowanych 5% stawką VAT). Aby precyzyjnie zdekodować zakres powyższego wyłączenia, nie można poprzestać na stwierdzeniu, że dotyczy ono homarów i ośmiornic – należy bowiem sięgnąć do pozycji CN od 0306 do 0308, które również zostały wyłączone z zakresu 5% stawki VAT. Zatem:

1) CN 0306 obejmuje m.in.: langusty i pozostałe raki morskie, homary, kraby, krewetki,

2) CN 0307 obejmuje m.in.: ostrygi, przegrzebki, małże, mątwy i kałamarnice, ośmiornice, ślimaki (inne niż ślimaki morskie), sercówki, uchowce, skrzydelniki,

3) CN 0308 obejmuje m.in.: ogórki morskie, jeżowce, meduzy.

Odpowiednie wyłączenie przewidziano również dla wyrobów przetworzonych, powstałych z powyższych produktów (wyłączenia z działu 16 CN). Analiza powyższych regulacji nasuwa wiele refleksji. W pierwszej kolejności uwagę zwraca szczegółowość CN wymienianej najbardziej egzotyczne gatunki zwierząt – może to obrazować rozciągłość i złożoność tej regulacji. Ponadto nie sposób przejść obojętnie obok wyłączenia ślimaków z zakresu możliwości stoso-

⁹ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., sygn. PT1.050.12.2015.ALX.572, Legalis.

wania obniżonej stawki VAT. Ślimaki są popularne w Polsce głównie za sprawą sprzyjających warunków do hodowli, prowadzonej często na potrzeby rynków zagranicznych. Hodowla ślimaków jest na tyle rozwijającą się gałęzią przemysłu, że wyłączenie jej z preferencji wydaje się być co najmniej zaskakujące. Ten zabieg zastanawia jeszcze bardziej, kiedy weźmiemy pod uwagę, że z 5% stawki VAT będzie mogła korzystać np. płetwa reki-na (kod CN 0303 92).

2.7. Dostawa towarów a świadczenie usług w gastronomii – nadrzędna rola PKWiU

Wydaje się, że problematyka opodatkowania sprzedaży towarów w prostych schematach gastronomicznych skupia wszystkie największe wady funkcjonującego obecnie (czyli do 1 kwietnia 2020 r.) systemu stawek VAT. Niejasna pozycja klasyfikacji statystycznych, brak możliwości wiążącego potwierdzenia stosowanych grupowań PKWiU, interpretacje indywidualne potwierdzające możliwość stosowania obniżonej stawki VAT – pod warunkiem prawidłowości dokonanej przez podatnika klasyfikacji – i wreszcie interpretacja ogólna kwestionująca znaczenie i moc ochronną interpretacji indywidualnych (por. interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 lipca 2016 r.)¹⁰ – te okoliczności legły u podstaw licznych sporów podatników z fiskusem o prawo do stosowania 5% stawki VAT, które najprawdopodobniej zostaną rozstrzygnięte przez TSUE w ramach odpowiedzi na pytanie prejudycjalne skierowane przez NSA w jednej z takich spraw¹¹.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 1 lipca 2016 r.

Klasyfikacja statystyczna towaru lub usługi wskazana przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanowi

element stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), który organ podatkowy jest zobligowany uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej – nie ma możliwości jego weryfikacji. Zastosowanie się przez podatnika do interpretacji indywidualnej, wydanej w odniesieniu do stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) odbiegającego od stanu rzeczywistego w sposób mający wpływ na ocenę skutków prawopodatkowych, nie chroni podatnika na zasadach wynikających z art. 14k-14m ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa¹² (dalej o.p.).

Nowa matryca stawek VAT zmierza do eliminacji niejasności w tym zakresie, przewidując, że ze stawek obniżonych, wskazanych w załącznikach do u.p.t.u. będą mogły korzystać wyłącznie towary i usługi inne niż klasyfikowane według PKWiU 56 „usługi związane wyżywieniem”. Jednocześnie ustawa zmieniająca zakłada wprowadzenie przepisu bezpośrednio do u.p.t.u. (nie do załączników) – przewidującego możliwość stosowania 8% stawki VAT dla usług związanych z wyżywieniem (z wyłączeniem usług obejmujących m.in. alkohole itp. – PKWiU ex 56).

Powyższa zmiana na pierwszy rzut oka potwierdza obecną praktykę organów podatkowych, jednak po stronie podatników może stwarzać wiele wątpliwości:

- 1) jaki zakres informacji należy przedstawić we wniosku o WIS?
- 2) jaki jest zakres grupowania PKWiU 56 i na jakiej podstawie ten zakres jest określany?
- 3) jaki wpływ na opodatkowanie towarów oraz na zakres stosowania obniżonych stawek VAT będą miały ewentualne publikacje GUS (czy też innych organów statystycznych, np. Eurostatu)?

4) i wreszcie najistotniejsze dla fanów skorupiaków – czy naprawdę nawet symboliczny dodatek grillowanej krewetki do dania w restauracji powinien zmieniać cenę przygotowanego posiłku o 15 punktów procentowych?

2.8. Niższy VAT na e-booki już od 1 listopada 2019 r.

Z uznaniem należy odnieść się do wykorzystania przez ustawodawcę możliwości obniżenia stawki VAT na e-booki, formalnie stworzonej przez zmianę Dyrektywy VAT (por. Dyrektywa Rady (UE) 2018/1713 z 6 listopada 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do stawek podatku od wartości dodanej stosowanego do książek, gazet i czasopism¹³). Dotychczas – mimo wieloletniej dyskusji na temat możliwości stosowania obniżonych stawek VAT do e-booków – TSUE konsekwentnie twierdził, że takiej możliwości nie przewiduje Dyrektywa VAT. Dlatego, aby umożliwić państwom członkowskim UE preferencyjne opodatkowanie publikacji elektronicznych, konieczne okazało się wprowadzenie zmian w unijnych regulacjach.

Warto zaznaczyć, że zgodnie z ustawą zmieniającą 5% stawka VAT będzie mogła być stosowana do książek drukowanych oraz elektronicznych – nawet nieoznaczonych numerem ISBN. Co ważne, zmiana stawki w odniesieniu do e-booków weszła w życie wcześniej niż pozostałe, bo już 1 listopada 2019 r.

2.9. Pasze i nawozy – inna podstawa, ta sama stawka

W przypadku nawozów i pasz ustawodawca zakłada zasadniczo odejście od klasyfikacji statystycznej. Przepisy ustawy zmieniającej eliminują wiele funkcjonujących dotychczas szczególnych pozycji, odnoszących się często do specyficznych grupowań PKWiU 2008,

10 Sygn. PT1.050.3.2016.156, Legalis

11 Por. postanowienie NSA z 6 czerwca 2019 r., sygn. akt I FSK 1290/18, Legalis.

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

13 Dz.U. UE L 286/20 z 11 listopada 2018 r.

w zamian przewidując, że z 8% stawki VAT będą mogły korzystać „Nawozy i środki ochrony roślin – zwykle przeznaczone do wykorzystania w produkcji rolnej, oraz pasze i karmy dla zwierząt gospodarskich i domowych” – niezależnie od ich klasyfikacji. Powyżej wskazana nowelizacja nie przewiduje również konieczności składania przez nabywcę (rolnika) oświadczeń o przeznaczeniu produktu, które w obecnym stanie prawnym są jednym z warunków stosowania obniżonej stawki do wybranych nawozów i pasz.

Nowe regulacje mogą stwarzać szanse na zastosowanie preferencyjnej stawki do produktów, które dotychczas były wyłączone z preferencji ze względu na niekorzystną klasyfikację statystyczną. W praktyce dodatkowym ułatwieniem może okazać się również eliminacja obowiązku składania oświadczeń o przeznaczeniu produktu. Jednak odejście od klasyfikacji statystycznej może pozbawić podatników wielu wskazówek co do rzeczywistego zakresu preferencji.

2.10. Stawka 5% dla soków kosztem drewna opałowego

Opublikowany 9 listopada 2018 r. projekt nowej matrycy stawek VAT przewidywał fundamentalne zmiany w opodatkowaniu VAT różnego typu napojów owocowych. Początkowo prawodawca zakładał likwidację preferencji w postaci 5% stawki VAT dla napojów niegazowanych zawierających w swoim składzie surowcowym minimum 20% soku owocowego. Na podstawie nowej matrycy takie produkty miały być opodatkowane stawką podstawową, tj. 23%, a preferencja miała zostać utrzymana jedynie w zakresie soków 100%.

Powyższy zabieg był niewątpliwie pochodną konieczności sfinansowania uproszczeń wdrażanych nową matrycą, skutkujących często obniżeniem stawki VAT na szerokie grupy towarów (np. takie jak pieczywo).

Co zrozumiałe, powyższa propozycja spotkała się z dużą krytyką – w szcze-

gólności ze strony producentów soków i sadowników. Obiekcje co do zasadności rozwiązania zaprezentowanego początkowo przez prawodawcę były na tyle silne, że doprowadziły do czasowego zawieszenia prac nad nową matrycą i w konsekwencji do przełożenia terminu wejścia w życie nowych regulacji (pierwsza wersja projektu ustawy zmieniającej rozpatrywana przez Sejm zakładała jego wejście w życie 1 stycznia 2020 r.). Na etapie prac parlamentarnych nad ustawą zmieniającą wypracowano jednak kompromis. Preferencja dla napojów została zachowana w niemal niezmiennym kształcie, lecz stawkę VAT podwyższono do 23% w stosunku do drewna opałowego, korzystającego dotychczas z obniżonej 8% stawki VAT.

3. Wiążąca Informacja Stawkowa – charakterystyka

3.1. Uwagi ogólne – definicja, zakres i elementy Wiążącej Informacji Stawkowej

Wiążąca Informacja Stawkowa ma stanowić dokument dający podatnikom pewność co do prawidłowości stosowanej stawki VAT. Szczegółowe regulacje normujące tę instytucję znajdują się w nowym rozdziale 1a u.p.t.u. zatytułowanym „Wiążąca informacja stawkowa”. Swoim charakterem WIS odpowiada WIT, służącej potwierdzaniu prawidłowości kodów CN dla potrzeb celnych. Wydaje się, że to właśnie wspólny mianownik dla nowej matrycy stawek VAT i regulacji celnych, jakim będzie CN, zainspirował prawodawcę do stworzenia na gruncie VAT instrumentu analogicznego do WIT.

Jak wynika z treści art. 42a u.p.t.u. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą, Wiążąca Informacja Stawkowa ma stanowić decyzję wydawaną na potrzeby opodatkowania VAT dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, zawierającą:

1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;

2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu CN albo według sekcji, działu, grupy lub klasy PKOB, albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji PKWiU niezbędną do:

a) określenia stawki właściwej dla towaru albo usługi,

b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4 u.p.t.u. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą;

3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

Warto odnotować, analizując zakres stosowania WIS, że art. 42b ust. 4 u.p.t.u. – w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą – przewiduje, że wniosek o wydanie WIS (który kosztuje 40 zł) może zawierać żądanie sklasyfikowania towaru albo usługi na potrzeby stosowania regulacji VAT, innych niż dotyczące określenia stawki podatku. Rozszerzenie zakresu stosowania WIS należy co do zasady ocenić pozytywnie, choć trudno wyobrazić sobie inne podejście prawodawcy w tym zakresie. Nieuzasadnione byłoby bowiem pozostawienie innych obszarów regulacji VAT odwołujących się do klasyfikacji statystycznych (np. mechanizmu odwrotnego obciążenia) „staremu” reżimowi klasyfikowania towarów lub usług dla potrzeb VAT.

Jednak zestawiając powyższe regulacje dotyczące bezpośrednio WIS z regulacjami materialnymi w zakresie stawek VAT (czy też innych instytucji VAT opierających się choćby w części na klasyfikacji statystycznej) można powziąć wątpliwość co do zakresu stosowania WIS. Chodzi mianowicie o przypadki, w których regulacje materialne – zasadniczo odwołujące się do klasyfikacji statystycznych – nie odwołują się do klasyfikacji statystycznej w odniesieniu do wybranych towarów lub usług. Przykładowo można wskazać chociażby e-boki (korzystające ze stawki obniżonej już od 1 listopada 2019 r. – bez względu na klasyfikację).

Z uwagi na fakt, że WIS ma zawierać wskazanie klasyfikacji statystycznej określonego towaru lub usługi, zasadne jest pytanie, czy ta instytucja znajdzie zastosowanie także do towarów i usług nieokreślonych za pomocą klasyfikacji. W toku prac nad ustawą zmieniającą powyższa kwestia została poruszona przez Radę Legislacyjną przy Prezesie Rady Ministrów, która, ustosunkowując się do pierwszej wersji projektu nowej matrycy stawek VAT¹⁴, wskazała, że: „należałoby jednoznacznie doprecyzować, że żądana w ten sposób przez wnioskodawcę klasyfikacja [tj. w odniesieniu do regulacji innych niż dotyczące stawek VAT – przyp. Autora] może się odnosić jedynie do klasyfikacji według, odpowiednio, CN albo PKWiU, gdyż tylko według takiej właśnie klasyfikacji dany towar lub usługa mogą zostać zaklasyfikowane w wydawanej przez organ, w formie decyzji, Wiążącej Informacji Stawkowej”¹⁵.

Wydaje się jednak, że takie rozumienie powyższych regulacji stałoby w sprzeczności z celem wprowadzenia WIS i w sposób nieuzasadniony różnicowałoby pozycję podatników – ze względu na towary lub usługi, jakimi obracają. Jednak z drugiej strony brzmienie analizowanych przepisów w istocie stwarza podstawy do odrzucania wniosków o wydanie WIS – zwłaszcza w przypadku zapytań dotyczących innych niż stawki obszarów regulacji VAT, jeśli te regulacje nie odwołują się do klasyfikacji statystycznych w zakresie konkretnego towaru (tak jak ma to mieć miejsce w przypadku odpadów i mechanizmu odwrotnego obciążenia). Niezależnie od powyższego trzeba zauważyć, że in-

stytucja WIS w proponowanym kształcie będzie konkurencją dla instytucji interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. W tym zakresie prawodawca zdecydował się na nadanie WIS wyłączności, wskazując wprost, że w zakresie objętym WIS nie wydaje się interpretacji indywidualnych (art. 14b § 1a o.p. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą).

3.2. Podmioty uprawnione do występowania z wnioskiem o wydanie Wiążącej Informacji Stawkowej

Jak przewiduje art. 42b ust. 1 u.p.t.u. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą, WIS ma być wydawana na wniosek:

- 1) podatnika posiadającego numer identyfikacji podatkowej (NIP),
- 2) podmiotu innego niż wymieniony w pkt. 1, dokonującego lub zamierzającego dokonywać czynności, o których mowa w art. 42a u.p.t.u. w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą (tj. dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług),
- 3) zamawiającego w rozumieniu przepisów ustawy z 29 stycznia 2004 r. u.p.z.p. – w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.

Zakres podmiotów uprawnionych do występowania o WIS zasługuje na aprobatę. Szczególnie pozytywnie należy ocenić dodanie w toku prac legislacyjnych

nych pkt. 2 (wskazanego powyżej), obejmującego podmioty, które nie posiadają NIP. Taka regulacja z pewnością zapewni równe zasady uczestniczenia w obrocie gospodarczym podatnikom oraz podmiotom, które dopiero zamierzają rozpocząć działalność gospodarczą. Podobnie należy odnieść się do regulacji uprawniającej zamawiającego (w rozumieniu ustawy z 29 stycznia 2004 r. Prawo Zamówień Publicznych¹⁶ – dalej u.p.z.p.) do występowania o WIS. Takie unormowanie niewątpliwie stwarza szanse na wykształcenie praktyki wśród zamawiających sprowadzającej się do każdorazowego występowania o WIS przy udzielaniu zamówienia. Takie podejście mogłoby wyeliminować wątpliwości w zakresie stawek VAT przy zamówieniach publicznych, niejednokrotnie skutkujące wydłużaniem postępowań przetargowych, a także nadużywaniem stosowania obniżonych stawek VAT na potrzeby wskazania jak najniższej ceny w składanych ofertach.

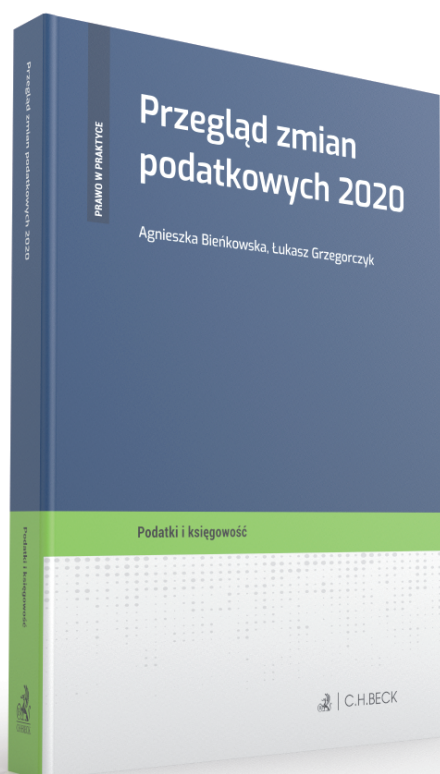
W kontekście katalogu uprawnionych do występowania o WIS jedynie na marginesie należy odnotować, że w zakresie podatników posiadających NIP ustawa zmieniająca nie przewiduje dodatkowych warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skutecznie złożyć wniosek o wydanie WIS.

Językowa wykładnia powyższej regulacji pozwala przyjąć pogląd, że o WIS w zakresie danego towaru lub usługi może wystąpić każdy podatnik posiadający NIP – nawet jeśli danego towaru lub usługi nie sprzedaje i nie nabywa. (...).

14 Projekt ustawy z 8 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.

15 Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z 5 grudnia 2018 r. o projekcie ustawy z 8 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa.

16 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1843.



Przegląd zmian podatkowych 2020

2020 r. | 336 str. | 129 zł

Autorzy: Agnieszka Bieńkowska, Łukasz Grzegorzczak

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

Główne zalety publikacji:

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

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

www.ksiegarnia.beck.pl

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

**Agnieszka Bienkowska**

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

Łukasz Grzegorzczak

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

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, ulga na złe długi, podatnicy, koszty uzyskania przychodów, rozliczenie podatkowe, wierzytelności, wierzyciel, dłużnik, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ULGA NA ZŁE DŁUGI W PODATKACH DOCHODOWYCH

W działalności gospodarczej przychodem są kwoty należne, choćby faktycznie nie zostały otrzymane. To powoduje, że wystawca faktury jest zobowiązany ująć wynikający z niej przychód w rozliczeniach podatkowych i zapłacić związany z tym podatek dochodowy niezależnie od tego, czy za dostarczony towar lub wykonaną usługę otrzyma zapłatę. Równocześnie nabywca może zaliczyć tę samą kwotę do kosztów uzyskania przychodów, zmniejszając w ten sposób swoją podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym oraz zobowiązanie względem fiskusa z tego tytułu, nawet jeśli nie uregulował danej faktury. Taka sytuacja była już od pewnego czasu przedmiotem dyskusji, których celem było wypracowanie rozwiązania mającego zniwelować istniejącą nierówność. Ich efektem jest wprowadzenie od 1 stycznia 2020 r. tzw. ulgi na złe długi na potrzeby rozliczeń podatków dochodowych – mechanizmu funkcjonującego już wcześniej na gruncie przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: u.p.t.u.).

1. Wstęp

Wyżej wymieniony mechanizm pozwala sprzedawcy odpowiednio na zmniejszenie podstawy opodatkowania lub zwiększenie straty o wartość wierzytelności wynikającej z zaliczonej do przychodów faktury sprzedażowej, a jednocześnie nakłada na nabywcę analogiczny obowiązek zwiększenia jego podstawy opodatkowania lub zmniejszenia straty o zaliczone do kosztów uzyskania przychodów zobowiązanie z tytułu niezapłaconej faktury zakupu.

Jednocześnie należy pamiętać, że wierzytelności odliczone od podstawy opodatkowania lub zwiększające kwotę straty, zgodnie z omawianymi tu przepisami regulującymi zasady stosowania ulgi na złe długi, nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów o podatku dochodowym (art. 18f ust. 12 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych², dalej: u.p.d.o.p.) oraz art. 26i ust. 12 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej: u.p.d.o.f.). Analogicznie – jeśli chodzi o wierzytelności,

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

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

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

które zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów, w tym poprzez rezerwy lub odpisy – zgodnie z art. 18f ust. 13 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 13 u.p.d.o.f. nie podlegają one odliczeniu od podstawy opodatkowania ani nie zwiększają straty podatkowej na zasadach przewidzianych dla ulgi na złe długi.

2. Zasady stosowania ulgi na złe długi

Omawiana ulga została uregulowana w niemal identyczny sposób na potrzeby obydwu podatków dochodowych, tj. na gruncie zarówno podatku dochodowego od osób prawnych (nowo dodany art. 18f u.p.d.o.p.), jak i podatku dochodowego od osób fizycznych (nowo dodany art. 26i u.p.d.o.f.), oczywiście z tym zastrzeżeniem, że w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczy ona wyłącznie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przedmiotową ulgę stosuje się bowiem wyłącznie do wierzytelności lub zobowiązań odpowiednio o zapłatę lub do zapłaty świadczeń pieniężnych wynikających z transakcji handlowych, jeżeli z tytułu tych transakcji przynajmniej u jednej ze stron określa się przychody lub koszty uzyskania przychodów. Ulgę stosuje się przy tym bez względu na termin ujęcia wierzytelności lub zobowiązań odpowiednio w przychodach lub kosztach uzyskania przychodów podatnika (art. 18f ust. 9 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 9 u.p.d.o.f.).

Zgodnie z nowymi przepisami art. 18f ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 1 u.p.d.o.f. podstawa opodatkowania (po uprzednim odliczeniu ulgi na działalność badawczo-rozwojową):

1) po stronie wierzyciela – może być zmniejszona o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy z 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu

nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych⁴ (dalej: u.p.n.o.), która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie; 2) po stronie dłużnika – podlega zwiększeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a u.p.n.o., które nie zostało uregulowane, przy czym zwiększenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie.

Podobnie zatem jak na gruncie przepisów u.p.t.u., po stronie wierzyciela zastosowanie ulgi jest prawem (wierzyciel „może” zmniejszyć podstawę opodatkowania), zaś po stronie dłużnika – obowiązkiem (u dłużnika podstawa opodatkowania „podlega zwiększeniu”).

Przykład

W dniu 11 stycznia 2020 r. podatnik otrzymał fakturę dokumentującą zakup towarów o wartości 12 000 zł netto z terminem płatności 25 stycznia 2020 r. Z uwagi na problemy z płynnością finansową nie zapłacił tej faktury w uzgodnionym terminie, lecz dopiero na początku 2021 r. Podatnik jest zobowiązany do zastosowania ulgi na złe długi i odpowiedniego powiększenia podstawy opodatkowania (pomniejszenia kosztów). Z punktu widzenia rozliczeń podatkowych dłużnika nie ma znaczenia, czy wierzyciel skorzystał z ulgi, czy nie.

Co do zasady okres 90 dni, o którym mowa powyżej, liczy się począwszy od pierwszego dnia następującego po określonym na fakturze (rachunku) lub w umowie upływie terminu do uregu-

lowania zobowiązania. Przepisy wprowadzają jednak szczególne zasady jego określania w przypadku, gdy termin zapłaty określony na fakturze (rachunku) lub w umowie został przez strony ustalony z naruszeniem przepisów u.p.n.o. Wówczas na potrzeby stosowania ulgi na złe długi przez pojęcie terminu zapłaty należy rozumieć termin określony zgodnie z przepisami u.p.n.o., a nie ten wynikający z umowy lub faktury (art. 18f ust. 15 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 15 u.p.d.o.f.).

Taka sytuacja może wystąpić, gdy:

1) termin zapłaty określony w umowie przekracza 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, a strony nie ustaliły tego wyrażnie w umowie lub to ustalenie jest rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela (art. 7 ust. 2 u.p.n.o.);

2) termin zapłaty określony w umowie przekracza 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, jeżeli dłużnikiem zobowiązanym do zapłaty za towary lub usługi jest duży przedsiębiorca, a wierzycielem jest mikroprzedsiębiorca, mały przedsiębiorca albo średni przedsiębiorca (art. 7 ust. 2a u.p.n.o.).

Przykład

W dniu 11 stycznia 2020 r. podatnik wystawił i doręczył klientowi fakturę dokumentującą sprzedaż towarów, przy czym z uwagi na terminy płatności stosowane przez klienta musiał zgodzić się na płatność w terminie 120 dni od daty doręczenia faktury. Z uwagi na problemy z płynnością finansową klient nie zapłacił faktury w uzgodnionym terminie, lecz dopiero w 2021 r. Wierzyciel ma prawo skorzystać z ulgi i dokonać stosownego obniżenia podstawy opodatkowania (pomniejszenia przychodów) w rozlicze-

⁴ Dz.U. 2019 poz. 118.

niu za czerwiec 2020 r. – termin zapłaty na potrzeby stosowania ulgi przypada w tym przypadku na 10 marca 2020 r. (11 stycznia 2010 r. + 60 dni), co oznacza, że termin uprawniający do skorzystania z ulgi przypada na 8 czerwca 2020 r. (10 marca 2020 r. + 90 dni).

Jeżeli wartość ulgi jest w danym roku podatkowym wyższa od podstawy opodatkowania, zmniejszenia tej podstawy o nieodliczoną wartość ulgi dokonuje się w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia. Przy czym tego zmniejszenia dokonuje się, jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta (art. 18f ust. 3 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 3 u.p.d.o.f.). Wprowadzony mechanizm przypomina zatem rozliczenie straty podatkowej, z tym, że okres rozliczeniowy wynosi w tym przypadku 3 lata i nie jest objęty limitem kwotowym lub procentowym.

Jeżeli z kolei podatnik poniósł w danym roku stratę podatkową, to kwota straty:

1) może być zwiększona o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego, która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zwiększenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie (art. 18f ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.);

2) podlega zmniejszeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty, które nie zostało uregulowane, przy czym zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie (art. 18f ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f.). Jeżeli wartość zobowiązania jest wyższa od kwoty straty, różnica zwiększa podstawę opodatkowania

(art. 18f ust. 4 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 4 u.p.d.o.f.).

Powyższe oznacza, że jeżeli w związku z działalnością gospodarczą wierzyciel poniósł w danym roku podatkowym stratę, to kwota straty może zostać powiększona o zaliczaną do przychodów należnych wartość niezapłaconych wierzytelności. Jeżeli zaś osiągnął dochód, to skorzysta z ulgi do wysokości osiągniętego dochodu. Pozostała wartość niezapłaconych wierzytelności może zostać przez niego wykorzystana do obniżenia podstawy opodatkowania w kolejnych 3 latach podatkowych, pod warunkiem, że wierzytelności nie zostaną w tym okresie uregulowane lub zbyte.

Dłużnik, który w danym roku podatkowym poniósł stratę, ma obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania lub zmniejszenia poniesionej straty o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość przeterminowanych zobowiązań. Jeżeli wartość przeterminowanych zobowiązań będzie wyższa od kwoty straty, to nadwyżka spowoduje u dłużnika powstanie dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Przykład

W 2020 r. podatnik-wierzyciel osiągnął dochód w wysokości 20 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane należności od klientów o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi i pomniejszyć podstawę opodatkowania o całą wartość niezapłaconych należności. W rezultacie podatnik zadeklaruje za ten rok dochód do opodatkowania w wysokości 5 000 zł (20 000 zł - 15 000 zł).

Przykład

W 2020 r. podatnik-wierzyciel osiągnął dochód w wysokości 5 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane należ-

ności od klientów o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi i pomniejszyć podstawę opodatkowania, ale jedynie do wysokości osiągniętego za ten rok dochodu, czyli do wysokości 5 000 zł. Pozostałe 10 000 zł będzie podlegało odliczeniu w zeznaniu za 2021 r., pod warunkiem, że za ten rok podatnik osiągnie dochód w wysokości co najmniej 10 000 zł. Jeżeli nie, ulga będzie podlegać odliczeniu w zeznaniu za 2022 lub 2023 r., pod warunkiem uzyskania za te lata odpowiedniego dochodu. Jeżeli podatnik nie będzie w stanie rozliczyć ulgi w zeznaniu za 2023 r., ulga przepadnie.

Przykład

W 2020 r. podatnik-wierzyciel osiągnął stratę w wysokości 10 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane należności od klientów o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi i powiększyć stratę za ten rok o wartość niezapłaconych należności. W rezultacie podatnik zadeklaruje za ten rok stratę w wysokości 25 000 zł (10 000 zł + 15 000 zł).

Przykład

W 2020 r. podatnik-dłużnik osiągnął dochód w wysokości 20 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane zobowiązania wobec dostawców o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik ma obowiązek zastosować ulgę na złe długi i powiększyć dochód za ten rok o wartość niezapłaconych zobowiązań. Zastosowanie ulgi spowoduje, że podatnik zadeklaruje za ten rok dochód do opodatkowania w wysokości 35 000 zł (20 000 zł + 15 000 zł).

Przykład

W 2020 r. podatnik-dłużnik osiągnął stratę w wysokości 20 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane zobowiązania wobec dostawców o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik ma obowiązek zastosować ulgę na złe długi i pomniejszyć stratę za ten rok o wartość niezapłaconych zobowiązań. Zastosowanie ulgi spowoduje, że strata za 2020 r. zmniejszy się do 5 000 zł (20 000 zł – 15 000 zł).

Przykład

W 2020 r. podatnik-dłużnik osiągnął stratę w wysokości 10 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane zobowiązania wobec dostawców o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik ma obowiązek zastosować ulgę na złe długi i pomniejszyć stratę za ten rok o wartość niezapłaconych zobowiązań. Ponieważ jednak w tym przypadku wartość nieuregulowanych zobowiązań przewyższa wartość straty, kwotę różnicy podatnik jest zobowiązany rozpoznać jako dochód do opodatkowania. W rezultacie podatnik zadeklaruje za ten rok dochód do opodatkowania w wysokości 5 000 zł.

3. Warunki stosowania ulgi

Stosowanie przedmiotowej ulgi jest uzależnione od spełnienia określonych warunków, których wykaz znajduje się odpowiednio w art. 18f ust. 10 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 10 u.p.d.o.f. Zgodnie z tymi przepisami ulga ma zastosowanie w przypadku łącznego spełnienia następujących warunków:

1) dłużnik na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego dzień złożenia zeznania podatkowego nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

2) od daty wystawienia faktury (rachunku) lub zawarcia umowy dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura (rachunek) lub została zawarta umowa, a w przypadku gdy rok kalendarzowy, w którym wystawiono fakturę (rachunek) jest inny niż rok kalendarzowy, w którym zawarto umowę – gdy nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego późniejszej z tych czynności;

3) transakcja handlowa jest zawarta w ramach działalności wierzyciela oraz działalności dłużnika, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na terytorium RP.

Po stronie podatników leży obowiązek informacyjny w zakresie wykazywania wierzytelności lub zobowiązań, które powodują zwiększenia lub zmniejszenia podstawy opodatkowania w zeznaniach podatkowych (art. 18f ust. 19 u.p.d.o.p. oraz 26i ust. 19 u.p.d.o.f.).

4. Stosowanie ulgi w trakcie roku podatkowego

Ulgę na złe długi może być (a w przypadku dłużnika – musi być) stosowana także w trakcie roku podatkowego w odniesieniu do wpłacanych przez podatnika zaliczek. Taką zasadę wprowadzają nowo dodane regulacje art. 25 ust. 19-26 u.p.d.o.p. oraz art. 44 ust. 17-24 u.p.d.o.f., zgodnie z którymi dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki:

1) może być zmniejszony o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności, która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zmniejszenia dokonuje się począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta;

2) podlega zwiększeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania, które nie zostało uregulowane, przy czym zwiększenia dochodu

stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki dokonuje się począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu, w którym zobowiązanie zostanie uregulowane.

Jeżeli wartość zmniejszenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki jest w danym okresie wyższa od tego dochodu, zmniejszenia dochodu o nieodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych okresach rozliczeniowych roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia. Tego zmniejszenia dokonuje się, jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta (art. 25 ust. 20 u.p.d.o.p. oraz art. 44 ust. 18 u.p.d.o.f.). Przedmiotowego zmniejszenia wierzyciel dokonuje, jeżeli do dnia terminu płatności zaliczki wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta. Dłużnik zaś zwiększa podstawę opodatkowania, jeżeli do dnia terminu płatności zaliczki zobowiązanie nie zostało uregulowane (art. 25 ust. 21 i 22 u.p.d.o.p. oraz art. 44 ust. 19 i 20 u.p.d.o.f.).

Przykład

W dniu 11 stycznia 2020 r. podatnik-wierzyciel wystawił i doręczył klientowi fakturę na kwotę netto 15 000 zł z terminem płatności 25 stycznia 2020 r. Z racji tego, że klient nie zapłacił faktury, w rozliczeniu za kwiecień 2020 r. (miesiąc, w którym minął 90. dzień od upływu terminu płatności faktury) podatnik ma prawo do skorzystania z ulgi. Za kwiecień 2020 r. podatnik osiągnął dochód w wysokości 8 000 zł. Ponieważ osiągnięty dochód jest niższy niż wartość ulgi, w zaliczce na podatek dochodowy za kwiecień 2020 r. podatnik może odliczyć ulgę jedynie do kwoty osiągniętego dochodu, tj. do wysokości 8 000 zł. Pozostałe 5 000 zł będzie mógł odliczyć w kolejnej zaliczce (np. za maj), jeśli osiągnie dochód przynajmniej na tym poziomie. Jeśli w maju 2020 r. dochód wyniesie mniej niż 5 000 zł, różnicę między kwotą dochodu osiągniętego w maju 2020 r. a pozostałą kwotą ulgi do odliczenia podatnik będzie mógł

rozliczyć w kolejnych zaliczkach za miesiące, w których osiągnie wystarczający do odliczenia ulgi dochód, aż do końca roku podatkowego.

Przykład

W dniu 11 stycznia 2020 r. podatnik-wierzyciel wystawił i doręczył klientowi dwie faktury: jedną na kwotę netto 15 000 zł, drugą na kwotę netto 20 000. Termin płatności dla obydwu faktur ustalono na 25 stycznia 2020 r. Z racji tego, że klient nie zapłacił faktur, w rozliczeniu za kwiecień 2020 r. (miesiąc, w którym minął 90. dzień od upływu terminu płatności faktury) podatnik planował skorzystać z ulgi na złe długi i dokonać stosownego obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. W dniu 15 maja 2020 r. (tj. przed upływem terminu płatności zaliczki na podatek dochodowy za kwiecień 2020 r.) klient uregulował fakturę na kwotę netto 20 000 zł. To oznacza, że w stosunku do tej faktury podatnik-wierzyciel nie będzie mógł zastosować ulgi na złe długi.

5. Zbycie lub uregulowanie wierzytelności

Zbycie lub uregulowanie wierzytelności powoduje konieczność „wycofania” skutków zastosowania ulgi. Zgodnie bowiem z art. 25 ust. 23 i 24 u.p.d.o.p. oraz art. 44 ust. 21 i 22 u.p.d.o.f. wierzyciel, który dokonał zmniejszenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki, jest obowiązany do zwiększenia tego dochodu w okresie, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta. Z kolei dłużnik, który dokonał zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki, zmniejsza ten dochód w okresie rozliczeniowym, w którym zobowiązanie zostało uregulowane.

Przykład

W dniu 11 stycznia 2020 r. podatnik-wierzyciel wystawił i doręczył klientowi fakturę na kwotę netto 15 000 zł, z termi-

nem płatności ustalonym na 25 stycznia 2020 r. Z racji tego, że klient nie zapłacił faktur, w rozliczeniu za kwiecień 2020 r. (miesiąc, w którym minął 90. dzień od upływu terminu płatności faktury) podatnik skorzystał z ulgi na złe długi i dokonał stosownego obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. W dniu 15 lipca 2020 r. klient uregulował przedmiotową należność. Po stronie wierzyciela to zdarzenie oznacza konieczność stosownego podwyższenia podstawy opodatkowania w rozliczeniu za lipiec 2020 r.

W przypadku gdy wierzytelność zostanie uregulowana lub zbyta po roku podatkowym, za który skorzystano z ulgi, wierzyciel jest obowiązany do zwiększenia dochodu lub zmniejszenia straty w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta, odpowiednio o wartość kwot uprzednio odliczonych albo doliczonych. Jeżeli kwota straty jest mniejsza od kwoty ją zmniejszającej, różnica zwiększa podstawę opodatkowania (art. 18f ust. 7 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 7 u.p.d.o.f.). Analogiczne regulacje obowiązują w stosunku do dłużników – w przypadku gdy po roku podatkowym, za który dłużnik dokonał zwiększenia podstawy opodatkowania, zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik zmniejsza tę podstawę lub zwiększa stratę w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym zobowiązanie zostało uregulowane. Jeżeli wartość zmniejszenia podstawy opodatkowania jest wyższa od tej podstawy, zmniejszenia podstawy opodatkowania o nieodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia (art. 18f ust. 8 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 8 u.p.d.o.f.).

6. Przypadki, w których ulga nie ma zastosowania

Ulga na złe długi nie ma zastosowania do transakcji handlowych dokonywa-

nych między podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Taką zasadę wprowadzają odpowiednio art. 18f ust. 18 u.p.d.o.p. oraz art. 26i ust. 18 u.p.d.o.f., zgodnie z którymi omawianych tu przepisów nie stosuje się do transakcji handlowych dokonywanych między podmiotami powiązanymi w rozumieniu odpowiednio art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. oraz art. 23m ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

W praktyce oznacza to, że ulga na złe długi nie będzie miała zastosowania do transakcji handlowych:

1) dokonywanych między podmiotami, z których jeden wywiera znaczący wpływ na drugi, tj.:

a) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25% udziałów w kapitale lub praw głosów w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub

b) posiada faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub

c) pozostaje w związku małżeńskim albo występuje między nimi pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia;

2) dokonywanych między podmiotami, na które wywiera znaczący wpływ ten sam inny podmiot lub małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot;

3) dokonywanych między spółką niemającą osobowości prawnej i jej współnikami;

4) dokonywanych między podatnikiem i jego zagranicznym zakładem, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – między spółką kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagranicznym zakładem.

7. Zasady stosowania ulgi u podatników objętych ryczałtem ewidencjonowanym

Z ulgi mogą skorzystać także podatnicy rozliczający podatek na podstawie tzw. ryczałtu ewidencjonowanego (art. 11 ust. 4-19 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁵, dalej: u.z.p.d.). Przy czym w ich przypadku przyjęte rozwiązania uwzględniają charakterystyczny sposób ustalania podatku, tj. brak strony kosztowej skutkujący opodatkowaniem przychodów. Taki podatnik, zalegający z zapłatą ponad 90 dni, będzie zobowiązany do zwiększenia kwoty przychodów podlegających opodatkowaniu. Analogicznie, jeżeli kontrahent podatnika będzie zalegał z zapłatą ponad 90 dni, podatnik będzie miał możliwość zmniejszenia kwoty przychodów podlegających opodatkowaniu (art. 11 ust. 4 u.z.p.d.).

Zwiększenia lub zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze, rachunku lub w umowie, pod warunkiem, że do dnia złożenia zeznania podatkowego zobowiązanie nie zostało uregulowane (art. 11 ust. 4, 6 i 7 u.z.p.d.). Jeżeli wartość zmniejszenia przychodów będzie wyższa od tych przychodów, ich nieodliczona wartość będzie mogła zmniejszyć kwotę

przychodów w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia (pod warunkiem, że wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta). Jednocześnie zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania nie będzie uwzględniane w kontekście przekroczenia limitu pozwalającego na korzystanie z ryczałtu ewidencjonowanego (art. 21 ust. 1b u.z.p.d.).

Przykład

W 2020 r. podatnik-wierzyciel osiągnął przychód w wysokości 20 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane należności od klientów o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi i pomniejszyć przychód o całą wartość niezapłaconych należności. W rezultacie podatnik zadeklaruje za ten rok przychód do opodatkowania w wysokości 5 000 zł (20 000 zł – 15 000 zł).

Przykład

W 2020 r. podatnik-wierzyciel osiągnął przychód w wysokości 5 000 zł. Jednocześnie ma on nieuregulowane należności od klientów o wartości 15 000 zł, w odniesieniu do których w 2020 r. minął 90. dzień od dnia upływu uzgodnionego

terminu płatności. W zeznaniu podatkowym za 2020 r. podatnik może skorzystać z ulgi na złe długi i pomniejszyć deklarowany przychód, ale jedynie do wysokości przychodu osiągniętego za ten rok, czyli do wysokości 5 000 zł. Pozostałe 10 000 zł będzie zmniejszało przychód w zeznaniu za 2021 r., pod warunkiem, że za ten rok podatnik osiągnie przychód w wysokości co najmniej 10 000 zł. Jeżeli nie, ulga będzie podlegać odliczeniu w zeznaniu za 2022 lub 2023 r., pod warunkiem uzyskania za te lata odpowiedniego przychodu. Jeżeli podatnik nie będzie w stanie rozliczyć ulgi w zeznaniu za 2023 r., ulga przepadnie.

8. Przepisy przejściowe

Zgodnie z art. 16 i 17 ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych⁶ (dalej: u.z.o.z.p.) omawiane regulacje mają zastosowanie do transakcji handlowych, których termin zapłaty upływa po 31 grudnia 2019 r. To oznacza, że zakresem ulgi oraz wynikających z niej praw i obowiązków mogą być także objęte transakcje wykonane (faktury wystawione) w 2019 r. W przypadku podatników, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpocznie się przed 1 stycznia 2020 r., omawiane regulacje mają zastosowanie poczynając od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2019 r., w odniesieniu do transakcji handlowych, w których termin zapłaty upływa po 31 grudnia 2019 r.

⁵ T.j. Dz.U. 2019 poz. 43.

⁶ Dz.U. 2019 poz. 1649.

Podstawa prawna:

art. 16, 17 u.z.o.z.p.,
art. 23m ust. 1 pkt 4, art. 26i, art. 44 ust. 17–24 u.p.d.o.f.,
art. 11a ust. 1 pkt 4, art. 18f, art. 25 ust. 19–26 u.p.d.o.p.,
art. 11 ust. 4–19, art. 21 u.z.p.d.,
art. 4 pkt 1a, art. 7 ust. 2 i 2a u.p.n.o.



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



PRACA W GODZINACH NADLICZBOWYCH

Pracownik nie może zostać zatrudniony ponad normę czasu, która wynika z przepisów ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy¹ (dalej jako: k.p.). Może jednak legalnie wykonywać pracę, przekraczając dobowy, jak i tygodniowy wymiar czasu pracy. Istnieje jednakże szereg warunków, które należy spełnić, aby taka praca była zgodna z prawem. Stąd też w k.p. wskazuje się określone przesłanki, których zaistnienie jest niezbędne, limit nadgodzin oraz konieczność kompensaty. Niniejszy artykuł poświęcony jest omówieniu instytucji pracy w godzinach nadliczbowych.

1. Wprowadzenie

Dyrektywa 2003/88/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 4 listopada 2003 r. dotycząca niektórych aspektów organizacji czasu pracy² (dalej jako: dyrektywa) nie definiuje pojęcia pracy w godzinach nadliczbowych, pozostawiając tę kwestię wewnętrznym systemom prawnym. O pracy w godzinach nadliczbowych jest w mowa w art. 6b dyrektywy, zgodnie z którym przeciętny wymiar czasu pracy w okresie siedmiodniowym, łącznie z pracą w godzinach nadliczbowych nie może przekroczyć 48 godzin. Przez pracę w godzinach nadliczbowych należy rozumieć pracę wykonywaną ponad obowiązujące pracownika normy czasu pracy, a także pracę wykonywaną ponad przedłużony dobowy wymiar czasu pracy, wynikający z obowiązującego pracownika systemu i rozkładu czasu pracy³.

2. Kategorie czasu pracy

„Obowiązujące pracownika normy czasu pracy” to ustalony dla pracownika maksymalny czas pozostawiania do dyspozycji pracodawcy na dobę lub średnio na tydzień w danym okresie rozliczeniowym. Normy te mogą wynikać z przepisów k.p. (lub ustaw szczególnych), postanowień układu zbiorowego pracy, regulaminu pracy lub też z rozkładu czasu pracy. Rozkład czasu pracy może regulować normę czasu pracy pracownika na dany dzień w ramach systemu czasu pracy, w którym pracownik został zatrudniony. Wprawdzie w większości systemów czasu pracy norma dobową jest ustalana na stałym poziomie, to rozkład czasu pracy może w granicach tej normy ustalać różny jej wymiar na poszczególne dni.

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, godziny nadliczbowe, pracodawca, pracownik, praca, wymiar czasu pracy, system czasu pracy, normy czasu pracy, Kodeks pracy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

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

2 Dz.Urz. UE L Nr 299.

3 Art. 151 § 1 k.p.

Pracą w godzinach nadliczbowych w poszczególnych systemach czasu pracy jest praca ponad ustalony w rozkładzie czasu pracy wymiar, który nie może przekroczyć:

1) w podstawowym czasie pracy (art. 129 k.p.) – 8 godzin na dobę lub przeciętnie 40 godzin na tydzień;

2) w równoważnym czasie pracy – 12 (art. 135 k.p.), 16 (art. 136 k.p.) lub 24 godzin (art. 137 k.p.) oraz przeciętnie 40 godzin na tydzień;

3) w czasie pracy w ruchu ciągłym i przy pracach, które nie mogą być wstrzymane ze względu na konieczność ciągłego zaspokajania potrzeb ludności (art. 138 k.p.) – 8 godzin, a jednego dnia w niektórych tygodniach – 12 godzin, oraz ponadprzeciętnie 43 godzin na tydzień w okresie rozliczeniowym nieprzekraczającym jednego miesiąca;

4) w skróconym czasie pracy (art. 145 k.p.) – skróconej normy dobowej lub tygodniowej oraz

5) w zadaniowym czasie pracy (art. 140 k.p.) – praca w godzinach poświęconych na wykonywanie zadań, które zostały wyznaczone w sposób uniemożliwiający wykonanie ich w ramach podstawowych norm czasu pracy, a także na wykonanie dodatkowych zadań zleczanych pracownikowi na bieżąco.

Wykładnia art. 130 § 2 i 3 w zw. z art. 151 § 1 k.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2004 r., zgodnie z którą święta i okres usprawiedliwionej nieobecności w pracy przypadające w okresie rozliczeniowym obniżają wymiar czasu pracy w tym okresie (art. 130 § 2 i 3 k.p.) i w konsekwencji, że pracą w godzinach nadliczbowych jest praca pracownika wykonywana ponad ten obniżony wymiar, mieści się w granicach uprawnionej wykładni. Takie stano-

wisko podtrzymane zostało w wyroku SN z 10 czerwca 2008 r.⁴.

3. Dopuszczalność pracy w nadgodzinach

Pracą w godzinach nadliczbowych jest praca wykonywana ponad normy czasu pracy, bez względu na stopień jej intensywności, a w szczególności bez względu na to, czy w normalnym czasie pracy pracownik wykonał ustalone dla niego zadania. Jest to jeden z przejawów tzw. ryzyka osobowego pracodawcy. Zgodnie z art. 151 § 2¹ k.p., praca w godzinach nadliczbowych nie stanowi czasu odpracowania zwolnienia od pracy, udzielonego pracownikowi na jego pisemny wniosek w celu załatwienia spraw osobistych. Odpracowanie zwolnienia od pracy nie może naruszać prawa pracownika do nieprzerwanego 11-godzinnego odpoczynku dobowego i nieprzerwanego 35-godzinnego odpoczynku tygodniowego.

Wykonywanie pracy w godzinach nadliczbowych jest dopuszczalne tylko w razie:

- 1) konieczności prowadzenia akcji ratowniczej dla ochrony życia lub zdrowia ludzkiego albo dla ochrony mienia lub usunięcia awarii oraz
- 2) szczególnych potrzeb pracodawcy (art. 151 § 1 k.p.).

Pierwsza przyczyna wynika z nagłych, nieprzewidzianych zdarzeń, gdy konieczność zorganizowania akcji ratowniczej lub usunięcia skutków awarii została spowodowana zagrożeniem życia lub zdrowia ludzkiego albo mienia zakładu pracy. Przykładem takich sytuacji może być np. powódź, pożar czy katastrofa budowlana. O potrzebie pracy w godzinach nadliczbowych w takich przypadkach, czasie jej trwania oraz liczbie pracowników dodatkowo zatrudnionych decyduje pracodawca lub osoba działająca w jego imieniu. Praca w godzinach nadliczbowych nie

jest tu ograniczona zarówno limitami dobowymi, jak i rocznymi. Praca taka może być wykonywana aż do osiągnięcia zamierzonych rezultatów.

„Szczególne potrzeby pracodawcy” to inne niż zwykłe, przewidywalne potrzeby związane z prowadzoną przez pracodawcę działalnością. Normalne, przewidywalne zadania zakładu pracy powinny być tak rozplanowane, aby nie zachodziła potrzeba pracy w godzinach nadliczbowych. Praca w godzinach nadliczbowych ze względu na szczególne potrzeby pracodawcy może odbywać się tylko w przypadku wystąpienia nadzwyczajnych potrzeb pracodawcy i nie powinna być stałym elementem organizacji pracy. Pracodawca nie może w związku z tym planować zatrudnienia w godzinach nadliczbowych.

4. Brak narzędzi zobowiązujących do wykonywania pracy w nadgodzinach

Przepisy k.p. nie przewidują instytucjonalizowanych form kontroli zasadności zlecenia pracownikowi pracy w godzinach nadliczbowych ani jakiejś szczególnej formy czy trybu wydania polecenia pracy w godzinach nadliczbowych. O tym, czy taka konieczność zachodzi, decyduje pracodawca lub osoba działająca w jego imieniu. Polecenie pracy w godzinach nadliczbowych może być wydane w jakimkolwiek sposób przez każde zachowanie się przełożonego, ujawniające w sposób dostateczny jego wolę.

Jeżeli konieczność wykonywania pracy w godzinach nadliczbowych wynika z obiektywnych warunków pracy, niepozwalających pracownikowi na realizację zleconych mu zadań w ustawowych normach czasu pracy, to dla uznania, że mamy do czynienia z pracą w godzinach nadliczbowych nie ma znaczenia, czy praca taka była

⁴ Sygn. akt I BP 54/07.

wykonywana za zgodą lub wiedzą przełożonego. Powyższe stanowisko zostało przedstawione w wyroku SN z 3 października 1978 r.⁵.

Co do zasady, pracownik jest zobowiązany do pracy w godzinach nadliczbowych, jeżeli praca ta została zarządzona przez upoważnionych przełożonych. Źródła wskazanego obowiązku dopatruje się w ogólnym obowiązku stosowania się do poleceń przełożonych, które dotyczą pracy (art. 100 § 1 k.p.) oraz w obowiązku dbałości o dobro zakładu pracy (art. 100 § 2 pkt 4 k.p.).

5. Sytuacje wyłączone spod pracy w nadgodzinach

Uprawnienie pracodawcy do żądania świadczenia pracy w godzinach nadliczbowych nie jest uprawnieniem bezwzględnym. Niektóre przypadki, w których praca w godzinach nadliczbowych jest niedopuszczalna, zostały uregulo-

wane w k.p. Bezwzględny zakaz pracy nadliczbowej dotyczy kobiet w ciąży (art. 178 § 1 k.p.) oraz pracowników młodocianych (art. 203 § 1 k.p.). Przepis art. 151 § 2 wprowadza zakaz zlecania pracy w godzinach nadliczbowych pracownikom zatrudnionym na stanowiskach, na których występują przekroczenia najwyższych dopuszczalnych stężeń i natężeń czynników szkodliwych dla zdrowia ze względu na szczególne potrzeby pracodawcy. Powyższy zakaz nie dotyczy pracy w godzinach nadliczbowych ze względu na konieczność prowadzenia akcji ratowniczej lub usuwania awarii. Względny zakaz odnosi się do pracowników opiekujących się dzieckiem do lat 4, których to pracowników nie można zatrudniać w godzinach nadliczbowych bez ich zgody (art. 178 § 2 oraz art. 189¹ k.p.).

Przypadki odmowy wykonywania pracy w godzinach nadliczbowych powinny być oceniane także z punktu widzenia zasad

współzycia społecznego. Pracownik nie ma obowiązku wykonania polecenia sprzecznego z umową, przepisami prawa i właśnie zasadami współzycia społecznego.

6. Podsumowanie

Praca w godzinach nadliczbowych w Polsce wciąż pozostaje zjawiskiem rozpowszechnionym. Możliwe, iż jest to spowodowane faktem, że polska gospodarka jest nadal gospodarką prężnie rozwijającą się, a jednocześnie zmagającą się z niedoborem siły roboczej. Firmy, którym nie udaje się pozyskać dodatkowych pracowników, realizują nakład pracy w sposób pracy ponadwymiarowej. Z perspektywy pracowników jest to opcja dosyć wygodna, gdyż pracują w nadgodzinach, które z reguły są lepiej opłacane niż praca w czasie zasadniczym. Jednak wypadałoby skonkludować ów wątek w ten sposób, iż przecież nie samą pracą człowiek żyje.

⁵ Sygn. akt I PRN 91/78.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Overtime work

An employee cannot be employed above the time norm, which results from the provisions of the Labor Code. However, he may legally work outside the daily and weekly working hours. However, there are a number of conditions that must be fulfilled for such work to be lawful. Hence, the Code indicates certain prerequisites, the existence of which is necessary, the limit of overtime and the need for compensation. This article will discuss the institution of overtime work.



Bartosz Nawrot

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

Słowa kluczowe: prawo, tajemnica zawodowa, tajemnica psychologa, uchylenie tajemnicy, zachowanie tajemnicy, psycholog, informacje, etyka, ustawa o zawodzie psychologa, ustawa o prawach pacjenta, Kodeks postępowania karnego, Kodeks postępowania cywilnego, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

TAJEMNICA PSYCHOLOGA A WARUNKI JEJ UCHYLENIA, ROZWAŻANIA NA GRUNCIE POSTĘPOWANIA KARNEGO ORAZ CYWILNEGO – CZ. 1

Tajemnica zawodowa jest podstawową cechą zawodów zaufania publicznego. Jej głównym celem w przypadku zawodów medycznych jest zapewnienie przestrzegania praw pacjenta, a w szczególności prawa do swobodnej wypowiedzi. Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy z 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów¹, psycholog ma obowiązek zachowania w tajemnicy informacji związanych z klientem, uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu. Natomiast ust. 2 powyższego przepisu stanowi, że obowiązek zachowania tajemnicy nie może być ograniczony w czasie. Przewidziane w tej ustawie obowiązki zachowania pewnych informacji w poufności stanowią realizację norm wynikających z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.², w szczególności zawartych w art. 30 (przyrodzona i niezbywalna godność człowieka), art. 31 (ochrona prawna wolności człowieka), art. 47 (prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym) i art. 51 (prawo do zachowania w tajemnicy informacji dotyczących swojej osoby)³.

1. Normy prawne i etyczne regulujące tajemnicę zawodową psychologa

Niniejsza publikacja jest poświęcona rozważaniom nad warunkami uchylenia tajemnicy zawodowej psychologa z perspektywy różnych gałęzi prawa. Przypadki zwolnienia

psychologa z tej tajemnicy zostały określone w art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o zawodzie psychologa, tj. przepisu ust. 1 nie stosuje się, gdy poważnie jest zagrożone zdrowie życie klienta lub innych osób lub pkt. 2 ww. przepisu, tj. że tak stanowią inne ustawy.

1 Ustawa z 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1026), zwana dalej „ustawą o zawodzie psychologa”.

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

3 Zob. postanowienie Sądu Najwyższego z 20 kwietnia 2005 r., sygn. akt 1 KZP 6/05, OSNKW 2005/4/39.

Tajemnica zawodowa jest kategorią prawną i etyczną, tzn. jej regulacje znajdują się zarówno w przepisach ustaw regulujących wykonywanie określonego zawodu, jak i w zbiorach zasad deontologicznych, obowiązujących w poszczególnych zawodach. Jak już zostało wspomniane, podstawową regulacją prawną kształtującą zakres tajemnicy zawodowej psychologa stanowi art. 14 ust. 1-3 ustawy o zawodzie psychologa. Jednakże nie jest to jedyny przepis, który nakłada obowiązek zachowania w tajemnicy informacji związanych z klientem. Inną regulacją, która nakłada taki obowiązek, jest art. 13 ustawy z 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta⁴, który stanowi, że pacjent ma prawo do zachowania w tajemnicy przez osoby wykonujące zawód medyczny, w tym udzielające mu świadczeń zdrowotnych, informacji z nim związanych, a uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu medycznego.

Kolejną normą prawną związaną z tajemnicą jest art. 50 ust. 1 ustawy z 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego⁵, który stanowi, że osoby wykonujące czynności wynikające z niniejszej ustawy są obowiązane do zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym powezmą wiadomość w związku z wykonywaniem tych czynności, stosownie do odrębnych przepisów, a nadto z zachowaniem przepisów niniejszego rozdziału. Następnym źródłem regulującym tajemnicę psychologa jest kodeks etyki psychologa. Prawidłowa interpretacja prawa nie może pominąć wartości i norm pozaprawnych, które leżą u podstaw tych regulacji i które w procesie stosowania prawa kształtują ich funkcjonowanie⁶. Dlatego w toku niniejszych rozważań należy wspomnieć o kodeksie psychologa, który jest taką właśnie normą prawną (nie ma charakteru aktu prawa powszechnie obowiązującego). Zgodnie z art. 11 ust. 2 pkt. a kodeksu etyki psycho-

loga, zakres przedmiotowy tajemnicy psychologa ujęty jest bardzo szeroko, tj. tajemnicą tą objęte są informacje uzyskane przez psychologa w związku z wykonywaniem przez niego czynności zawodowych. O ile to możliwe, tajemnicą zawodową objęty jest także sam fakt uczestniczenia w działaniach.

W art. 11 ust. 2 pkt. c kodeksu etyki psychologa znajduje się katalog otwarty informacji związanych z klientem, a chronionych tajemnicą zawodową psychologa, tj. informacjami objętymi tajemnicą psychologa są m.in. wiadomości dotyczące odbiorcy oraz innych osób, ale także wytwory oraz wyniki testów, w szczególności wyniki surowe.

2. Warunki uchylenia tajemnicy zawodowej psychologa na gruncie postępowania karnego i cywilnego

Podstawowym przepisem określającym możliwość oraz warunki ujawnienia przez psychologa wiadomości objętych tajemnicą zawodową jest art. 180 § 1 ust. 1 ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego⁷, który stanowi, że osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności „zastrzeżone” lub „poufne” lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji mogą odmówić zeznań co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby z obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej. Na postanowienie w tym przedmiocie przysługuje zażalenie. W kontekście ww. przepisu należy podkreślić, że przesłuchiwanie „co do faktów objętych tajemnicą” oznacza, iż stan tajemnicy ocenia się najpierw według brzmienia odpowiednich przepisów ustaw, które tajemnicę reglamentują.

Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu następuje w zależności od stadium postępowania na podstawie postanowienia prokuratora lub sądu. W postępowaniu przygotowawczym jest to wyłączna kompetencja prokuratora, zatem zwolnić psychologa z tajemnicy zawodowej nie może policja ani inny organ uprawniony do prowadzenia postępowania na podstawie odrębnych przepisów. Natomiast w przypadku postępowania jurysdykcyjnego decyzja o zwolnieniu z tajemnicy może zapaść zarówno na rozprawie, jak i na posiedzeniu.

Wobec braku uregulowań szczegółowych należy uznać, że jeśli wyznaczone zostało posiedzenie w przedmiocie zwolnienia z zachowania tajemnicy zawodowej lub funkcyjnej, strony mogą wziąć w nim udział, jeśli się stawią⁸. Istotne jest to, że ustawa o zawodzie psychologa wśród przypadków zwolnienia psychologa z zachowania poufności nie wymienia wprost sytuacji, w której tajemnica może zostać zniesiona na prośbę samego klienta. Oznacza to, że osoba, której świadczona jest pomoc psychologiczna nie może zwolnić psychologa z obowiązku zachowania tajemnicy. Psycholog zaś nie może zeznawać w postępowaniu sądowym na okoliczność objętej tajemnicą zawodową bez zwolnienia go z tajemnicy przez właściwy organ nawet na prośbę samego klienta⁹. Co prawda przytoczona powyżej teza z orzecznictwa sądów powszechnych odnosi się do tajemnicy radcy prawnego, jednakże ze względu na podobieństwo regulacji ustawowej oraz charakteru obu zawodów nie ma przeszkód, aby uznać, że zawarte w orzeczeniach Sądu Najwyższego tezy dotyczą również tajemnicy zawodowej psychologa.

4 Ustawa z 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (t.j. Dz.U. 2019 r. poz. 1127 z późn. zm.), zwana dalej „ustawą o prawach pacjenta”.

5 Ustawa z 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (t.j. Dz.U. 2019 r. poz. 730 z późn. zm.), zwana dalej „ustawą o ochronie zdrowia psychicznego”.

6 Zob. T. Stawicki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002, s. 35. i n.

7 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. 2020 poz. 30), zwana dalej „k.p.k.”.

8 Zgodnie z art. 96 k.p.k.

9 Por. postanowienie Sądu Najwyższego z 15 listopada 2012 r., sygn. akt SDI 32/12.

Należy także pamiętać, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej psychologa jest nieograniczony w czasie, co oznacza, że wiąże on psychologa, choćby ten zaprzestał wykonywania zawodu, został pozbawiony prawa jego wykonywania, a nawet po śmierci klienta. Kolejną regulacją, która ogranicza tajemnicę psychologa jest art. 240 § 1 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny¹⁰, który ustanawia, że kto, mając wiarygodną wiadomość o karalnym przygotowaniu albo usiłowaniu lub dokonaniu czynu zabronionego określonego w art. 118, art. 118a, art. 120-124, art. 127, art. 128, art. 130, art. 134, art. 140, art. 148, art. 156, art. 163, art. 166, art. 189, art. 197 § 3 lub 4, art. 198, art. 200, art. 252 lub przestępstwa o charakterze terrorystycznym, nie zawiadamia niezwłocznie organu powołanego do ścigania przestępstw, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. Psycholog, posiadający wiarygodną informację o którymś z wyżej wymienionych przestępstw, ma prawny obowiązek powiadomienia organów ścigania i jest w tym zakresie zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Jak słusznie zauważył A. Marek: „Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, wskazany w tych przepisach (tj. w art. 14 ust. 1 ustawy o zawodzie psychologa) może zasadniczo zostać uchylony przez inne przepisy prawne. W szczególności uznaje się, że tajemnica zawodowa zostaje uchylona poprzez określony w art. 240 § 1 k.k. obowiązek zawiadomienia o szczególnie groźnych przestępstwach [...] kolejne grupy pracowników, które przy wykonywaniu swoich obowiązków służbowych lub zawodowych mogą, jak się wydaje, powziąć podejrzenie o popełnieniu przestępstwa, to osoby pracujące jako terapeuci, psychologowie, dziennikarze [...]. Należy uznać, że określony w

art. 240 § 1 obowiązek zawiadomienia o szczególnie groźnych przestępstwach powoduje uchylenie tajemnicy zawodowej, w tym tajemnicy lekarskiej, dziennikarskiej”¹¹.

Opóć powyższych ograniczeń wynikających z k.p.k., do postępowania karnego odnosi się także art. 52 ust. 1 ustawy o ochronie zdrowia psychicznego, który stanowi, że nie wolno przesłuchiwać osób obowiązanych do zachowania tajemnicy, stosownie do przepisów niniejszego rozdziału, jako świadków na okoliczność wypowiedzi osoby, wobec której podjęto czynności wynikające z niniejszej ustawy, co do popełnienia przez nią czynu zabronionego pod groźbą kary.

W literaturze zakaz dowodowy wynikający z komentowanego przepisu jest określany jako bezwzględny, niezupełny zakaz dowodowy¹². Przeprowadzenie dowodu objętego tym zakazem jest niedopuszczalne. Skutkiem natomiast dokonania czynności wbrew bezwzględnemu zakazowi dowodowemu jest bezskuteczność owej czynności. Omawiany tutaj zakaz dowodowy dotyczy przesłuchania w charakterze świadka wszystkich osób wykonujących czynności, które wynikają z ustawy o ochronie zdrowia psychicznego. W konsekwencji psycholog wykonujący czynności wynikające z ustawy o ochronie zdrowia psychicznego będzie zobowiązany do zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym poweźmie wiadomość w związku z wykonywaniem tych czynności¹³.

Ustawodawca przyjął skądinąd słusznie, że osoba objęta pomocą psychiatryczną oraz osoba, której udziela się nagłej pomocy lekarskiej, znajdują się w tak

trudnej sytuacji emocjonalnej i są tak podatne zarówno na wpływy, jak i na samoistną impulsywną chęć przyznania się do czynów zabronionych, że ich sytuacja, nawet jeśli ich wypowiedzi wprost zawierają stwierdzenie, żeby lekarz poinformował o tym właściwe władze, nie powinna być wykorzystywana przeciwko niemu, gdyż trudno w tym wypadku mówić właśnie ze względu na stan emocjonalny pacjenta o w pełni świadomej zgodzie na ujawnienie takich tajemnic, milczenie co do których objęte jest przecież prawem do obrony, o czym pacjent w momencie składania oświadczeń wobec lekarza może być po prostu nieświadomy¹⁴. Na marginesie należy zauważyć, że obowiązek zachowania tajemnicy odnosi się względem wszystkich osób poddanych badaniom i leczeniu w jej trybie, a nie tylko do tych, u których stwierdzono zaburzenia¹⁵.

Zgodnie z art. 261 § 1 ustawy z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego¹⁶, co do zasady nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, poza zamkniętym kręgiem osób określonych przez ustawodawcę, tj. małżonków stron, ich wstępnych, zstępnych i rodzeństwa oraz powinowatych w tej samej linii lub stopniu, jak również osób pozostających ze stronami w stosunku przysposobienia. Psycholog nie mieści się w kręgu osób uprawnionych do odmowy składania zeznań, co oznacza, że jest on zobowiązany na wezwanie sądu stawić się celem złożenia zeznań w charakterze świadka. Sąd w postępowaniu cywilnym nie ma instrumentów pozwalających na zwolnienie świadka z obowiązku zachowania wiążącej go tajemnicy zawodowej. Przepisy k.p.c. nie przewidują bowiem możliwości zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, której zakres re-

10 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz.U. 2019 r. poz. 1950 z późn. zm.), zwana dalej: „k.k.”.

11 A. Marek, *Komentarz do art. 240 Kodeksu karnego* [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, A. Marek, LEX nr 59932.

12 W. Grzeszczyk, *Szczególny tryb uchylenia tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 6, s. 123-124.

13 Por. postanowienie Sądu Najwyższego z 20 kwietnia 2005 r., sygn. akt I KZP 6/05.

14 A. Augustynowicz, I. Wrześniewska-Wal, *Lekarz psychiatra jako świadek w postępowaniu karnym*, „Prawo i Medycyna” 2013, nr 3-4, s. 89 i n.; M. Urbaniak, *Zakres obowiązywania zakazu dowodowego przewidzianego w art. 199 k.p.k.*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 7-8, s. 122 i n.

15 Por. wyrok Sądu Najwyższego z 24 stycznia 2008 r., sygn. akt V KK 230/07.

16 Ustawa z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1460 z późn. zm.), zwana dalej: „k.p.c.”.

gulują przede wszystkim poszczególne ustawy dotyczące zasad wykonywania zawodów zaufania publicznego. W konsekwencji ani strony, ani organ procesowy nie mogą zwolnić świadka z zachowania tajemnicy.

Psycholog, występujący jako świadek może zatem odmówić odpowiedzi na konkretne, zadane mu przez sąd lub stronę pytanie, jeżeli zeznanie miało być połączone z ujawnieniem istotnej tajemnicy zawodowej. Brak możliwości zwolnienia przez sąd w postępowaniu cywilnym z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej nie zwalnia jednak sądu z obowiązku udzielenia osobie wezwanej w charakterze świadka odpowiednich pouczeń.

Stosownie do art. 266 §1 k.p.c., przed przesłuchaniem świadka uprzedza się o prawie odmowy zeznań. W doktrynie zgodnie przyjmuje się, że przepis ten dotyczy zarówno prawa odmowy zeznań, jak i prawa odpowiedzi na zadane pytanie¹⁷. Na marginesie warto wspomnieć

o wyrażonym w doktrynie poglądzie, że w niektórych sytuacjach niewykorzystanie przez świadka uprawnień płynących z treści art. 261 § 2 k.p.c. i ujawnienie sądowi okoliczności objętych tajemnicą zawodów medycznych może być uznane za działanie bezprawne, polegające na naruszeniu dóbr osobistych¹⁸.

3. Podsumowanie

Na podstawie dokonanej analizy, uwzględniającej rozległe w tym obszarze orzecznictwo oraz piśmiennictwo, stwierdzić należy, że na gruncie postępowania karnego istnieje możliwość zwolnienia psychologa z tajemnicy zawodowej. Wyjątkiem od tej zasady jest zakaz przesłuchiwanie psychologa, wykonującego czynności wynikające z ustawy o ochronie zdrowia psychicznego. Regulacje zawarte w art. 52 ustawy o ochronie zdrowia psychicznego mają na celu ochronę osoby znajdującej się w trudnej sytuacji emocjonalnej. Nawet jeśli ich wypowiedzi wprost zawierają stwierdzenie, żeby lekarz poinformował o tym właściwe władze, nie powinna być

wykorzystywana przeciwko niemu, gdyż trudno w tym wypadku mówić właśnie ze względu na stan emocjonalny pacjenta o w pełni świadomej zgodzie na ujawnienie takich tajemnic.

Odmienne postrzeganie jest zagadnienie tajemnicy zawodowej psychologa na gruncie prawa cywilnego. Przepisy k.p.c. nie przewidują bowiem możliwości zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, której zakres regulują przede wszystkim poszczególne ustawy dotyczące zasad wykonywania zawodów zaufania publicznego. W konsekwencji ani strony, ani organ procesowy nie mogą zwolnić świadka z zachowania tajemnicy. Psycholog, występujący jako świadek może zatem odmówić odpowiedzi na konkretne, zadane mu przez sąd lub stronę pytanie, jeżeli zeznanie miało być połączone z ujawnieniem istotnej tajemnicy zawodowej. Problematyka związana z tajemnicą zawodową psychologa zostanie szerzej poruszona w części drugiej artykułu, w której omówiony będzie m.in. obowiązek denuncjacji przestępstw.

17 M. Leciak, *Nowe regulacje tajemnic prawnie chronionych w projekcie zmian KPC*, KSIP 2012, s. 11.

18 M. Safjan, *Problemy prawne tajemnicy lekarskiej*, KPP nr 1/1995, s. 36-38.

Summary

Bartosz Nawrot

The psychologist's secrecy and the conditions for its repeal, consideration on the grounds of criminal and civil proceedings – part 1

Professional secrecy is a fundamental feature of public trust professions. Its main objective in the case of medical professions is to ensure that patients' rights, and in particular the right to free expression, are respected. In accordance with Article 14(1) of the Act of 8 June 2001 on the profession of psychologist and professional self-government of psychologists, a psychologist is obliged to keep secret information related to a client, obtained in connection with the profession. However, paragraph 2 of the above provision states that the obligation of secrecy cannot be limited in time. The obligations to keep certain information confidential provided for in the Act on the Profession of a Psychologist constitute the implementation of the standards resulting from the Constitution of the Republic of Poland of 2 April 1997. In particular those contained in Article 30 (natural and inalienable human dignity), Article 31 (legal protection of human freedom), Article 47 (right to legal protection of private and family life, honor and good name and to decide about one's personal life) and Article 51 (right to keep information concerning person secret).



Ernest Bucior

Radca prawny, członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Warszawie. Z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. związany od 2019 r. Posiada doświadczenie zawodowe w zakresie obsługi korporacyjnej spółek, transakcji M&A oraz restrukturyzacji. W Kancelarii zajmuje się bieżącą obsługą podmiotów gospodarczych. Absolwent Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie.

Słowa kluczowe: przepływ towarów, swoboda przepływu, ograniczenia ilościowe, środek o skutku równoważnym, rynek wewnętrzny, formuła Dassonville, formuła Cassis de Dijon, formuła Keck, Unia Europejska, orzecznictwo, TSUE, Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ŚRODEK O SKUTKU RÓWNOWAŻNYM DO OGRANICZEŃ ILOŚCIOWYCH W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ, DOTYCZĄCYM SWOBODY PRZEPŁYWU TOWARÓW – DEFINICJA POJĘCIA

Zakaz ograniczeń ilościowych i ograniczeń o skutku równoważnym – wraz z zakazem ograniczeń o charakterze fiskalnym – stanowią podstawę funkcjonowania rynku wewnętrznego Unii Europejskiej jako obszaru gospodarczego bez granic wewnętrznych, w którym to zagwarantowany jest swobodny przepływ towarów. Wymienione wyżej zakazy wynikają z art. 34 oraz art. 35 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej jako: „TFUE”)¹, który jednak nie definiuje tych pojęć. Pojęcie środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych zostało przede wszystkim określone w trzech orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: „TSUE” lub „Trybunał Sprawiedliwości UE”), potocznie zwanych formułami Dassonville, Cassis de Dijon oraz Keck. Celem niniejszej pracy jest próba zdefiniowania na podstawie orzecznictwa TSUE pojęcia środka o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych.

1. Wprowadzenie

Swoboda przepływu towarów jest jednym z kluczowych elementów polityki Unii Europejskiej, prowadzonej w celu ustanowienia rynku wewnętrznego. W tym aspekcie oznacza to zniesienie przez państwa członkowskie różnego rodzaju barier, które dyskryminują towary pozostałych krajów członkowskich

i utrudniają obrót wewnątrz Unii². Zakaz stosowania ograniczeń ilościowych i środków o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych dotyczy wszelkich barier pozataryfowych, czyli takich środków, które nie są związane z wnoszeniem jakiejkolwiek opłaty przy przekraczaniu granicy przez towar. „Ograniczeniem ilościowym jest każdy przepis bądź środek państwowy, który ogranicza częściowo

¹ Dz.Urz. UE C115 z 9 maja 2008 r., s. 47.

² K. Kołodziejczyk, *Rynek wewnętrzny i wspólne polityki* [w:] W. M. Góralski, *Unia Europejska. T. II. Gospodarka – Polityka – Współpraca*, Warszawa 2007, s. 39-42.

wo lub zupełnie import bądź eksport towarów na podstawie takich kryteriów jak ilość, waga, objętość, wartość lub czas. Za ograniczenia importowe należy uznać wszelkiego rodzaju: kontyngenty, plafony, limity, kwoty przywozowe i wywozowe³. W przypadku środków o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych problem braku definicji legalnej został pośrednio rozwiązany w drodze interpretacji TFUE w słynnych orzeczeniach: Dassonville, Cassis de Dijon oraz Keck. Wciąż jednak brakuje rozwiązań, które skutecznie rozwiązałyby problem braku klarownej definicji środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych.

2. Formuła Dassonville

Pierwsze orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej definiujące środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych zapadło w 1974 r. w słynnej sprawie C-8/74 postępowanie karne (oraz cywilne) przeciwko Benoit i Gustave Dassonville. Sprawa dotyczyła braku wymaganego przez art. 1 belgijskiego dekretu królewskiego nr 57 z 2 grudnia 1934 r. certyfikatu autentyczności, wystawianego przez producenta produktu. Bracia Dassonville sprowadzili do Belgii zakupioną we Francji szkodłą whisky pochodzącą pierwotnie z Wielkiej Brytanii, niezaopatrzoną w świadectwo pochodzenia, następnie wystawili własny dokument potwierdzający autentyczność. Władze państwa belgijskiego w związku z powyższym oskarżyły Benoit i Gustave Dassonville o fałszerstwo oraz złamanie przepisów dekretu. Według braci Dassonville uzyskanie przedmiotowego certyfikatu wiąże się ze znacznymi utrudnieniami w przywozie towaru, co

skutkuje naruszeniem zakazu stosowania przez państwa członkowskie środków o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych. Trybunał Sprawiedliwości UE podtrzymał opinię braci Dassonville, orzekając, że: „wszelkie przepisy państw członkowskich dotyczące obrotu handlowego mogące bezpośrednio lub pośrednio, rzeczywiście lub potencjalnie, utrudnić wewnątrzwspólnotową wymianę handlową, uznać należy za środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych”⁴.

Formuła Dassonville bardzo szeroko określa krąg zachowań państwa członkowskiego, które są sprzeczne z art. 34 TFUE⁵. Stwierdzenie „reguły handlowe” nie odnosi się do etapu produkcyjnego, bowiem dotyczy tylko procesu dystrybucji oraz handlu towarami, a wymieniony wyżej zakaz odnosi się zarówno do regulacji prawnych, jak też wszelkich działań i zaniechań ze strony państwa członkowskiego, mających wpływ na ograniczenie w handlu towarami⁶.

Z treści formuły Dassonville wynika, że środki wywierające wpływ na import mogą przyjąć formę środków bezpośrednio, jak i pośrednio dyskryminujących. Charakter bezpośredni mają regulacje, które traktują importowane towary w sposób wyraźnie gorszy niż towary krajowe.

W przypadku dyskryminacji pośredniej przepisy stosowane są w ten sam sposób do produktów krajowych jak też importowanych, natomiast w wyniku wymogu spełnienia dodatkowych kryteriów towar importowany jest w sytuacji gorszej niż krajowy. Formuła Dassonville dodaje kryterium środków rzeczywi-

ście bądź potencjalnie ograniczających handel wewnątrzwspólnotowy. Wyrok TSUE w sprawach C-177 i C-178/82, tj. postępowań karnych przeciwko Van de Haar, zdefiniował następująco wspomniane wcześniej kryteria: „Jeżeli środek krajowy jest zdolny wpłynąć na handel między państwami członkowskimi, musi być zakwalifikowany jako środek o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych, nawet wtedy, jeżeli wpływ ten jest niewielki i nawet jeżeli produkt importowany może być sprzedawany w inny sposób”⁷.

Orzeczenie to wyłącza zasadę *de minimis*, bowiem wskazuje, że aby środek został zakwalifikowany jako nielegalny, nie musi stanowić znaczącej bariery w obrocie towarami pomiędzy państwami członkowskimi lecz wystarczy, że istota naruszenia mieści się w zakresie zastosowania art. 34 TFUE.

Wyeleminowanie powyższej zasady ze swobody przepływu towarów ma na celu ochronę przedsiębiorców prowadzących działalność na małą skalę lub produkujących towary niszowe. Formuła Dassonville w późniejszych latach była wielokrotnie powielana oraz rozwijana przez bogate orzecznictwo TSUE: „począwszy od wyroku z 11 lipca 1974 r. w sprawie C-8/74 Dassonville, jest utrwalone w orzecznictwie, że postanowienie to, we właściwym mu kontekście, należy interpretować jako mające na celu usunięcie wszelkich, bezpośrednich lub pośrednich, rzeczywistych lub potencjalnych, utrudnień w ramach wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej”⁸.

3 R. Skubisz, *Swoboda przepływu towarów* [w:] R. Skubisz i in., *Prawo Europejskie. Zarys Wykładu*, Wydanie III, Lublin 2006, s. 216.

4 Wyrok TSUE z 11 lipca 1974 r., C-8/74/74, *Postępowanie karne (oraz cywilne) przeciwko Benoit i Gustave Dassonville*, Zb. Orz. 1974, s. 837, par. 5.

5 D. Miasik, *Zakaz ograniczeń ilościowych między państwami członkowskimi* [w:] A. Wróbel (red.), *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską. Komentarz*. T. I, Warszawa 2008, s. 577.

6 P. Dąbrowska, E. Gromnicka, *Zakaz ograniczeń ilościowych i ograniczeń o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych* [w:] P. Dąbrowska i in., *Swobody przepływu towarów*, Wyd. I, Warszawa 2010, s. XIV-35.

7 Wyrok TSUE z 5 kwietnia 1984 r. w sprawach połączonych C-177 i C-178/82, *Postępowanie karne przeciwko Van de Haar*, Zb. Orz. 1984, s. 1797, par. 13.

8 Wyrok TSUE z 12 czerwca 2003 r., C-112/00, *Schmidberger*, pkt 56, orzeczenie dostępne na stronie <http://www.curia.eu.int>.

3. Formuła Cassis de Dijon

Szerokie rozumienie formuły Dassonville spowodowało, że praktycznie każdy środek wprowadzony przez państwo członkowskie mógł być uznany za niezgodny z Traktatem, przy czym nieważne jest czy ma on dyskryminujący charakter. W celu zawężenia wykładni pojęcia środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych, udało się wypracować kompromis w słynnej formule Cassis de Dijon, która zapadła w sprawie Rewe-Zentral A.G. przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein⁹. Sprawa dotyczyła likieru z czarnej porzeczki Cassis de Dijon o zawartości alkoholu w przedziale 16-22%. Niemiecka spółka Rewe-Zentral A.G. wystąpiła do Federalnego Monopoli Spirytusowego o wydanie zezwolenia na import przedmiotowego likieru. Urząd odmówił wydania zezwolenia, powołując się na regulację krajową, która stanowi, że minimalna zawartość alkoholu w likierze musi wynosić co najmniej 25%. Importer zakwestionował decyzję przed sądem krajowym Republiki Federalnej Niemiec, co stało się przyczyną wydania przez TSUE wyroku wstępnego. Trybunał Sprawiedliwości UE orzekł, że środkiem o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych są „przeszkody w swobodnym przepływie towarów wynikające, w braku harmonizacji ustawodawstw, z zastosowania do towarów pochodzących z innych państw członkowskich, w których są zgodnie z prawem produkowane i wprowadzane do obrotu, przepisów określających wymogi, jakie towary te muszą spełniać, nawet jeżeli uregulowania te są stosowane bez rozróżnienia do wszystkich towarów (Cassis de Dijon, pkt 14-15)”¹⁰.

Wyrok w sprawie Cassis de Dijon wprowadził zasadę wymogów koniecznych oraz zasadę wzajemnego uznawania standardów. Zgodnie z pierwszą z nich państwo członkowskie powołując się na ważny i uzasadniony interes publiczny może wprowadzić pewne ograniczenia w swobodzie przepływu towarów pochodzących z innego państwa członkowskiego pod warunkiem spełnienia warunków określonych w formule Cassis de Dijon (brak harmonizacji unijnej, środki krajowe są stosowane w sposób niedyskryminujący, ich wprowadzenie jest konieczne do ochrony interesu publicznego, są proporcjonalne, uwzględniają interes UE w swobodzie przepływu towarów oraz to na państwie spoczywa ciężar dowodu, iż spełnia wskazane wymogi). Zasada wzajemnego uznawania standardów oznacza, że towar, który został legalnie wyprodukowany w jednym państwie członkowskim oraz został w nim dopuszczony do sprzedaży, jest automatycznie dopuszczony do obrotu handlowego w innym kraju członkowskim¹¹.

Orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie likieru Cassis de Dijon było potwierdzeniem uprzednich konstatacji zawartych przede wszystkim w dyrektywie Komisji 70/50/EWG¹², jak i w sprawie C-8/74 postępowanie karne (oraz cywilne) przeciwko Benoit i Gustave Dassonville: „uznając możliwość istnienia różnic między przepisami krajowymi państw członkowskich i mając świadomość, że może to utrudniać handel, Trybunał potwierdził, że art. 34 TFUE może obejmować także środki krajowe, które sto-

suje się w równy sposób do towarów krajowych i przywożonych”¹³. W takich sytuacjach państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia wyjątku, stosując nie tylko przepisy art. 36 TFUE, ale również zasadę wymogów koniecznych.

Orzeczenie Cassis de Dijon w znacznym stopniu wpłynęło na realizację swobody przepływu towarów. Formuła Cassis de Dijon stanowi wyjątek od formuły Dassonville, która przyjmowana jest zbyt szeroko, natomiast w wyjątku, który wprowadziła formuła Cassis de Dijon, zbyt restrykcyjnie przyjmuje się warunki konieczne do jej zastosowania, w związku z czym wciąż wiele środków nie mogło być w ten sposób usprawiedliwionych.

4. Formuła Keck

Formuła Cassis de Dijon, jak i formuła Dassonville okazały się niedostatecznie skuteczne w przypadku regulacji krajowych, które mimo niewielkiego wpływu na przepływ towarów pomiędzy państwami członkowskimi mogły zostać zaklasyfikowane jako środki o skutku podobnym do ograniczeń ilościowych. Następstwem takiego stanu rzeczy była zmiana stanowiska Trybunału Sprawiedliwości UE poprzez wydanie orzeczenia w sprawach C-267/91 i C-268/91, tj. w sprawie postępowania karnego przeciwko Bernardowi Keck i Danielowi Mithouard¹⁴.

Sprawa dotyczyła dwóch menedżerów, którzy odsprzedając towar po cenach dumpingowych złamali przepisy krajowe, zakazujące sprzedaży produktów poniżej ceny ich nabycia, w związku

9 Wyrok TSUE z 20 lutego 1979 r., C-120/78, *Rewe-Zentral A.G. przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Zb. Orz. 1979, s. 649.

10 M. Szwarc-Kuczer, *Ewolucja definicji środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w orzecznictwie TS – od Dassonville do Mickelsson*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2012, nr 1, s. 32.

11 W. Czapliński, M. Szwarc, *Swoboda przepływu towarów* [w:] J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Prawo materialne i polityki*, t. II, Warszawa 2005, s. II-58.

12 Dyrektywa 70/50/EWG w sprawie zniesienia środków mających skutek równoważny do ograniczeń ilościowych w przywozie i nieprzewidzianych innymi przepisami, przyjętymi na mocy Traktatu EWG (Dz.U. L 13 z 19 stycznia 1970, s.).

13 Aktualny tekst dostępny na stronie http://ec.europa.eu/enterprise/policies/single-market-goods/files/goods/docs/art34-36/new_guide_pl.pdf, s. 12.

14 Wyrok TSUE z 24 listopada 1993 r. w sprawach połączonych C-267/91 i C-268/91, *Postępowanie karne przeciwko Bernardowi Keck i Danielowi Mithouard*, Zb. Orz. 1993, s. 6097.

z czym zostało wobec nich wszczęte postępowanie karne. Menedżerowie podnieśli niezgodność przepisów krajowych z przepisami Unii Europejskiej, zwracając się w trybie prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości. TSUE orzekł, iż: „należy stwierdzić, że w przeciwieństwie do dotychczasowego orzecznictwa, zastosowanie do produktów pochodzących z innych państw członkowskich krajowych przepisów, które ograniczają niektóre sposoby sprzedaży bądź ich zakazują, o ile tylko obowiązują one wszystkie zainteresowane podmioty gospodarcze prowadzące działalność na terytorium krajowym i dotyczą w ten sam sposób, z prawnego i faktycznego punktu widzenia, obrotu produktami krajowymi i produktami pochodzącymi z innych państw członkowskich, nie utrudniają, bezpośrednio ani pośrednio, rzeczywiście ani potencjalnie wymiany handlowej między państwami członkowskimi w rozumieniu wyroku z 11 lipca 1974 r. w sprawie 8/74 Dassonville”¹⁵.

Formuła Keck dokonała podziału środków podejmowanych przez państwa na środki dotyczące produktu (przepisy dotyczące wagi, wymiaru, kształtu, sposobu etykietowania czy oznaczania) i środki dotyczące zasad sprzedaży (reguły odnoszące się do sprzedaży towarów, czyli wprowadzania produktów na rynek). Na podstawie formuły Keck zasada Dassonville zostaje wyłączona w przypadku, gdy przepisy odnoszące się do sprzedaży towarów w taki sam

sposób odnoszą się do wszystkich przedsiębiorców w danym państwie członkowskim oraz w jednakowy sposób traktują produkty krajowe, jak też importowane¹⁶. Takie środki ustanowione przez państwo nie wywołują skutku podobnego do ograniczeń ilościowych, a zatem art. 34 TFUE nie będzie miał w tym przypadku zastosowania.

A contrario na podstawie formuły Keck środkiem o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych jest każda regulacja państwa członkowskiego dotycząca sprzedaży towarów, której adresatami są wszyscy przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą w danym państwie, wpływająca na sytuację rynkową produktów krajowych i importowanych, stawiając te drugie w gorszej pozycji. Formuła Keck reguluje metody wprowadzania towaru na rynek, a więc reguluje takie kwestie, jak: gdzie, kiedy i kto może zbywać oraz reklamować towar. W doktrynie dokonuje się podziału przepisów regulujących sprzedaż na normujące:

- czas sprzedaży;
- miejsce sprzedaży lub podmiot uprawniony;
- reklamę¹⁷.

Efektem stosowania formuły Keck przez TSUE jest grupa orzeczeń, której przedmiotem są regulacje dotyczące sprzedaży towarów, w których wymienia się cztery kategorie spraw, w stosunku do których regulacje państw członkowskich nie są objęte zakresem art. 34 TFUE:

- środki dotyczące czasu sprzedaży produktu¹⁸;
- środki krajowe dotyczące miejsca sprzedaży towarów lub ograniczeń ich zbywców¹⁹;
- środki dotyczące warunków i metod marketingu produktu²⁰;
- środki krajowe dotyczące cen²¹.

Istnieje również szereg kontrowersyjnych orzeczeń TSUE wyłączających zastosowanie formuły Keck w wymienionych wyżej przypadkach, m.in.: sprawa *Gourmet International Products*²²; *Deutscher Apothekerverband przeciwko DocMorris i Jacques Waterval*²³. Zdarza się także, iż przepis krajowy na temat zasad sprzedaży dotyczy również produktu, wówczas możliwość zastosowania formuły Keck uzależniona jest od przyporządkowania do określonej kategorii w oparciu o okoliczności zaistniałego stanu rzeczy²⁴.

5. Orzeczenia w sprawie Komisja v. Włochy i Mickelsson w kontekście art. 34 TFUE

Na podstawie wyroku TSUE Komisja przeciwko Włochom, na nowo zostało zdefiniowane pojęcie środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych. Zdaniem TSUE: „do tego samego pojęcia należy każdy inny środek stanowiący przeszkodę w dostępie do rynku jednego z państw członkowskich towarów pochodzących z innych państw członkowskich”²⁵. Zostało to następnie potwierdzone w wyroku TSUE Komisja przeciwko Mickelsson²⁶.

15 *Ibidem*, s. 6097, par. 16.

16 R. Skubisz, *Swoboda...*, op. cit., s. 219.

17 D. Kiedrowska, *Formuła Keck w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 3, s. 41.

18 Wyrok TSUE z 2 czerwca 1994 r. w sprawach połączonych C-401 i C-402/92, *Tankstation't Heuske i Boermans*, Zb. Orz. 1994, s. I-2199, par. 14 oraz wyrok TSUE z 2 czerwca 1994 r. w sprawach C-69 i C-258/93, *Punto Casa*, Zb. Orz. 1994, s. I-2355.

19 Wyrok TSUE z 29 czerwca 1995 r., C-391/92, *Komisja przeciwko Grecji*, Zb. Orz. 1995, s. I-1621, par. 15.

20 Wyrok TSUE z 9 lutego 1995 r., C-412/93, *Leclerc-Siplec*, Zb. Orz. 1995, s. I-179, par. 22 i wyrok TSUE z 28 października 1999 r., C-6/98, *ARD*, Zb. Orz. 1999, s. I-7599, par. 46.

21 Wyrok TSUE z 11 sierpnia 1995 r., C-63/94, *Belgapom*, Zb. Orz. 1995, s. I-2467.

22 Wyrok TSUE z 8 marca 2001 r., C-405/98, *Gourmet International Products*, Zb. Orz. 2001, s. I-1795.

23 Wyrok TSUE z 11 grudnia 2003 r., C-322/01, *Deutscher Apothekerverband przeciwko DocMorris i Jacques Waterval*, Zb. Orz. 2003, s. I-1488.

24 D. Miasik, *Zakaz ograniczeń...*, op. cit., s. 597.

25 Wyrok TSUE z 10 lutego 2009 r., C-110/05, *Komisja przeciwko Włochom*, Zb. Orz. 2009, s. I-519, par. 37.

26 Wyrok TSUE z 4 czerwca 2009 r., C-142/05, *Komisja przeciwko Mickelsson*, Zb. Orz. 2009, s. I-4273, par. 24.

W wyroku Komisja v. Włochy zostało powołane kolejne kryterium oceny zgodności przepisów krajowych z art. 34 TFUE – jest nim kryterium „przeszkody w dostępie do rynku”. Zasada ta nie ogranicza w żadnym zakresie formuły Keck, stanowić może natomiast przyjęcie przez TSUE zasady *de minimis*, co wynika ze sformułowanego w wyroku zdania w następujący sposób: „zakaz używania towaru na terytorium państwa członkowskiego ma znaczny wpływ na zachowanie konsumentów, które z kolei ma wpływ na dostęp tego towaru do rynku danego państwa członkowskiego”²⁷.

Przedstawione w ten sposób kryterium („przeszkody w dostępie do rynku”) może znaleźć swoje zastosowanie tylko w stosunku do przepisów prawa krajowego, które nie odnoszą się do samego towaru, ponieważ w tych przypadkach zastosowanie mają formuły Dassonville oraz Cassis de Dijon, jak i przepisów regulujących wprowadzanie towarów na rynek (formuła Keck)²⁸.

6. Podsumowanie

Definicja pojęcia środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE napotyka pewne problemy, czego konsekwencją jest bardzo bogaty zbiór wyroków. Począwszy od formuły Dassonville, która pojęcie środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych definiuje zbyt szeroko, do tego stopnia, że praktycznie każde działanie państwa może stanowić naruszenie art. 34 TFUE.

Następnym istotnym orzeczeniem był wyrok w sprawie Cassis de Dijon, który

poza wprowadzeniem zasady wzajemnego uznania uzupełniał formułę Dassonville, wprowadzając wyjątki w postaci wymogów koniecznych. Orzeczenia te nie przyczyniły się jednak do zredukowania spraw napływających do TSUE, dotyczących naruszenia przez środki krajowe art. 34 TFUE. Ustawodawcy państw członkowskich w konfrontacji ze zbyt szeroką definicją środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych napotykali znaczne utrudnienia w kształtowaniu krajowych przepisów regulujących obrót handlowy.

Kolejną próbą zawężenia zakresu przedmiotowego art. 34 TFUE był wyrok w sprawie Keck i Mithouard. Na jego podstawie doszło do rozróżnienia środków dotyczących produktu oraz środków związanych ze sprzedażą. Formuła Keck wyłącza art. 34 TFUE w stosunku do środków dotyczących sprzedaży, jeżeli zostaną spełnione (kumulatywnie) określone w niej przesłanki. Aktualnie formuła Keck jest coraz częściej pomijana przez Trybunał Sprawiedliwości UE, mimo iż jej zastosowanie bywa często uzasadnione²⁹.

Najnowsze tendencje rozwijające, a zarazem modyfikujące zakres formuły Keck zostały wyrażone w sprawach Komisja v. Włochy i Mickelsson. Na ich podstawie kwestią decydującą o zgodności przepisu prawa krajowego z art. 34 TFUE jest brak przeszkód w dostępie do rynku w danym państwie lub ograniczenie sposobu użycia produktu. Jak dotąd Trybunał Sprawiedliwości UE nie wypracował kryteriów, na podstawie których powstałaby stworzona uniwersalna definicja pojęcia środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych. Może TSUE, w wyniku stopniowej ewolucji orzecnic-

stwa, w końcu znajdzie rozwiązania, których zastosowanie pozwoli urzeczywistnić w pełni ideę swobodnego przepływu towarów na obszarze rynku wewnętrznego Unii Europejskiej.

Niemniej jednak wydaje się, że wypracowanie jednej spójnej definicji środka o skutku równoważnym do ograniczeń ilościowych może okazać się niemożliwe. Wciąż na przeszkodzie stoją przepisy krajowe państw członkowskich, które w odmienny sposób regulują kwestie przepływu towarów na poziomie krajowym. Rozwiązaniem byłoby uregulowanie wszystkich tych kwestii na poziomie dyrektyw i rozporządzeń unijnych, które harmonizowałyby rynek wewnętrzny w sposób kompleksowy.

Jest to jednak wyzwanie, które swoim zakresem może przerosnąć możliwości instytucji unijnych, trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, by każdy możliwy aspekt przepływu towarów był regulowany na poziomie unijnym. Pod uwagę należy wziąć specyfikę rynku wewnętrznego każdego państwa członkowskiego oraz jego ewolucję, wypracowane zwyczaje, a nawet aspekty kulturowe.

Ogrom problemów, z jakimi musiałyby zmierzyć się instytucje unijne skłania jednak do przyjęcia tezy, że obecnie jedyną formą ochrony swobody przepływów towarów jest dalsze rozwijanie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, które to następnie może stanowić kierunek do orzekania w sprawach podobnych. Nie jest to jednak rozwiązanie idealne, ponieważ nie gwarantuje wnioskodawcy bądź skarżącemu korzystnego dla niego rozstrzygnięcia i do czasu jego wydania utrzymuje ten stan w niepewności.

27 Wyrok TSUE, C-110/05, *Komisja przeciwko Włochom*, *op. cit.*, par. 57; w sprawie C-142/05, *Mickelsson*, *op. cit.*, par. 26.

28 M. Szwarc-Kuczer, *Ewolucja ...*, *op. cit.*, s. 32.

29 P. Dąbrowska, E. Gromnicka, *Zakaz ...*, *op. cit.*, s. XIV-35.

Summary

Ernest Bucior

A measure having an effect equivalent to quantitative restrictions in the case-law of the court of justice of the EU regarding the free movement of goods – definition of a term

The prohibition of quantitative restrictions and restrictions having an effect equivalent to quantitative restrictions (together with the prohibition of fiscal restrictions) forms the basis for the functioning of the internal market of the European Union as an economic area without internal borders, in which the free movement of goods is guaranteed. The bans mentioned above result from article 34 and article 35 of the Treaty on the Functioning of the European Union (Official Journal of the EU C115 of 9 May 2008 p. 47), which, however, does not define these terms. The term of a measure having an effect equivalent to quantitative restrictions is primarily defined in three ECJ judgments commonly known as the Dassonville, Cassis de Dijon and Keck formulas. The purpose of this article is to attempt to define the term of a measure having an equivalent effect to quantitative restrictions based on the case-law of the Court of Justice of the European Union.

Konferencja

Warszawa, Hotel Marriott
19-20 marca 2020

Kadry Płace



Ewa
Buchowiecka



Paweł
Ziółkowski



dr Sebastian
Koczur



Jolanta
Karakow
Jaśkiewicz



Michał
Nocuń



Przemysław
Ciszek

W programie

- Dokumentacja pracownicza
- Lista płac 2020
- Rozliczenia czasu pracy - studium interesujących przypadków
- Najnowsze zmiany w prawie pracy - w szczególności: rewolucja w L4; zasiłek chorobowy po 90 lub 180 dniach pracy; nieprawomocny wyrok a przywrócenie do pracy
- Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych po zmianach
- Zerowy PIT - pierwsze interpretacje i doświadczenia
- Pracownicze Plany Kapitałowe - najnowsze wytyczne i interpretacje
- Zatrudnianie cudzoziemców w Polsce

Cena promocyjna
dla czytelników
VADEMECUM_RB

1390 zł netto

do 31 stycznia 2020 r.

Organizator



Partnerzy merytoryczni



C&C CHAKOWSKI & CISZEK



Ewa Buchowiecka
KANCELARIA RADCY PRAWNEGO

Patroni medialni



CENA BIZNESU



Poradnik
Pracownika



alterWEB

„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