

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Dr Rafał Aleksander Nawrot

**Czy exit tax od osób fizycznych jest zgodny
z Konstytucją RP?**

Sylwia Jaszczyk

**Status prawny oskarżonego w świetle planowanej
nowelizacji Kodeksu postępowania karnego**

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Zmiana warunków umowy o pracę

Nr 2 (7) luty 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



AKADEMIA

www.rbakademia.pl



SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI
Z MOŻLIWOŚCIĄ
DOFINANSOWANIA
Z UE I KFS

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



Kontakt

Kinga Szostak

Manager ds. kluczowych klientów

T: +48 533 339 801

E: kinga.szostak@russellbedford.pl

Polecamy

Czy exit tax od osób fizycznych jest zgodny z Konstytucją RP?

Dr Rafał Aleksander Nawrot

W dniu 1 stycznia 2019 roku zaczęły obowiązywać nowe przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzające tzw. podatek exit tax. Jakość tej regulacji z perspektywy konstytucyjnych wymogów stawianych dla ustawodawstwa podatkowego w demokratycznym państwie prawa nie wytrzymuje krytyki – zachodzi oczywista sprzeczność analizowanych przepisów z ustawą zasadniczą.

Patrz str. 24



Schematy podatkowe – ujawnianie informacji przedsiębiorstwa, zakres i ograniczenia – część 2

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Autrzy skupiają się w artykule na analizie kwestii dotyczących raportowania schematów podatkowych w kontekście tajemnicy zawodowej. Kwestie te wywołują duże kontrowersje w związku z wejściem w życie 1 stycznia 2019 roku nowych przepisów. Istnieje potrzeba wyeliminowania możliwości nadużyć i nadinterpretacji wprowadzonych regulacji, w związku z tajemnicą zawodową adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego.

Patrz str. 33

Status prawny oskarżonego w świetle planowanej nowelizacji Kodeksu postępowania karnego

Sylwia Jaszczyk

Nowelizacja Kodeksu postępowania karnego jest zasadna i konieczna, ale jej kształt zaproponowany ostatecznie przez Ministerstwo Sprawiedliwości budzi wątpliwości co do zachowania podstawowych praw przysługujących osobie oskarżonego.

Patrz str. 43

Wzorce umów w obrocie konsumenckim

Maciej Tuszyński

W wielu dziedzinach konsumenci nie mają możliwości negocjowania warunków umowy – mogą jedynie zdecydować się na jej zawarcie lub odrzucenie w całości. Celem artykułu jest analiza wzorców umów, ich charakteru prawnego, stanowiska doktryny, a także przedstawienie kodeksowych wymogów dotyczących treści i formy wzorców.

Patrz str. 10

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Prosta spółka akcyjna – nie tylko dla startupów..... 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek,
Gabriel Vilkas*

Zmiana warunków umowy o pracę 7

Maciej Tuszyński

Wzorce umów w obrocie konsumenckim 10

*Katarzyna Charchut, Katarzyna Wójcicka,
Michał Thedy, Michalina Opoka*

Specyficzne ograniczenia kosztów – korzystanie
z wartości niematerialnych i prawnych oraz *debt
push down* 16

Mateusz Piech

Wyłączenie z kosztów podatkowych wydatków
sfinansowanych z zysku netto 20

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Czy *exit tax* od osób fizycznych jest zgodny
z Konstytucją RP? 24

ARTYKUŁY I OPINIE

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Schematy podatkowe – ujawnianie informacji
przedsiębiorstwa, zakres i ograniczenia – część 2... 33

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Sławomir Wach

Jest coraz mniej interpretacji indywidualnych
prawa podatkowego 39

ZMIANY LEGISLACYJNE

Sylwia Jaszczyk

Status prawny oskarżonego w świetle planowanej
nowelizacji Kodeksu postępowania karnego 43

Drodzy Czytelnicy

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

Same przepisy nie rozwiążą problemów związanych z zatorami płatniczymi w firmach, ale mogą je w pewnym stopniu zredukować. W myśl nowego projektu stosownej ustawy, opracowanego przez Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii, skuteczniejsza ma być ochrona wierzycieli. Jak wynika z informacji resortu, problemy związane z przeterminowanymi należnościami występują w 80-90 proc. firm w Polsce, zaś 32,6 proc. przedsiębiorców ma trudności z uregulowaniem w ustalonym czasie ponad 1/3 swoich zobowiązań.

Płynność finansową firm mają m.in. poprawić zapisy, zgodnie z którymi termin zapłaty określony w umowie nie będzie mógł przekroczyć 60 dni, liczonych od dnia doręczenia dłużnikowi faktury lub rachunku, potwierdzających dostawę towaru lub wykonanie usługi, chyba że strony w umowie wyraźnie ustalą to inaczej i pod warunkiem, że to ustalenie nie będzie rażąco nieuczciwe wobec wierzyciela. W projekcie wprost określono, że ten termin będzie obowiązywał w przypadku tzw. relacji asymetrycznych – jeśli dłużnikiem zobowiązanym do zapłaty za towary lub usługi jest duży przedsiębiorca, zaś wierzycielem mikroprzedsiębiorca, mały bądź średni przedsiębiorca.

Co ważne, wierzyciel będzie też mógł odstąpić od umowy albo ją wypowiedzieć, jeśli przewidziany w niej termin zapłaty przekracza 120 dni i został ustalony z naruszeniem przepisów. W związku z takim wypowiedzeniem umowy należności przysługujące wierzycielowi od dłużnika z tytułu już dostarczonych towarów lub wykonanych usług będą wymagalne w terminie siedmiu dni od złożenia dłużnikowi oświadczenia o wypowiedzeniu. W Kodeksie postępowania cywilnego proponuje się zmianę, zgodnie z którą w sprawach o roszczenia pieniężne z tytułu transakcji handlowej, w których wartość wynagrodzenia nie przekracza 75 tys. zł, powód będzie mógł żądać udzielenia zabezpieczenia roszczenia o wynagrodzenie, jeśli uprawdopodobni roszczenie oraz okoliczność, że należność nie została uregulowana przez co najmniej 3 miesiące od dnia upływu terminu płatności określonego w fakturze, rachunku lub umowie. Planuje się, że nowe przepisy wejdą w życie 1 czerwca 2019 r.

W siódmym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą zgodności podatku *exit tax* od osób fizycznych z Konstytucją RP; raportowania schematów podatkowych w kontekście tajemnicy zawodowej; statusu prawnego oskarżonego w świetle nowelizacji Kodeksu postępowania karnego; wzorców umów w obrocie konsumenckim; zmiany warunków umowy o pracę; specyficznych ograniczeń kosztów – korzystania z wartości niematerialnych i prawnych oraz *dept push down*; wyłączenia z kosztów podatkowych wydatków sfinansowanych z zysku netto; utworzenia prostej spółki akcyjnej.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: prosta spółka akcyjna, Kodeks spółek handlowych, spółka kapitałowa, akcje, akcjonariusze, wkłady, startupy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

PROSTA SPÓŁKA AKCYJNA – NIE TYLKO DLA STARTUPÓW

Będzie nowy rodzaj spółki kapitałowej – prosta spółka akcyjna. W praktyce działalności przedsiębiorców ma ona stanowić alternatywę dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej. Będzie miała niepubliczny charakter, a jej akcje nie zostaną wprowadzone do zorganizowanego obrotu. Jedną z cech charakterystycznych nowej spółki handlowej będzie możliwość wnoszenia na pokrycie akcji wkładów w postaci pracy i usług, przy czym akcjonariusze nie będą odpowiadali za jej zobowiązania. Kapitał zakładowy zostanie zniesiony na rzecz kapitału akcyjnego, zaś ochronie wierzycieli mają m.in. służyć przepisy dotyczące zakazu wypłat na rzecz akcjonariuszy, które zagrażałyby wypłacalności spółki, oraz obowiązku odpisów z zysku na pokrycie przyszłych strat.

Wprowadzenie

Regulacje związane z utworzeniem prostej spółki akcyjnej (dalej PSA) zawiera rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw¹. W jego uzasadnieniu zwraca się uwagę, że konstrukcja nowej spółki, łącząca elementy spółki osobowej ze spółką kapitałową, będzie szczególnie przydatna dla przedsiębiorców prowadzących działalność innowacyjną, zwłaszcza w formie startupów, stosują-

cych nowoczesne technologie, choć nie tylko dla nich. Wnoszenie wkładów w formie pracy i usług oraz wkładów, które trudno jest wycenić na rynku, ma zatem na celu konkretne wykorzystanie wiedzy i doświadczenia specjalistów, przykładowo informatyków. Według projektodawcy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, ze swoim powiązaniem praw udziałowych z kapitałem zakładowym nie jest najlepszym rozwiązaniem dla młodych, innowacyjnych firm, zaś prowadzenie spółek akcyjnych jest dość drogie i skomplikowane².

¹ W artykule omawiany jest projekt z 1 lutego 2019 r., rząd przyjął ten projekt 5 lutego 2019 r., a do Sejmu wpłynął 13 lutego 2019 r.

² Uzasadnienie do ww. projektu z 1 lutego 2019 r.; <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12311555/katalog/12508021#12508021>.

Z tych m.in. powodów postanowiono w projekcie ustawy dokonać nowelizacji ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³, i dodać w nim Dział IA, dotyczący PSA⁴.

Spółkami handlowymi będą zatem, po wejściu w życie ustawy: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, PSA i spółka akcyjna, zaś spółkami kapitałowymi – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, PSA i spółka akcyjna.

Założenie prostej spółki akcyjnej

Zgodnie z proponowanymi przepisami, PSA może być utworzona przez jedną albo więcej osób w każdym prawnie dopuszczalnym celu, chyba że ustawa stanowi inaczej, przy czym nie może być zawiązana wyłącznie przez jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością⁵. Akcje będą obejmowane w zamian za wkłady pieniężne lub niepieniężne – w projekcie doprecyzowano, że tym drugim rodzajem wkładu może być każdy wkład mający wartość majątkową, szczególnie świadczenie pracy lub usług⁶. W PSA będzie tworzony – wyrażony w zł – kapitał akcyjny, na który zostaną przeznaczone wniesione wkłady pieniężne i niepieniężne, z uwzględnieniem art. 14 § 1 k.s.h.⁷, przy czym kapitał ten powinien wynosić co najmniej 1 zł, a jego wysokość nie będzie określana w umowie spółki.

Projektodawca wskazuje w uzasadnieniu kilka krajów w Europie, w których można powoływać spółki kapitałowe bez minimalnego kapitału zakładowego bądź z symbolicznym kapitałem. Przykładowo od 2009 r. taki minimalny kapitał zakładowy wynosi 1 euro w przypadku francuskiej uproszczonej spółki akcyjnej (*Société par Actions Simplifiée*) a także 1 euro w słowackiej prostej spółce akcyjnej (*Jednoduchá Spoločnosť na Akcie*), przy czym wprowadzające ją przepisy zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2017 r. W przypadku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością taki minimalny kapitał zakładowy wynosi również 1 euro w Holandii (*Besloten Vennootschap – B.V.*) oraz w Niemczech – w przypadku *haftungsbeschränkte Unternehmersgesellschaft* jako podtypu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. W Czechach (*společnost z ručením omezením*) jest to 1 CZK⁸.

Niepodzielne akcje PSA nie będą miały wartości nominalnej, ani też stanowiły części kapitału akcyjnego⁹; będą zbywalne, ale też umowa spółki może uzależnić rozporządzenie akcją od zgody spółki lub w inny sposób je ograniczyć, a jeśli spółka odmówi zgody na przeniesienie akcji, to powinna w takiej sytuacji wskazać innego nabywcę¹⁰.

W umowie spółki może znaleźć się zapis, że akcje zostaną umorzone bez podjęcia uchwały akcjonariuszy w przypadku ziszczenia się określonego zdarzenia¹¹.

Powstanie PSA warunkowane jest zawarciem umowy spółki w formie aktu notarialnego; ustanowieniem jej organów; pokryciem kapitału akcyjnego co najmniej w wysokości 1 zł; wpisem do rejestru¹². W umowie PSA powinny być m.in. informacje dotyczące przedmiotu działalności spółki, liczby, serii i numerów akcji oraz związanego z nimi uprzywilejowania, akcjonariuszy obejmujących poszczególne akcje, ceny emisyjnej akcji; jeśli akcjonariusze wnoszą wkłady niepieniężne – dotyczące przedmiotu tych wkładów, akcji obejmowanych za wkłady niepieniężne oraz akcjonariuszy, którzy obejmują te akcje; jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest świadczenie pracy bądź usług – o rodzaju i czasie tego świadczenia, a także o organach ustanowionych w spółce; liczbie członków zarządu i rady nadzorczej (jeśli została utworzona)¹³. Akcje PSA nie będą dopuszczane ani też wprowadzane do obrotu zorganizowanego w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, przy czym zbycie lub obciążenie tych akcji powinno być dokonane w formie dokumentowej pod rygorem nieważności¹⁴.

Odpowiedzialność zarządu PSA

W PSA ustanawia się zarząd (składający się z jednego bądź większej liczby członków) albo radę dyrektorów lub – jeśli jest to określone w umowie – także radę nadzorczą (liczącą co najmniej trzech

3 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1577 (dalej: k.s.h.).

4 Art. 9 pkt 9 projektu.

5 Art. 300¹ § 1-2 Działu IA k.s.h.

6 Art. 300² § 1-2 Działu IA k.s.h.

7 Po wejściu w życie nowelizacji, § 1 w art. 14 k.s.h. będzie stanowił, że przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej albo przeznaczonego na kapitał akcyjny PSA nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług.

8 Uzasadnienie do projektu z 1 lutego 2019 r., *op. cit.*

9 Art. 300² § 3 i art. 300³ § 1-2 Działu IA k.s.h.

10 Art. 300^{3b} § 1-2 Działu IA k.s.h.

11 Art. 300^{4b} Działu IA k.s.h.

12 Art. 300⁴ Działu IA k.s.h.

13 Art. 300⁵ Działu IA k.s.h.

14 Art. 300^{3b} § 2 i 4 Działu IA k.s.h.

członków, powoływanych i odwoływanych uchwałą akcjonariuszy). Może być również powołana rada dyrektorów, składająca się z jednego albo większej liczby dyrektorów. Rada ta reprezentuje spółkę i prowadzi jej sprawy, przy czym dyrektor może być w każdym czasie odwołany uchwałą akcjonariuszy.

Członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność cywilnoprawną z tytułu swoich działań związanych z PSA. Jeśli umyślnie lub przez niedbalstwo podali fałszywe dane w oświadczeniach o tym, że wkłady na pokrycie akcji zostały wniesione w części przewidzianej w umowie spółki oraz że wkłady na pokrycie nowych akcji zostały wniesione w części przewidzianej w uchwale o emisji nowych akcji lub umowie objęcia akcji, będą odpowiadali wobec wierzycieli spółki solidarnie ze spółką przez trzy lata od dnia zarejestrowania spółki lub zarejestrowania emisji nowych akcji¹⁵. W projekcie znalazły się także zapisy, zgodnie z którymi członek organu odpowiada wobec spółki za szkodę wynikłą z niewykonania lub ненаależytego wykonania swoich obowiązków, w tym z niedołożenia należytej staranności lub niedochowania lojalności wobec spółki, chyba że nie ponosi winy, a także, że kto biorąc udział w tworzeniu spółki, wbrew przepisom prawa wyrządził ze swojej winy spółce szkodę, będzie obowiązany do jej naprawienia. Jeśli zaś szkodę wyrządziło kilka osób wspólnie, to będą odpowiadać za nią solidarnie¹⁶. Jeżeli natomiast spółka nie wytoczy powództwa o naprawienie szkody wyrządzonej jej przez członka organu lub akcjonariusza w terminie roku od dnia ujawnienia czynu wyrządzającego szkodę, to każdy akcjonariusz będzie mógł

wnieść pozew o naprawienie szkody wyrządzonej spółce¹⁷.

Członek zarządu będzie mógł uwolnić się od ww. odpowiedzialności, jeśli wykaze, że we właściwym czasie zgłoszony został wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, wierzyciel nie poniósł szkody¹⁸. W projekcie PSA znajduje się również zastrzeżenie, zgodnie z którym członek zarządu ani dyrektor nie mogą bez zgody spółki zajmować się interesami konkurencyjnymi ani uczestniczyć w spółce konkurencyjnej jako wspólnik spółki cywilnej, spółki osobowej lub jako członek organu spółki kapitałowej bądź uczestniczyć w innej konkurencyjnej osobie prawnej jako członek organu, chyba że umowa spółki stanowi inaczej¹⁹.

Obowiązki i prawa akcjonariuszy

Zgodnie z projektem, akcjonariusze PSA są zobowiązani jedynie do świadczeń określonych w umowie spółki i nie odpowiadają za jej zobowiązania²⁰. W proponowanych przepisach określony został horyzont czasowy wniesienia wkładów. Otóż powinny one zostać wniesione do

spółki w całości w ciągu trzech lat od dnia wpisu spółki do rejestru oraz być zaliczane równomiernie na pokrycie wszystkich akcji akcjonariusza, o ile umowa spółki nie stanowi inaczej²¹. W nowej regulacji znalazło się zastrzeżenie, że jeśli wartość wkładu niepieniężnego przeznaczonego na pokrycie kapitału akcyjnego była znacznie zawyżona wobec jego wartości godziwej w dniu objęcia akcji, to akcjonariusz będzie zobowiązany wyrównać spółce tę brakującą wartość, przy czym członkowie zarządu odpowiadają solidarnie z tymże akcjonariuszem, chyba że nie ponoszą winy²².

Akcjonariusz będzie miał prawo do udziału w zysku i do wypłaty z kapitału akcyjnego, ale warto pamiętać o tym, że na pokrycie strat potrzebne będzie zasilanie kapitału akcyjnego w wysokości co najmniej 8% zysku za dany rok obrotowy, jeśli ten kapitał nie osiągnął 5% sumy zobowiązań spółki wynikającej z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za ostatni rok obrotowy²³.

Kwota do podziału między akcjonariuszy (dywidenda) nie będzie mogła przekroczyć sumy zysku za ostatni rok obrotowy, niepodzielonych zysków z lat ubiegłych, utworzonych z zysku kapitałów rezerwowych, które mogą być przeznaczone do podziału, oraz kapitału akcyjnego. Suma ta zostanie pomniejszona o niepokryte straty, akcje własne, a także kwoty, które w myśl ustawy lub umowy spółki powinny być przekazane z zysku za ostatni rok obrotowy na kapitały rezerwowe, które nie mogą być przeznaczone do podziału²⁴. Ustawa ma wejść w życie 1 marca 2020 r.

15 Art. 300¹²² Działu IA k.s.h.

16 Art. 300¹²², art. 300¹²³, art. 300¹²⁴ § 1 i art. 300¹²⁵ Działu IA k.s.h.

17 Art. 300¹²⁶, § 1 Działu IA k.s.h.

18 Art. 300¹³¹ § 2 Działu IA k.s.h.

19 Art. 300¹³⁴ § 3 Działu IA k.s.h.

20 Art. 300¹ § 1-2 Działu IA k.s.h.

21 Art. 300⁹, § 1 i 3 Działu IA k.s.h.

22 Art. 300¹⁰ § 1 Działu IA k.s.h.

23 Art. 300¹⁹ Działu IA k.s.h.

24 Art. 300¹⁵ § 2 Działu IA k.s.h.



ZMIANA WARUNKÓW UMOWY O PRACĘ

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie regulacji przewidzianych w ustawie z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy¹, służących dokonywaniu zmian w treści umowy o pracę. Głównym zagadnieniem poddanym analizie jest instytucja wypowiedzenia zmieniającego, z której może skorzystać tylko i wyłącznie pracodawca. Zatrudniony może w takiej sytuacji jedynie proponować wprowadzenie bardziej korzystnych postanowień do jego umowy. Nie ma jednak instrumentów prawnych, by samemu złożyć pracodawcy takiego typu wypowiedzenie.

Wprowadzenie

W stosunkach pracy niejednokrotnie dochodzi do sytuacji, w których z różnych względów obie strony bądź tylko jedna z nich zainteresowane są zmianą warunków przy zawartej oraz wykonywanej umowie o pracę. Zmiany te często dotyczą wysokości wynagrodzenia, rodzaju świadczonej pracy czy też stanowiska zajmowanego przez pracownika. W celu modyfikacji istniejących warunków o pracę można się posłużyć porozumieniem zmieniającym oraz wypowiedzeniem zmieniającym warunki pracy i płacy. Należy pamiętać, iż przepisy k.p. nie zawierają regulacji porozumienia zmieniającego, a jedynie mieszczą w sobie instytucję wypowiedzenia zmieniającego. Mimo tego w praktyce częściej spotykany jest wybór ścieżki porozumienia zmieniającego.

Porozumienie zmieniające

Z art. 11 k.p. wynika, iż nawiązanie stosunku pracy niezależnie od podstawy prawnej tego stosunku wymaga zgodnego oświadczenia woli pracodawcy i pracownika. Z literalnego brzmienia wskazanego przepisu mogłoby wynikać, że konieczność złożenia zgodnych oświadczeń woli odnoszących się do ustaleń warunków pracy i płacy znajduje zastosowanie wyłącznie w momencie zawarcia umowy o pracę. Jednakże tak rygorystyczna interpretacja tego przepisu nie wyklucza możliwości dokonywania modyfikacji umowy będącej podstawą istnienia stosunku pracy w drodze składania oświadczeń woli w trakcie zatrudnienia. Owa możliwość wynika z art. 300 k.p., który stanowi, iż w sprawach nieunormowanych przepisami prawa pracy do stosunku pracy stosuje się od-

Dr Maciej Chakowski

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

Przemysław Ciszek

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

Gabriel Vilkas

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

Słowa kluczowe: prawo, pracodawca, pracownik, umowa o pracę, porozumienie zmieniające, wypowiedzenie zmieniające, Kodeks pracy, Kodeks cywilny, stanowisko, wynagrodzenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 917, dalej k.p.

powiednio przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny² (dalej: k.c.), jeżeli nie są one sprzeczne z zasadami prawa pracy. Kluczowym przepisem będącym źródłem pomocniczym dla stosunków pracy jest art. 353¹ k.c., który statuuje zasadę swobody umów, a tym samym obejmuje zakresem swojej regulacji instytucję porozumienia zmieniającego.

Z art. 29 § 4 k.p. wynika obowiązek dokonywania zmian umowy o pracę w formie pisemnej. Należy pamiętać, iż ów obowiązek nie został obwarowany przez ustawodawcę sankcją nieważności, gdyby nie dochowano formy pisemnej. Zatem modyfikacja umów o pracę dopuszczalna jest w formie ustnej czy poprzez dokonanie tzw. czynności dorozumianych (konkudentnych). Argumentacja taka została potwierdzona w wyroku Sądu Najwyższego z 20 sierpnia 1997 r.³. Niezawarcie porozumienia zmieniającego z zachowaniem formy pisemnej często mogłoby skutkować powstaniem sporów dotyczących autentycznej treści stosunku pracy. Podstawą prawną do kreowania roszczenia w takiej sytuacji będzie art. 189 ustawy z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego⁴, na podstawie którego można żądać ustalenia na drodze sądowej istnienia czy też nieistnienia stosunku prawnego (pracy). Ciekawostką wartą uwagi jest to, że w sprawach z zakresu prawa pracy z powództwa pracownika nie stosuje się przepisów, które ograniczają dopuszczalność dowodu ze świadków i przesłuchania stron, jak to jest w sytuacji klasycznych spraw cywilnych w razie niedochowania formy pisemnej ad probationem.

Strony, decydując się na zawarcie porozumienia zmieniającego, mogą odroczyć moment rozpoczęcia obowiązywania skutku zmieniającego. Gdyby nie doszło do wyraźnego oznaczenia momentu obo-

wiązywania tego skutku, należy uznać, iż miarodajnym będzie moment zawarcia tego porozumienia w wybranej stronami formie. Nie należy wykluczać możliwości, iż nowo zawarte porozumienie będzie mniej korzystne dla pracownika niż obecnie wiążąca umowa o pracę. Jednakże tym granicznym rozwiązaniem będzie minimalny standard ochrony wyznaczony przez przepisy k.p. Nie ma żadnych przeszkód, by zmianami objęte zostały osoby podlegające tzw. szczególnej ochronie stosunku pracy, np. ciężarne kobiety, osoby będące członkami związku zawodowego lub pracownicy w wieku przedemerytalnym. Wskazówką ostrzegawczą może być dopuszczalność zmiany umowy o pracę na umowę cywilnoprawną w drodze porozumienia stron pierwotnego stosunku pracy, co zostało potwierdzone w wyroku SN z 18 lipca 2012 r.⁵.

Wypowiedzenie zmieniające

Instytucja wypowiedzenia zmieniającego uprawnia pracodawcę w drodze jednostronnej czynności prawnej do zmiany warunków pracy i płacy pracownika. Przepisy regulujące tę możliwość zostały zawarte w art. 42 § 1-3 k.p. Poprzez wypowiedzenie zmieniające możliwa jest więc w zasadzie zmiana wszystkich warunków umowy o pracę. Niedopuszczalna natomiast jest zmiana rodzaju umowy o pracę w drodze wypowiedzenia zmieniającego. W wyroku SN z 28 kwietnia 1994 r.⁶ wyeliminowana została możliwość zmiany umowy o pracę zawartej na czas nieokreślony na umowę o pracę na czas określony. Jednakże za dopuszczalnością takiego typu zmiany można mówić przy opcji z wykorzystaniem porozumienia zmieniającego.

W art. 29 k.p. zostały zawarte tzw. istotne warunki umowy o pracę, o których może się mówić, gdy pracodawca decyduje się

je zmienić, korzystając ze ścieżki wypowiedzenia zmieniającego. Do katalogu tych warunków należą: rodzaj pracy, miejsce wykonywania pracy, wymiar czasu pracy czy też zmiana wynagrodzenia na niekorzyść pracownika. Strony mogą także wprowadzić inne uznawane przez siebie warunki, podlegające kwalifikacji w kategorii istotności. Klasycznym przykładem dodatkowego warunku istotnego może być np. wydłużony wymiar urlopu wypoczynkowego lub zwiększona wypłata zasiłku chorobowego. Rozgraniczenie pomiędzy warunkami umowy o pracę uznanymi przez prawodawcę za istotne bądź nieistotne nie jest kwestią oczywistą, ale niewątpliwą. Ciekawe rozważania na temat w.w. delimitacji pojęciowej zostały zawarte w wyroku SN z 7 września 1999 r., gdzie sąd wskazał, „iż zmiana warunków pracy polegająca wyłącznie na zmianie nazwy stanowiska, przy zachowaniu innych warunków pracy i płacy, mieści się w ramach pracowniczego podporządkowania i nie wymaga wypowiedzenia zmieniającego. Jeżeli jednak strony zgodnie potraktują taką zmianę jako element podmiotowo istotny (np. gdy nazwa implikuje prestiż stanowiska), to może ona wymagać wypowiedzenia warunków pracy”⁷.

Pracodawca chcąc skorzystać z instytucji wypowiedzenia zmieniającego powinien zaproponować nowe warunki pracownikowi na piśmie. Wypowiedzenie złożone w formie pisemnej powinno zawierać nie tylko elementy umowy o pracę podlegające zmianie, ale także nowe, skonkretyzowane warunki pracy.

Z art. 42 § 3 k.p. wynika, iż w razie odmowy przyjęcia przez pracownika zaproponowanych warunków pracy lub płacy, umowa o pracę ulega automatycznemu rozwiązaniu z upływem okresu dokonanego

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

3 Sygn. akt I PKN 232/97.

4 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1360.

5 Sygn. akt I UK 90/12.

6 Sygn. akt I PZP 52/93.

7 Sygn. akt I PKN 265/99.

wypowiedzenia. Jeżeli pracownik przed upływem połowy okresu wypowiedzenia nie złoży oświadczenia o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków, uważa się, że wyraził zgodę na nowe warunki. W piśmie pracodawcy adresowanym do pracownika powinno zostać zawarte pouczenie w tej sprawie. Gdyby jednak pominięto owe pouczenie, daje to pracownikowi prawo złożenia do końca okresu wypowiedzenia oświadczenia o odmowie przyjęcia zaproponowanych warunków pracy i płacy. Pracodawca jest zatem zobligowany pouczyć osobę zatrudnioną, iż do połowy okresu wypowiedzenia jest uprawniona do składania oświadczenia o odmowie przyjęcia nowych warunków. Pracownik może wybrać dowolną formę złożenia takiego oświadczenia. Gdyby pracownik nie złożył oświadczenia w terminie wskazanym w ustawie, uznaje się, iż wyraził zgodę na zmienione warunki pracy, tzw. domniemanie zgody pracownika. W wyroku SN z 23 listopada 2007 r.⁸ przedstawiono twierdzenie, iż wypowiedzenie zmieniające ma skutek działający na przyszłość, nigdy w odniesieniu do przeszłości.

W sytuacji, gdy pracownik nie zaakceptował wypowiedzenia, składając stosowne oświadczenie, wypowiedzenie zmieniające z mocy prawa ulega przekształceniu w tzw. wypowiedzenie o charakterze definitywnym, co w ostateczności wywiera skutek rozwiązania umowy o pracę

z upływem okresu wypowiedzenia. Do wypowiedzenia zmieniającego należy stosować przepisy o wypowiedzeniu umowy o pracę. Co w konsekwencji implikuje posługiwanie się przepisami o okresie i terminach wypowiedzenia, przeprowadzenie konsultacji z zakładową organizacją związkową, radą pracowników oraz innymi pracownikami objętymi szczególną ochroną stosunku pracy.

Przykładowo można przedstawić następujące okresy wypowiedzenia zmieniającego dla umowy na czas nieokreślony:

2 tygodnie – gdy pracownik był zatrudniony u tego pracodawcy krócej niż 6 miesięcy;

1 miesiąc – gdy pracownik był zatrudniony u tego pracodawcy co najmniej 6 miesięcy;

3 miesiące – gdy pracownik był zatrudniony u tego pracodawcy co najmniej 3 lata.

Przyczyny wypowiedzenia w orzecznictwie Sądu Najwyższego

Utrata uprawnień do wykonywania zawodu uzasadnia wypowiedzenie przez pracodawcę warunków pracy i płacy. Na pracodawcy nie spoczywa obowiązek zadbania o przystąpienie pracownika we właściwym czasie do egzaminów, od wyniku których zależy możliwość kontynuowania dotychczasowej pracy. Teza ta została potwierdzona w wyroku SN z 6 października 1998 r.⁹. Nieuzasadniona

ekonomicznie podwyżka płac, dokonana bezpośrednio przed przejściem zakładu pracy na innego pracodawcę, może uzasadniać wypowiedzenie przez niego warunków wynagrodzenia. Takie stwierdzenie zostało potwierdzone w wyroku SN z 13 kwietnia 2000 r.¹⁰. Długotrwała, usprawiedliwiona chorobą nieobecność pracownika w pracy z reguły uzasadnia dokonanie pracownikowi wypowiedzenia warunków pracy i płacy, zwłaszcza kiedy pełni on funkcję kierowniczą i niezbędne jest zapewnienie zastępstwa osoby nieobecnej. Konstatacja tych twierdzeń znalazła się w wyroku SN z 16 maja 2001 r.¹¹.

Podsumowanie

Polskie regulacje dotyczące zmiany warunków stosunku pracy na pierwszy rzut oka wydają się bardzo lakoniczne i nie-rozbudowane. Z jednej strony może to świadczyć o woli ustawodawcy, by nie tworzyć rozwiązań kazuistycznych do instytucji bardzo zbliżonych do wypowiedzenia umów cywilnych. Z drugiej strony może to powodować multiplikację trudno przewidywalnych stanów faktycznych. Pomocne oczywiście wydaje się być orzecznictwo sądowe, które należy monitorować na bieżąco. Jednakże zawsze należy pamiętać, iż zmiana warunków umowy o pracę nie może być traktowana jako zmiana zwykłej umowy cywilnoprawnej, gdyż podlega ochronie, zasadom oraz całej gamie rygorów przewidzianych w k.p.

8 Sygn. akt II PK 97/07.

9 Sygn. akt I PKN 368/98.

10 Sygn. akt I PKN 302/99.

11 Sygn. akt I PKN 608/00.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Changes in the terms of the employment contract

The aim of this study is to present the regulations provided for in the Labor Code to change the content of the employment contract. The main issue to be analyzed will be the institution of the alteration notice, which can only be used by the employer. Employed in such a situation can only propose introducing more favorable provisions to his contract. However, there are no legal instruments to give the employer such a notice.



Maciej Tuszyński

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 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, umowy, wzorce umów, wzorce umowne, Kodeks cywilny, oświadczenia woli, obrót konsumencki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WZORCE UMÓW W OBROcie KONSUMENCKIM

Masowość, seryjność, typowość produkcji, usług i handlu są głównymi cechami współczesnego nowoczesnego obrotu gospodarczego. W wielu dziedzinach życia konsumenci nie mają możliwości negocjowania warunków umowy. Mogą jedynie zdecydować się na jej zawarcie lub odrzucenie w całości. W szczególności dotyczy to umów zawieranych z bankami, dostawcami mediów, zakładami ubezpieczeń, biurami itp. Standaryzacja umów jest dziś wszechobecna. Celem niniejszej pracy jest analiza wzorców umów, ich charakteru prawnego, stanowiska doktryny wobec tej kwestii, a także przedstawienie kodeksowych wymogów dotyczących treści i formy wzorców.

Wprowadzenie – pojęcie wzorców umów, ich funkcja oraz postaci

Powszechnie uznana definicja wzorców umów stanowi, że należy przez nie uważać wszelkie klauzule umowne, które zostały przygotowane z góry na użytek przyszłych umów. Przy tym są one jednostronnie sporządzane przez podmioty, które mają zamiar zawrzeć wiele umów na takich samych warunkach kontraktowych¹.

Przedsiębiorca stosujący wzorce umowne przygotowuje w zakresie oferowanych przez siebie dóbr lub usług wzorec umowy i zawiera kontrakty ze swymi kontrahentami wyłącznie zgodnie z warunkami określonymi w treści

wzorca. Kontrahent przedsiębiorcy ma do wyboru jedynie zaakceptowanie postawionych warunków i zawarcie umowy lub też rezygnację z jej zawarcia. W modelu tym nie ma miejsca na negocjowanie treści umowy między stronami. Proponent² nie zamierza bowiem uwzględnić jakichkolwiek indywidualnych wymagań czy potrzeb adherenta³.

Wzorce umowne określają treść większości lub jedynie najważniejszych elementów przyszłego umownego stosunku prawnego. Zakres oraz stopień szczegółowości postanowień wzorca są różne. Mogą być zarówno bardzo doprecyzowane i szczegółowe, jak i ujęte w sposób zasadniczy dotyczący najważniejszych wybranych przez strony części

1 M. Bednarek, *Wzorce umów w prawie polskim*, Warszawa 2005, str. 1, jak również wyrok TK z 8 grudnia 2003 r., sygn. akt K 3/02, OTK-A 2003, Nr 9.

2 Proferent – przedsiębiorca stosujący wzorce umowne.

3 Adherent (lub adresat) – kontrahent przedsiębiorcy stosującego wzorce umowne.

umowy⁴. Szczegółowe wskazywanie praw i obowiązków stron przyszłej umowy jest istotą omawianych instytucji prawnych. Wzorce spełniają wiele pozytywnych funkcji. Prowadzą do przyspieszenia zawierania umów w obrocie gospodarczym, co jest niezwykle ważną i korzystną dla stron cechą. Stosowanie wzorców przy zawieraniu umów sprowadza się do mniejszych, związanych z tym wydatków, a w ślad za tym – większych dochodów przede wszystkim dla proferentów. W praktyce wykorzystuje się je do zawierania umów nazwanych, jak i nienazwanych. Dużą rolę odgrywają przy opracowywaniu praktyki działania w przypadkach wystąpienia braków regulacji normatywnych w dziedzinach obrotu dotyczących określonych typów umów nazwanych, np. *franchising* lub *factoring*⁵. W wyniku tego działania wzorce umacniają w ten sposób pewność prawa. Innym pozytywnym następstwem wykorzystywania wzorców jest zmniejszenie ryzyka powstawania sporów, co jest wynikiem zawierania wielu umów według tego samego wzorca przy założeniu, że wzorzec opracowany był z uwzględnieniem nabytego doświadczenia w jego stosowaniu⁶.

Wzorce umów występują najczęściej pod postacią usystematyzowanych zbiorów postanowień umownych, zamieszczonych w dokumencie odrębnym względem umowy. Najczęściej nazywane są regulaminami lub ogólnymi warunkami umów. Zdarza się, że określone są inaczej, np. jako instrukcje czy taryfy.

Sąd Najwyższy potwierdził w wyroku z 18 grudnia 2002 r., że formularze, tabele, cenniki czy taryfy wskazujące stawki opłat również stanowią wzorce umowne⁷. Przepisy ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁸ (dalej: k.c.) w sposób jednolity regulują kwestie dotyczące ogólnych warunków, wzorców i regulaminów, dlatego też takie rozróżnienie nie ma większego znaczenia prawnego⁹. Wzorce mogą występować w różnych formach. Dla prawnej kwalifikacji wzorca nieistotna jest jego formalna postać¹⁰. Nie ma znaczenia czy znajduje się bezpośrednio na dokumencie umowy czy nawet przybiera postać dokumentu, gdyż uwzględnia się postać elektroniczną wzorca.

Charakter prawny wzorców umów

Charakter prawny wzorców wywołuje duże wątpliwości. Doktryna nie może do tej pory dojść do pełnego porozumienia co do przyjęcia jedynej teorii dotyczącej omawianego zagadnienia.

Wzorce oddziałują na zachowania stron, do których są one kierowane w podobny sposób jak normy prawne. Jednak taki pogląd należy uznać za błędny, rozpatrując go w aspekcie prawnym¹¹. Zdaniem Zbigniewa Radwańskiego koncepcja taka jest nie do pogodzenia z art. 87 Konstytucji RP¹². Za taką tezę przemawia fakt istnienia zamkniętego katalogu organów mających kompetencje do stanowienia nowego prawa we wspomnianym przepisie Konstytucji, który nie obejmuje podmiotów prawa cywilnego. Z racji tego, że tylko one mogą wydawać wzorce umow-

ne, należy uznać brak mocy obowiązującej wzorców, która cechuje przepisy prawa pozytywnego. Świadczy to o nie-normatywnym charakterze prawnym wzorców umów. Druga istotna koncepcja, opracowana przez Czesławę Żuławską, opiera się na zgodzie dorozumianej. Według niej przez konsens normatywny osiągną przez strony podczas zawarcia umowy przy użyciu wzorca, należy rozumieć oparte na regulacji prawnej przypisanie określonego znaczenia zachowaniu się konsumenta, który otrzymał doręczony wzorzec umowy¹³.

W niniejszej pracy skupiamy największą uwagę na trzeciej propozycji dotyczącej charakteru prawnego wzorców umów. Jej autorką jest Ewa Łętowska. Teoria ta jest najbardziej uniwersalna i budzi najmniej wątpliwości, a zarazem od czasu jej sformułowania dołączyło do niej wielu autorów. Jest ona zarazem podtrzymywana w świetle obecnie obowiązujących przepisów¹⁴.

Zgodnie z tym poglądem, wzorce będące dokumentem są bytem niezależnym od konkretnej umowy. Zawarte są w nich normy abstrakcyjne, których nadawanie jest zgodne z prawem. Normy te za przyzwoleniem ustawodawcy kształtują obrót po tym, jak zostaną doręczone konsumentowi. W związku z tymi założeniami, autorka omawianej koncepcji określiła wzorce umowne jako kwalifikowane oświadczenia woli, podlegające szczególnemu reżimowi prawnemu, kształtujące poza konsensem treść przyszłego stosunku prawnego¹⁵.

4 W. Czachórski i in., *Zobowiązania. Zarys wykładu*, wyd. 11, Warszawa 2009, str. 161.

5 W. Popiołek, *Komentarz do art. 1-449(11) [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, K. Pietrzykowski (red.), wyd. 5, t. 1, Warszawa 2008, str. 1070.

6 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, op. cit., str. 10.

7 Sygn. akt IV CKN 1616/00, OSN 2004, Nr 4, poz. 54.

8 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1025.

9 W. Popiołek, *Komentarz...*, op. cit., str. 1072.

10 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, op. cit., str. 2.

11 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, wyd. 9, Warszawa 2010, str. 154.

12 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

13 Cz. Żuławska, *Komentarz do kodeksu cywilnego*, t. 1, wyd. 7, Warszawa 2006, str. 128.

14 E. Łętowska, *Wzorce umowne*, Ossolineum 1975, str. 199.

15 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, op. cit., str. 74.

Ewa Łętowska zaznacza, że wzorce „kształtują treść stosunku prawnego wynikającego z umowy w identyczny sposób jak zwyczaje, zasady współżycia społecznego i przepisy, a więc są kolejnym czynnikiem mówiącym o następstwach prawnych czynności prawnej, poza wymienionymi w art. 56 k.c.”. Koncepcja określająca wzorce umów jako kwalifikowane oświadczenia woli od lat cieszy się dużym zainteresowaniem. Duża część doktryny podziela uwagi Ewy Łętowskiej. W związku z tym jest ona przeważającą w polskim piśmiennictwie.

Legitymacja do tworzenia wzorców umownych

Kwestia legitymacji do posługiwania się wzorcami umów wywołała wiele kontrowersji. Poniżej przedstawiony zostanie pogląd, który zdecydowanie przeważa w polskiej doktrynie, a zarazem jest zgodny z nurtem europejskiej myśli prawniczej. Według teorii przyjętej w polskim piśmiennictwie, upoważnienia do wydawania wzorców umownych należy dozukiwać się w zasadzie swobody umów. To właśnie ta zasada umożliwia profesjonalistom wydawanie wzorców i oferowanie ich na rynku, narzucając tym samym warunki zawieranych umów¹⁶. Przyjmując powyższy pogląd należy wziąć pod uwagę fakt, iż korzystanie przez proponentów przy tworzeniu wzorców ze swobody umów bezpośrednio wpływa na ograniczenie wspomnianej zasady po stronie konsumentów. W związku z tym autonomia woli słabszej strony, czyli adherentów zostaje naruszona, następstwem czego dochodzi do zachwiania zasady równości stron¹⁷. Doktor Maria

Anna Zachariasiewicz niezwykle celnie ujmuje ten problem. Określa ona w swojej publikacji problematykę wzorców jako próbę ochrony konsumenta przed nadużywaniem tej zasady przez przedsiębiorców lub zagadnienie granic swobody umów. Zarazem nazywa ten proces poszukiwaniem „złotego środka” między swobodą umów a postulatem ochrony pewności obrotu prawnego¹⁸.

Uniwersalny reżim prawny wzorców umownych k.c.

Zakres podmiotowy przepisów art. 384-385⁴ k.c., w których znajdują się regulacje dotyczące wzorców umownych, jest zróżnicowany. Część ze wskazanych przepisów stosuje się do każdego podmiotu prawa. Uniwersalny reżim prawny tworzą art. 384 § 1 i 2 zd. 1 oraz § 4, art. 384¹ oraz art. 385 § 1 i 2 zd. 1 k.c. Przepisy te stosuje się do wszystkich rodzajów wzorców.

Związanie wzorcem umownym

Artykuły 384 § 1, 2 i 4 oraz art. 384¹ k.c. normują formalne przesłanki związania wzorcem adherenta. Przepisów tych powinni przestrzegać proponenti, ponieważ to właśnie na nich nałożone są wymienione obowiązki, od których spełnienia uzależniona jest skuteczność wzorca wobec drugiej strony. Zawarcie umowy przy użyciu wzorca jest zatem uzależnione od spełnienia przesłanek zamieszczonych w powyższych przepisach. Wymogi obciążające proponenta zostały ustanowione przez ustawodawcę w celu zwiększenia możliwości wygodnego i łatwego zapoznania się z treścią wzorca¹⁹. Dla zwią-

zania stron umowy wzorcem wystarczy, że wzorec ten zostanie doręczony przez proponenta drugiej stronie przy zawarciu umowy²⁰. Art. 384 § 1 k.c. zawiera określenie wzorec „ustalony” przez jedną ze stron. Zdaniem prof. Wojciecha Popiołka hipoteza przepisu obejmuje nawet taką sytuację, w której proponent posługuje się wzorcem opracowanym przez osobę trzecią²¹. Zapewne ustawodawca miał na względzie praktykę ustaloną w obrocie, polegającą na posługiwaniu się wzorcami opracowanymi wcześniej przez organizacje międzynarodowe, organizacje przedsiębiorców lub publikowanymi w podręcznikach.

Podkreślone przez prawodawcę w omawianym przepisie „ustalenie” wzorca prowadzi do stosowania przez proponenta, nawet jeśli zostałby on opracowany przez niego samego tylko do zawarcia jednej jedynej umowy, albo też został „zapożyczony” od kogoś innego, to znaczy z innego źródła²². Kolejną wymaganą przesłanką związania adherenta wzorcem jest doręczenie wzorca kontrahentowi. Doręczenie polega na wręczeniu drugiej stronie dokumentu obejmującego całość wzorca²³. Ów dokument musi obejmować całą treść wzorca. Sąd Antymonopolowy w wyroku z 17 kwietnia 2002 r., stwierdził, iż w przypadku, gdy treść wzorca odsyła do jakiegokolwiek innego wzorca, musi nastąpić także doręczenie tego innego wzorca²⁴. Doręczenie ma stworzyć realną możliwość zapoznania się przez drugą stronę z pełnym tekstem wzorca. Niezbędne jest doręczenie połączone z łatwością dowiedzenia się nie tylko o istnieniu, ale i o zawartości doręczanego wzorca²⁵.

16 E. Łętowska, *Prawo umów konsumenckich*, Warszawa 2002.

17 M. Pecyna, *Kontrola wzorców poza obrotem konsumenckim*, Kraków 2003, str. 31.

18 M.A. Zachariasiewicz, *Niektóre problemy prawne związane z korzystaniem z nienormatywnych wzorców umownych*, „Rejent” 1995, nr 9, str. 119.

19 W. Pyziół, *Umowa rachunku bankowego*, Warszawa, 1997, str. 25-26.

20 W. Popiołek, *Komentarz...*, op. cit., str. 1077.

21 Ibidem.

22 M. Rejda, *Definicja terminu wzorec umowy konsumenckiej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, zeszyt 3/2005, s. 116.

23 Ibidem, s. 118.

24 Wyrok Sądu Antymonopolowego z 17 kwietnia 2002 r., sygn. akt XVII Ama 81/01, LEX Polonica.

25 T. Turek, F. Weman, *Prawo ochrony konsumenta w okresie zmian*, Kraków 1998, str. 46.

W art. 384 § 1 k.c. dokonana została zmiana polegająca na wyraźnym wskazaniu, że ustalony przez jedną ze stron wzorzec umowy wiąże drugą stronę, jeżeli został jej doręczony przed zawarciem umowy, a nie jak dotychczas przy jej zawarciu. Ustawodawca nie określa, ile czasu musi minąć między czynnością doręczenia wzorca a zawarciem umowy. Należy uznać, że powinien być to rozsądny okres, w którym kontrahent preferenta ma rzeczywistą możliwość zapoznania się z treścią wzorca. Skorzystanie z tej możliwości nie jest warunkiem koniecznym wiązania wzorcem²⁶.

W przypadku stosunków, w których posługiwanie się wzorcem jest zwyczajowo przyjęte, doręczenie nie jest wymagane, byleby kontrahent mógł z łatwością dowiedzieć się o jego treści. Udowodnienie, że posługiwanie się wzorcem jest zwyczajowo przyjęte w danym stosunku, obciąża proponenta²⁷. Ten sam podmiot musi wykazać również, że zastosowany sposób udostępnienia wzorca pozwolił na łatwe dowiedzenie się o jego treści. W przypadku wzorców w postaci elektronicznej, zgodnie z art. 384 § 4 k.c. oferent zobowiązany jest udostępnić go kontrahentowi przed zawarciem umowy w taki sposób, aby mogła ona wzorzec ten przechowywać i odtwarzać w zwykłym toku czynności.

Przewidziany w omawianym przepisie sposób udostępniania ma zapewnić doręczenie drugiej stronie wzorca w takim znaczeniu, jaki jest opisany powyżej w poprzednim przepisie, czyli w § 1. Wynika z tego, że przesłanki inkorporacji wzorca elektronicznego są odpowiedni-

kiem przesłanek inkorporacji wymaganych dla wzorców w postaci pisemnej²⁸. Z racji szczególnej specyfiki informacji przenoszonej elektronicznie, wymóg łatwości dowiedzenia się będzie spełniony w momencie, gdy odbiorca będzie mógł w normalnym toku czynności odtworzyć wzorzec, utrwalić go w sposób umożliwiający przechowywanie i wielokrotne odtwarzanie²⁹. Kodeks cywilny umożliwia wydanie przez proponenta wzorca w czasie trwania stosunku umownego o charakterze ciągłym dzięki regulacji art. 384¹ k.c. Wydany w takich okolicznościach nowy wzorzec będzie mógł wiązać adherenta po dopełnieniu przesłanek inkorporacji wzorca wskazanych w art. 384 k.c. przez oferenta. Z brzmienia komentowanego przepisu wynika dodatkowo wymóg, czyli niewypowiedzenie umowy przez kontrahenta w najbliższym terminie wypowiedzenia³⁰.

Zasada prymatu umowy przed wzorcem

Zasada pierwszeństwa umowy przed wzorcem zawarta jest w art. 385 § 1 k.c. Stanowi ona, że w przypadku sprzeczności treści umowy z wzorcem umownym, strony nie są związane wzorcem, lecz umową. Komentowana zasada została w pełni przyjęta w orzecznictwie³¹. Wspomniana sprzeczność pomiędzy umową a wzorcem może mieć miejsce po spełnieniu dwóch przesłanek. Przede wszystkim musi dojść do zawarcia umowy przy użyciu wzorca. W innym przypadku stosunek między stronami kształtowany będzie przez reguły ogólne, a mianowicie treść umowy, przepisy prawa, zasady współżycia społecznego oraz zwyczaje zgodnie z art. 56 k.c. Następnie, pomi-

mo spełnienia powyższego wymagania, strony muszą prowadzić negocjacje dotyczące części zagadnień unormowanych we wzorcu, doprowadzając do ich dwustronnego uzgodnienia w sposób odmienny od treści klauzul wzorcowych.

W sytuacji, gdy strony nie przeprowadziły negocjacji co do treści umowy, a proponent posługiwał się dwoma wzorcami, art. 385 § 1 k.c. nie może być zastosowany.

W przypadku zaistnienia sprzeczności między postanowieniami wzorca i umowy, prawa i obowiązki stron indywidualnie wynegocjowane przez strony mają pierwszeństwo. To one, a nie postanowienia wzorca odmienne ustanawiające te prawa i obowiązki, będą kształtować treść stosunku prawnego istniejącego między stronami w zakresie przez nie uzgodnionym. W związku z tym wzorce mogą wyznaczać treść wskazanego stosunku jedynie przy braku innego określenia danych kwestii, co do zasady normowanych we wzorcu w drodze konsensusu³². Jeżeli strony uzgodniły dane kwestie w sposób mniej korzystny dla konsumenta, niż przewidywały to postanowienia wzorca, powyższa reguła również znajdzie zastosowanie. Ustawodawca wyraźnie zaznacza tym samym konieczność poszanowania woli stron, nawet jeśli działają one na swoją niekorzyść³³.

Inną konsekwencją poszanowania powyższej autonomii jest fakt, iż postanowienia uzgodnione indywidualnie nie mogą być uznane za abuzywne na podstawie art. 385¹ k.c.³⁴. Sprzecz-

26 M. Orlicki, J. Pokrzywniak, *Umowa ubezpieczenia. Komentarz do nowelizacji kodeksu cywilnego*, Oficyna, Warszawa 2008.

27 E. Łętowska, *Ochrona niektórych praw konsumentów. Komentarz*, Warszawa 2001, str. 83.

28 W. Popiołek, *Komentarz...*, *op. cit.*, str. 1081.

29 M. Olczyk, *Komentarz do art. 384 k.c.*, LEX/El. 2010.

30 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, *op. cit.*, str. 90.

31 Por. wyrok SN z 19 marca 2002 r., sygn. akt IV CKN 885/00, OSN 2003, nr 3, poz. 35.

32 M. Pecyna, *Kontrola wzorców*, *op. cit.*, str. 65.

33 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, *op. cit.*, str. 115.

34 M. Lemkowski, *Materiałna ochrona konsumenta*, RPEiS 2002, Nr 3, str. 77.

ność treści wzorca z treścią umowy nie może wpływać na ocenę ważności tej ostatniej. Umowa wywołuje skutki prawne wyrażone w jej treści oraz jest nadal ważna. Również wzorec nie traci doniosłości w konkretnym stosunku prawnym, a jedynie w zakresie, w jakim kwestie w nim unormowane nie prowadziły do kolizji z treścią uzgodnionych indywidualnie postanowień umownych³⁵. Do wspomnianej już sprzeczności może dojść zarówno na etapie zawierania umowy z użyciem wzorca, jak i przy zmianie wzorca w czasie trwania stosunku umownego o charakterze ciągłym, pod warunkiem wynegocjowania niektórych postanowień umowy. W przypadku, gdy strony po zawarciu umowy przy użyciu wzorca w drodze wzajemnych uzgodnień dokonają jej zmiany, zacznie ona określać pewne kwestie w odmienny sposób niż wzorec, w wyniku czego dojdzie do sprzeczności wzorca i umowy, opisanej w art. 385 § 1 k.c.

Podsumowując omawiany artykuł – wyraźnie ukazuje się trafność tezy, wedle której wzorec jest elementem zewnętrznym względem samej umowy. Wzorec nie staje się częścią umowy. Na mocy art. 384 k.c. wzorec przez związanie adherenta wzorcem może wpływać i kształtować treść stosunku prawnego związanego wskutek zawarcia umowy, tak jak czynią to przepisy prawa, zasady współżycia społecznego i ustalone zwyczaje zgodnie z art. 56 k.c. Uznanie wzorców umów jako elementów umowy spowodowałoby, że nie mogłaby wystąpić sprzeczność umowy z wzorcem, gdyż nie istniałyby dwa odrębne byty prawne, czyli wzorca i umowy. W takiej sytuacji jedynie można byłoby uznać sprzeczność postanowień umowy.

Kodeksowe wymagania co do treści i formy wzorców

W związku z tym, iż proponenci uzyskują legitymację do posługiwania się i tworzenia wzorców w obrocie z zasady swobody umów, zakres swobody wzorcotwórczej jest identyczny, jak w przypadku wyżej wymienionej zasady do kształtowania treści stosunków umownych³⁶. W wyniku tego należy uznać, że wzorce nie mogą naruszać i być sprzeczne z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa oraz z zasadami współżycia społecznego. Ustawodawca jednak dodatkowo nałożył na proferentów inne wymagania. Polegają one na tym, że wzorec umowy musi być sformułowany jednoznacznie i w sposób zrozumiały, zgodnie z art. 385 § 2 zd. 1 k.c. W piśmiennictwie nakaz ten został określony jako zasada transparentności wzorca.

Według większości przedstawicieli polskiego piśmiennictwa nakaz zrozumiałości wzorca obejmuje treść, jak i formę, czyli zewnętrzną postać wzorca. Jedynie do treści wzorca odnosi się wymóg jednoznaczności³⁷. Zdaniem M. Lemkowskiego jednoznaczność oznacza, że postanowienia wzorca nie mogą budzić wątpliwości co do ich znaczenia. Z ich treści wynikać ma tylko jedna interpretacja³⁸. Z tego wynika, że należy używać języka w sposób, który nie prowadzi do wieloznaczności tekstu. Przez zrozumiałość wzorców należy rozumieć łatwość zrozumienia treści, jak i jej przyswojenia. Należy do tego dążyć poprzez organizowanie tekstu postanowień wzorców w przejrzysty sposób, sposób redakcji tekstu czy poprawność językową³⁹. Zasada transparentności obejmuje wszelkie wzorce umowne. Ma charakter generalny, gdyż dotyczy ona ogólnych warunków umów,

regulaminów i wzorów. Stosuje się ją w obrocie powszechnym, profesjonalnym, jak i konsumenckim.

Wykładnia wzorców

Wobec wzorców umów należy stosować zasady interpretacyjne właściwe dla oświadczeń woli, a nie przepisów prawnych. W polskim piśmiennictwie panuje przekonanie, iż wykładnia wzorców powinna opierać się na regule określonej w art. 65 § 1 k.c. Zdecydowanie wyklucza się korzystanie z reguły ustanowionej w art. 65 § 2 k.c. Reguła ta odnosi się do umów i to dla nich jest ona przeznaczona⁴⁰. To, że wzorce nie są objęte konsensem stron, jest głównym powodem przyjęcia reguły umieszczonej w art. 65 § 1 k.c. za obowiązującą i najwłaściwszą⁴¹.

Fakt, iż wzorce są skierowane do nieoznaczonego kręgu odbiorców powoduje, że ich wykładni należy dokonywać na podstawie obiektywnej metody, wraz z ustaleniem sensu postanowień wzorca z punktu widzenia wiedzy i możliwości poznawczych typowego adresata wzorca. Z tego powodu podstawowe znaczenie mają językowe reguły wykładni.

W art. 385 § 2 zd. 2 k.c. ustawodawca umieścił regułę interpretacyjną. Zgodnie z treścią wskazanego przepisu, niejednoznaczne postanowienia wzorca umownego należy tłumaczyć na korzyść konsumenta. Określa się ją jako wykładnię *in dubio contra proferentem*. Sens komentowanej wykładni opiera się na przyjęciu najkorzystniejszego znaczenia postanowienia wzorca dla konsumenta w przypadku jego niejednoznaczności. Omawianą wykładnię legislator adresuje wyłącznie do konsumentów. Uregulowanie ograniczające jej stosowanie doktryna przyjęła za

35 Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, wyd. 9, Warszawa 2010, str. 154.

36 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, *op. cit.*, str. 98.

37 E. Wieczorek, [w:] A. Brodecka-Chamera i. in., *Prawo ubezpieczeń gospodarczych. Komentarz. Tom II. Prawo o kontraktach w ubezpieczeniach: komentarz do przepisów i wybranych wzorców umów*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, str. 116.

38 M. Lemkowski, *Materiałna ochrona...*, *op. cit.*, str. 68.

39 M. Bednarek, *Wzorce umów...*, *op. cit.*, str. 100.

40 *Ibidem*, str. 109.

41 K. Zagrobelny [w:] *Kodeks cywilny, Komentarz* pod red. E. Gniewka, wyd. 3, Warszawa 2008, t. 1, str. 906.

błędne. Jej przedstawiciele opowiedzieli się za możliwością jej stosowania także w obrocie dwustronnie profesjonalnym oraz powszechnym⁴². W myśl art. 385 § 2 zd. 3 k.c., komentowanej zasady nie stosuje się w postępowaniu w sprawach o uznanie postanowień wzorca umowy za niedozwolone. Reguły wykładni wzorców umownych są także kreowane przez orzecznictwo Sądu Najwyższego. Dla przykładu Sąd Najwyższy jasno wskazał, że „zakres pojęcia »postanowień określających główne oświadczenia stron«, którym ustawodawca posłużył się w art. 385¹ § 1 k.c., w przeważającej mierze oznaczać będzie oświadczenia należące do kategorii przedmiotowo istotnych w ramach stosunku cywilnego”⁴³. Sąd Najwyższy wskazał też, że „na tle art. 65 k.c. przyjmuje się kombinowaną metodę wykładni, która w przypadku oświadczeń woli składanych innej osobie, przyznaje pierwszeństwo temu znaczeniu oświadczenia, jakie rzeczywistość nadawały mu obie strony w chwili jego złożenia (...). W przypadku oświadczenia ujętego w formie pisemnej sens oświadczeń woli ustala się na podstawie wykładni tekstu dokumentu. Podstawowa rolę mają tu językowe normy znaczeniowe, ale także kontekst i związki znaczeniowe poszczególnych postanowień”⁴⁴.

Uznanie klauzuli za niedozwoloną

W związku z tym, że klauzule ustalane są jednostronnie przez przedsiębiorcę, ist-

nieje możliwość, że narzuci on klauzule, które będą niekorzystne dla konsumentów. Kodeks cywilny zawiera regulację, zgodnie z którą postanowienia, które nie zostały uzgodnione indywidualnie, nie wiążą konsumenta, jeżeli kształtują jego prawa i obowiązki w sposób sprzeczny z dobrymi obyczajami i rażąco naruszający jego interesy. Dla przykładu można tu wskazać klauzule wyłączające odpowiedzialność przedsiębiorcy za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania. Jeżeli konsument przypuszcza, że umowa, jaką oferuje mu przedsiębiorca, zawiera postanowienia, które są niedozwolone, powinien zwrócić mu uwagę na ten fakt. W przypadku, gdy nie wyraża on zgody na zmianę kwestionowanych punktów kontraktu, najlepiej zmienić kontrahenta. Jeżeli natomiast konsument już podpisał umowę, zawierającą niedozwolone klauzule, to zgodnie z przepisami k.c. – nie wiążą one konsumenta z mocy prawa.

Konsument powinien w takim przypadku zaprezentować przedsiębiorcy swoje stanowisko, a jeżeli się on do niego nie przychyli, to zwrócić się na drogę sądową (do sądu rejonowego lub okręgowego) o uznanie danego postanowienia za niewiążące. Jest to tzw. kontrola incydentalna postanowień wzorców umowy. Równoległe konsument może zawiadomić Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów (dalej: Pre-

zes UOKiK) o podejrzeniu stosowania przez przedsiębiorcę niedozwolonego postanowienia wzorca umowy. Na tej podstawie Prezes UOKiK wszczyna postępowanie w sprawie o uznanie postanowienia wzorca umowy za niedozwolone. Postępowanie kończy wydanie decyzji administracyjnej, w której Prezes UOKiK rozstrzyga, czy dana klauzula ma niedozwolony charakter. Decyzja kończąca postępowanie ma skutek w stosunku do przedsiębiorcy, który ją stosował oraz wobec wszystkich konsumentów, którzy zawarli z nim umowę na podstawie klauzuli wskazanej w decyzji. Jest to tzw. kontrola abstrakcyjna postanowień wzorca umowy. W wydawanych decyzjach Prezes UOKiK może również określić środki usunięcia trwających skutków bezprawnej praktyki przedsiębiorcy i nałożyć na przedsiębiorcę karę pieniężną.

Podsumowanie

Coraz powszechniejsze zastosowanie wzorców umownych w obrocie gospodarczym sprawia, że konsumenci coraz częściej dążą do uznania tych wzorców za niedozwolone. W przypadku wątpliwości związanych z prawidłowością postanowień wzorca, można korzystać z pomocy miejskiego lub powiatowego rzecznika konsumentów lub jednej z finansowanych z budżetu państwa organizacji konsumenckich.

42 M. Lemkowski, *Materialna ochrona...*, op. cit., str. 69 i 76.

43 Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 1 marca 2017 r., sygn. akt IV CSK 285/16 (legalis.pl, nr wyroku 1618112).

44 Wyrok Sądu Najwyższego - Izba Cywilna z 24 marca 2017 r., sygn. akt I CSK 443/16 (legalis.pl, nr wyroku 1612219).

Summary

Maciej Tuszyński

Contract patterns in the consumer turnover

The increasingly common application of contract patterns in the consumer turnover makes consumers more and more often strive to recognize these patterns as unlawful. In case of doubts related to the correctness of the provisions of the contract patterns, the consumers can use the help of the Consumer Advocate or one of the consumer organizations.



Katarzyna Charchut

Radca prawny. Absolwentka Wydziału Prawa Administracji i Ekonomii na Uniwersytecie Wrocławskim oraz studiów podyplomowych w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych.

Katarzyna Wójcicka

Absolwentka Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Warszawskim. Specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych oraz cen transferowych.

Michał Thedy

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

Michalina Opoka

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

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, koszty, wartości niematerialne i prawne, dochód, dług, refinansowanie, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

SPECYFICZNE OGRANICZENIA KOSZTÓW – KORZYSTANIE Z WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH ORAZ DEPT PUSH DOWN

Nowe przepisy ograniczają prawo podatników do ujmowania w kosztach podatkowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości i praw niematerialnych i prawnych oraz wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z takich wartości i praw do wysokości przychodu osiągniętego z tytułu zbycia tych wartości i praw na rzecz podmiotu trzeciego¹. Ograniczenie to ma zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy podatnik najpierw wytworzył lub nabył własność niematerialną i prawną, zbył tę wartość na rzecz podmiotu trzeciego, a następnie korzysta z niej np. na podstawie umowy zawartej z tym podmiotem trzecim (umowy licencji, leasingu finansowego itp.).

Wprowadzenie

Celem nowych przepisów jest wyeliminowanie sytuacji, w których dana wartość była przeniesiona przez podatnika w sposób nieopodatkowany, a następnie podatnik rozpoznaje koszty podatkowe z tytułu jej używania.

Regulacja obejmuje wyłącznie ściśle określone wartości niematerialne i prawne (wymienione w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 u.p.d.o.p.):

- 1) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 2) licencje,
- 3) prawa określone w prawie własności przemysłowej, tj. wynalazki, wzory użytkowe, zna-

ki towarowe, wzory przemysłowe, topografie układów scalonych, oznaczenia geograficzne, oraz

4) wartości stanowiące równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (tzw. *know-how*).

Ponowne nabycie wartości niematerialnej i prawnej

W pierwszej kolejności należy wskazać, że omawiane ograniczenie w zakresie dokonywanych odpisów amortyzacyjnych znajdzie zastosowanie, zdaniem organów podatkowych, również w przypadku ponownego nabycia wartości niematerialnych i prawnych.

¹ Art. 16 ust. 1 pkt 64a oraz pkt 73 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, dalej: u.p.d.o.p.

Taki wniosek wynika z interpretacji indywidualnej z 15 czerwca 2018 r.².

Jest to stanowisko dość radykalne, ponieważ mimo że wartości niematerialne i prawne były kiedyś przeniesione przez podatnika na inny podmiot (przy czym mogło to nastąpić w sposób nieopodatkowany), to jednak w wyniku ich ponownego nabycia podatnik poniósł określone wydatki na ten cel i powinien mieć prawo do ujęcia w kosztach podatkowych kwoty odpowiadającej cenie zakupu.

Zależność między poszczególnymi przepisami ograniczającymi prawo do zaliczania wydatków na wartości niematerialne i prawne do kosztów podatkowych

Oprócz omówionych przepisów nowelizacja u.p.d.o.p., która weszła w życie 1 stycznia 2018 r.³, wprowadziła również ograniczenia w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków z tytułu nabywania usług niematerialnych, w tym kosztów korzystania z wartości niematerialnych i prawnych (art. 15e u.p.d.o.p.), oraz ograniczenia w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków z tytułu kosztów finansowania dłużnego, które może potencjalnie znaleźć zastosowanie w przypadku leasingu (art. 15c u.p.d.o.p.). Zgodnie z tymi regulacjami wydatki na korzystanie z wartości niematerialnych i prawnych mogą być zaliczone do kosztów podatkowych wyłącznie do określonych limitów.

Wywołało to wątpliwości podatników co do sposobu stosowania wskazanych „nakładających” się regulacji. W interpretacji indywidualnej z 2 maja 2018 r.⁴, organ potwierdził, że raty leasingowe

z tytułu korzystania z wartości niematerialnych i prawnych mieszczą się w zakresie stosowania art. 16 ust. 1 pkt 73 u.p.d.o.p. Ponadto organ przesądził, że w pierwszej kolejności podatnik każdorazowo zobowiązany jest do zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 64a u.p.d.o.p. oraz art. 16 ust. 1 pkt 73 u.p.d.o.p. Wskazał, że w przepisach tych nie przewidziano żadnych ograniczeń w zakresie ich stosowania, w tym także sytuacji, w której do danego rodzaju wydatków zastosowanie mogłoby mieć ograniczenie wynikające z innych przepisów u.p.d.o.p., m.in. art. 15c u.p.d.o.p. Dopiero w odniesieniu do tej części kosztu, która nie zostanie objęta opisanym wyłączeniem, podatnik zobowiązany jest dokonać weryfikacji, czy może, i w jakiej wysokości, zaliczyć taki koszt do kosztów podatkowych w świetle art. 15c lub art. 15e u.p.d.o.p. Podobne stanowisko zostało przedstawione w interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 8 maja 2018 r.⁵.

Szeroka definicja wartości niematerialnych i prawnych

Z wyżej wskazanej interpretacji z 8 maja 2018 r. wynika, że organy podatkowe bardzo szeroko interpretują definicję „wszelkiego rodzaju opłat i należności” związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych. Uznają, że oprócz opłat licencyjnych i kosztów amortyzacji ograniczenia obejmują również koszty związane z promocją znaku (usługi marketingowe, reklamowe, wizualne oraz audiowizualne).

Takie stanowisko nie znajduje naszym zdaniem żadnego uzasadnienia w świetle brzmienia przedmiotowych przepisów i niezasadnie rozszerza zakres ich stosowania.

Połączenie długu z przychodem (*debt push down*)

Historycznie, w przypadku nabycia spółki finansowanego długiem, standardowym zabiegiem było nabycie pozwalające na połączenie długu z przychodem generowanym przez nabywaną spółkę (tzw. *debt push down*). Schemat transakcji był następujący: nabywca tworzył specjalną spółkę (spółka nabywająca), która zaciągała dług i kupowała udziały w spółce nabywanej. Następnie spółka nabywająca i spółka nabywana łączyły się, przy czym spółką przejmującą była albo spółka nabywająca, albo spółka nabywana. Niezależnie od kierunku połączenia skutkowało to „połączeniem” długu na nabycie udziałów z przychodem nabywanej spółki. Z perspektywy podatkowej umożliwiała odliczenie odsetek oraz innych kosztów finansowych od przychodów nabywanej spółki (podobny efekt można było osiągnąć, przekształcając nabywaną spółkę w spółkę osobową lub tworząc podatkową grupę kapitałową).

Oczywiście istniały również pozapodatkowe powody tej operacji – „sprowadzenie” długu na poziom nabywanej spółki usprawniał jego spłatę i był dużo bardziej efektywny z punktu widzenia finansującego.

Schemat ten prowadził do osiągnięcia korzyści podatkowych, ale trudno go było zakwalifikować jako agresywną optymalizację podatkową czy sztuczną operację bez uzasadnienia gospodarczego. *De facto* prowadziło to do zrównania skutków podatkowych zakupu udziałów finansowanego długiem z bezpośrednim zakupem aktywów, co z punktu widzenia nabywcy było całkiem racjonalne.

2 Sygn. 0114-KDIP2-3.4010.121.2018.1.KK, Legalis.

3 Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. 2017 poz. 2175.

4 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.60.2018.1.JKT, Legalis.

5 Sygn. 0111-KDIB1-2.4010.102.2018.2.MM, Legalis.

Niemniej jednak powyższa możliwość została wyeliminowana przez ustawodawcę od 1 stycznia 2018 r. Wprowadzono bowiem przepis, który wyłącza odliczalność kosztów finansowania dłużnego uzyskanego na nabycie udziałów (akcji) spółki w części, w jakiej pomniejszałyby one podstawę opodatkowania, w której uwzględnione są przychody związane z kontynuacją działalności gospodarczej nabywanej spółki, w szczególności w związku z połączeniem, wniesieniem wkładu niepieniężnego, przekształceniem formy prawnej lub utworzeniem podatkowej grupy kapitałowej (art. 16 ust. 1 pkt 13e u.p.d.o.p.). Koszty finansowania dłużnego zostały przy tym zdefiniowane jako koszty finansowania dłużnego w rozumieniu przepisów o niedostatecznej kapitalizacji (czyli wszelkiego rodzaju koszty związane z pozyskaniem środków finansowych i korzystaniem z nich, w szczególności odsetki, opłaty, prowizje itd. – art. 15c ust. 12 u.p.d.o.p.). Jak widać, ustawodawca chciał doprowadzić do sytuacji, w której w przypadku nabycia spółki fi-

nansowanego (przynajmniej częściowo) długiem, koszty finansowania nie mogą być nigdy odliczane od przychodu generowanego przez nabywaną spółkę/przedsiębiorstwo nabywanej spółki.

Refinansowanie długu

W interpretacji indywidualnej z 5 lutego 2018 r.⁶ organ zajął stanowisko, zgodnie z którym w przypadku refinansowania długu omawiane ograniczenie stosuje się też do nowego finansowania. W analizowanej sytuacji wnioskodawca planował zaciągnąć kredyt konsolidacyjny, który miał zastąpić kilka kredytów finansujących różne cele. Jednym z nich był kredyt akwizycyjny na zakup udziałów w spółce, która następnie połączyła się z wnioskodawcą (została przejęta przez wnioskodawcę). Organ uznał, że kredyt konsolidacyjny niejako „przejmie” ograniczenia dotyczące kredytu akwizycyjnego.

Rozstrzygnięcie organu nie do końca jest zgodne z literalnym brzmieniem przepisu, gdyż nowy kredyt nie

został zaciągnięty na nabycie udziałów w spółce. Dlatego tak rozszerzająca wykładnia może budzić pewne wątpliwości. Gdyby nawet przyjąć ją za prawidłową, to trzeba pamiętać, że w przypadku refinansowania mieszanego (np. dług i kapitał, dług i środki własne) istotne będzie ustalenie, które środki, zgodnie z postanowieniami stron lub faktycznym przebiegiem, refinansowały dług zaciągnięty na nabycie udziałów.

Różnice kursowe

W interpretacji indywidualnej z 12 października 2018 r.⁷ organ potwierdził, że wyłączeniu z kosztów podlegają również różnice kursowe zrealizowane w związku ze spłatą pożyczki zaciągniętej na nabycie udziałów. Rozstrzygnięcie to jest spójne z interpretacjami w zakresie przepisów o niedostatecznej kapitalizacji, które wskazują, że różnice kursowe zaliczają się do kosztów finansowania dłużnego.

6 Sygn. 0114-KIDP2-2.4010.295.2017.1.AM, Legalis.
7 Sygn. 0114-KIDP2-2.4010.415.2018.1.AM, Legalis.



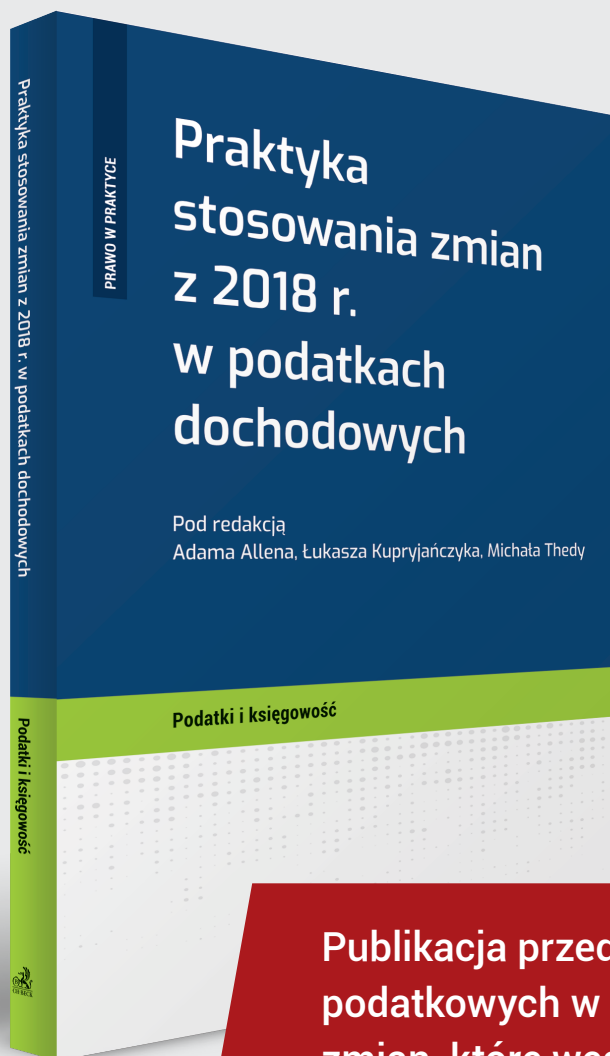
Artykuł pochodzi z książki „Praktyka stosowania zmian z 2018 r. w podatkach dochodowych” (redakcja: Adam Allen, Łukasz Kupryjańczyk, Michał Thedy), wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2018 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/17939-praktyka-stosowania-zmian-z-2018-r-w-podatkach-dochodowych-adam-allen>.

Summary

Katarzyna Charchut, Katarzyna Wójcicka, Michał Thedy, Michalina Opoka

Specific limitations on cost deductibility – intangibles and debt push down

The new provisions binding from 1 January 2018 restrict the deductibility of the depreciation charges made on the intangibles owned by the taxpayer as well as of costs of using the intangibles. The limitation relates to the situation where the taxpayer acquired or created an intangible, disposed it to a third party and subsequently uses it under e.g. license agreement. The costs are limited up to the amount of taxable revenue derived by the taxpayer upon the disposal. Another restriction refers to interest and other financing costs on debt which has been used to finance the acquisition of shares to the extent they would decrease the revenue derived from the business of the acquired company. This limitation concerns the situations where after the acquisition of the shares, the target was merged with the acquiring company to bring the debt to the level of the acquired business.



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

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

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



www.ksiegarnia.beck.pl

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



Mateusz Piech

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Śląskim i Karl-Franzens-Universität Graz. Zainteresowania zawodowe i naukowe autora koncentrują się w obszarze podatków.

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, zysk netto, dochód, koszty podatkowe, nagrody, premie, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

WYŁĄCZENIE Z KOSZTÓW PODATKOWYCH WYDATKÓW SFINANSOWANYCH Z ZYSKU NETTO

Zgodnie z nowym art. 16 ust. 1 pkt 15a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹, z kosztów podatkowych wyłączone zostały kwoty wypłacane tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto). Wprowadzenie tego przepisu jest wynikiem historycznych sporów co do możliwości rozpoznania jako kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nagrody (premie) dla pracowników, sfinansowane z zysku netto (dochodu po opodatkowaniu).

Wprowadzenie – historia sporu

Przedmiotowy spór ma swoje źródło w wykładni art. 16 ust. 1 pkt 40 u.p.d.o.p., który ogranicza zaliczanie do kosztów podatkowych składki na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i inne fundusze celowe, utworzone na podstawie odrębnych ustaw od nagród i premii wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jak wskazuje się w literaturze, zgodnie z brzmieniem u.p.d.o.p.: „Nie były więc kosztem składki, natomiast przepis nie ograniczał ujmowania w koszty samych nagród i premii stanowiących podstawę naliczania tych składek”². W praktyce podatnicy mieli jednak wątpliwości co do możliwości ujmowania w kosztach podatkowych całości wydat-

ków na premie i nagrody sfinansowane z zysku netto, co zaowocowało wydaniem wielu interpretacji prawa podatkowego. W większości interpretacji organy podatkowe uznawały za nieprawidłowe stanowisko, zgodnie z którym premie i nagrody sfinansowane z zysku netto mogą stanowić koszty uzyskania przychodów.

Powszechność kwestionowania przez Ministerstwo Finansów korzystnej dla podatników wykładni przepisów prawa podatkowego wywołała wszczęcie wielu sporów przed sądami administracyjnymi. Spory te efektywnie doprowadziły do wykształcenia się dwóch rozbieżnych linii orzeczniczych: „profiskalnej” i „propodatkowej”. Stosownie do tzw. profiskalnej linii orzeczniczej NSA³ premie i nagro-

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

2 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Lex/el. 2018.

3 Ten nurt orzeczniczy zapoczątkowany został wyrokiem NSA z 29 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2208/10, Legalis i kontynuowany w wyrokach: z 3 października 2012 r., sygn. akt II FSK 332/11, Legalis; z 5 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1375/11, Legalis; z 16 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1692/11, Legalis.

dy sfinansowane z zysku netto nie mogły stanowić kosztów uzyskania przychód, natomiast w myśl nurtu tzw. propodatkniczego⁴ można było je traktować jako koszty podatkowe.

Rozbieżność ta doprowadziła do rozpatrzenia sprawy przez skład siedmiu sędziów NSA. W uchwale z 22 czerwca 2015 r. sąd uznał⁵, że nagrody i premie wypłacone pracownikom przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dochodu po opodatkowaniu mogą stanowić koszty uzyskania przychodów tego podatnika. Uzupełniając warto podkreślić, że wykładnia ta została zaaprobowana również w późniejszej uchwale NSA z 1 lutego 2016 r.⁶. Uchwały te zmusiły Ministerstwo Finansów do zmiany stanowiska i zaakceptowania poglądu, zgodnie z którym wydatki na premie i nagrody dla pracowników sfinansowane z zysku netto mogą stanowić koszty uzyskania przychodów. Miało to również swoje odbicie w interpretacjach wydawanych już po publikacji uchwał (tak m.in. w interpretacjach indywidualnych: z 1 czerwca 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.64.2017.1.AW, Legalis; z 10 marca 2017 r., sygn. 0461-IT-PB3.4510.45.2017.1.PS, Legalis; z 9 marca 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-907/15/MS, Legalis; z 6 października 2016 r., sygn. ILPB2/4510-1-61/16-2/PS, Legalis; z 19 lutego 2016 r., sygn. IPPB6/4510-418/15-2/AK, Legalis).

Ustawodawca nie pogodził się jednak do końca z taką wykładnią analizowanego zagadnienia i postanowił wprost wykluczyć z katalogu kosztów podatkowych kwoty wypłacane tytułem podziału wyniku jednostki (zysku netto) – w tym zwłaszcza premie i nagrody. Motywację

ustawodawcy w tym względzie wskazano wprost w treści uzasadnienia do nowelizacji u.p.d.o.p., wprowadzonej ustawą z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁷.

Fragment uzasadnienia do nowelizacji u.p.d.o.p., wprowadzonej ustawą z 27 października 2017 r.

Z uwagi na orzecznictwo sądów administracyjnych, ukształtowane w zakresie zagadnienia dopuszczalności zaliczania do kosztów uzyskania przychodów nagród z zysku, wskazane jest wprowadzenie do u.p.d.o.p. przepisu *expressis verbis* wyłączającego możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów jakichkolwiek części składowych zysku spółki, niezależnie od ich przeznaczenia.

Podobne stanowisko w tym względzie znajduje potwierdzenie w literaturze⁸.

Wątpliwości interpretacyjne związane z treścią wprowadzonego przepisu

Zdaniem autora, wprowadzenie do u.p.d.o.p. przepisu art. 16 ust. 1 pkt 15a tylko pozornie eliminuje możliwość zaliczania do kosztów podatkowych wydatków na premie i nagrody sfinansowane z zysków netto⁹. Co prawda w treści uzasadnienia autorzy nowelizacji wprost wskazali chęć wyłączenia z kosztów podatkowych takich wydatków, jednakże nie zdecydowano się ostatecznie na jakiegokolwiek odniesienie do premii i nagród

w treści dodanej regulacji – mowa w niej wyłącznie o „kwotach wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto)”.

Wobec tego, aby móc dokonać wykładni nowej regulacji, konieczne jest sięgnięcie do ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹⁰ (dalej k.s.h.), który reguluje podział zysku w spółkach kapitałowych – zwłaszcza do art. 191. Stosownie do tego przepisu podstawową formą rozliczenia zysku netto jest jego podział między wspólnikami, zgodnie z umową spółki, po dopełnieniu dodatkowych formalności i pokryciu strat oraz innych niedoborów. Jednakże w myśl art. 191 § 2 k.s.h. możliwe jest, aby wspólnicy zdecydowali w umowie spółki o innym sposobie podziału zysku – np. powiększeniu kapitałów zapasowych lub wypłaceniu nagród i premii pracownikom.

Podsumowanie

Przepis art. 16 ust. 1 pkt 15a u.p.d.o.p. uniemożliwia zatem uznanie za koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych na wypłacenie premii i nagród pracownikom, pokrytych z zysku netto danego przedsiębiorstwa, na podstawie art. 191 § 2 k.s.h. (tj. na podstawie przewidzianego w umowie spółki sposobu podziału zysku innego niż wypłata dywidendy). Należy jednak zwrócić uwagę, że na mocy art. 191 § 2 k.s.h. zyski mogą również zostać przekazane na kapitały zapasowe, a dopiero później – już poza trybem tego przepisu – zostać wypłacone pracownikom w formie premii i nagród. Wówczas dokonywana wypłata nie będzie stanowiła kwoty wypłacanej tytułem podziału zysku (co nastąpiło wcześniej),

4 Drugi z wykształconych nurtów orzeczniczych NSA zapoczątkowany został wyrokiem z 29 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2275/10, Legalis i kontynuowany w wyrokach: z 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1220/12, Legalis i z 3 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3618/13, Legalis.

5 Uchwała NSA z 22 czerwca 2015 r., sygn. II FPS 3/15, Legalis.

6 Uchwała NSA w składzie 7 sędziów z 1 lutego 2016 r., sygn. akt II FPS 5/15, Legalis.

7 Dz.U. 2017 poz. 2175.

8 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki... op. cit.*; W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Legalis/el. 2018; W. Modzelewski i in., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Legalis/el. 2018.

9 W. Dmoch, *Premia z zysku a koszt uzyskania przychodu*, „Przegląd Podatkowy” 2018 Nr 5, s. 11-12.

10 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1577.

lecz stanowić będzie wypłatę dodatkowego wynagrodzenia z kapitałów własnych spółki. Tym samym zaś nie powinna podlegać reżimowi wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów.

Powyższa interpretacja nie jest jednak zgodna z uzasadnieniem do nowelizacji u.p.d.o.p. i może być kwestionowana przez organy. W konsekwencji więc, podobnie jak w poprzednim stanie praw-

nym, istnieje ryzyko, że spory odżyją na nowo – tym razem jednak w odniesieniu do premii i nagród pośrednio sfinansowanych z zysków netto.



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

Summary

Mateusz Piech

Non-deductible expenses financed from net profit

Starting from 1 January 2018 amounts paid out of allocation of net profit are not tax deductible. Introduction of the above rule is connected with the long lasting dispute on the ground of the previously binding provisions. Those provisions ruled that the social insurance contributions from bonuses paid out of net profit are not tax deductible. The taxpayers claimed that only the contributions, and not the underlying bonuses, are non-deductible. The tax authorities took an opposite position. The introduced rule was to stop the dispute and exclude from tax deductible costs any payments made out of net profit. However, it seems that its wording referring to “allocation of net profit” is imprecise and open to contradictory interpretations.

KURS EXCEL

ZINTEGROWANY KURS SPECJALISTÓW MS EXCEL OD PODSTAW DO POZIOMU ZAAWANSOWANEGO

Warszawa,
15 kwiecień-18 czerwca
Prowadzący: Janusz Gach



Więcej

T: +48 533 339 817

E: szkolenia@russellbedford.pl

M: www.rbakademia.pl

Zapraszamy
ODWIEDŹ NASZĄ STRONĘ WWW,
ZAREJESTRUJ SIĘ I KORZYSTAJ
Z NIŻSZYCH CEN SZKOLEŃ I KONFERENCJI

AKADEMIA

Szkolenia
 OTWARTE ▼ ZAMKNIĘTE ▼

Inne usługi
 W CZYM POMAGAMY ▼

O nas Moje konto Wyszukiwarka szkoleń Centrum pomocy

Logowanie
 Rejestracja

Potrzebujesz szkoleń, kursów lub usług doradczych?

Wszystkie nasze usługi dofinansowane są z funduszy europejskich i z krajowego funduszu szkoleniowego

Temat:

 Kategoria:

 Szukaj

Potrzebujesz odpowiedzi? Szukaj wg kategorii, miasta lub przejdź do wyszukiwarki zaawansowanej

V KONFERENCJA KADRY I PŁACE 2019 - REWOLUCYJNE ZMIANY

więcej

AKTUALNOŚCI

Katalog szkoleń finansowych, controllingowych i informatycznych kwiecień-czerwiec 2019

Obniżenie stawki CIT – co oznacza dla małych firm?

Katalog szkoleń kadrowo-płacowych kwiecień-czerwiec 2019

[przejdź do aktualności](#)

NAJBLIŻSZE SZKOLENIA

Zmiany w podatku od towarów i usług (VAT) w 2019 roku (1517KT)
13 marca 2019 - 13 marca 2019

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) – najnowsze przepisy (1515LU)
13 marca 2019 - 13 marca 2019

2019 - ВЕМОГУЩІЕ ЗМІНІА І КОНФЕРЕНЦІА КАРДЫ І ПЛАСЕ

więcej

AKTUALNOŚCI

Katalog szkoleń kadrowo-płacowych kwiecień-czerwiec 2019

Obniżenie stawki CIT – co oznacza dla małych firm?

Katalog szkoleń finansowych, controllingowych i informatycznych kwiecień-czerwiec 2019

[przejdź do aktualności](#)

NAJBLIŻSZE SZKOLENIA

Zmiany w podatku od towarów i usług (VAT) w 2019 roku (1517KT)
13 marca 2019 - 13 marca 2019

Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) – najnowsze przepisy (1515LU)
13 marca 2019 - 13 marca 2019

www.rbakademia.pl

tel: 22 276 61 84

szkolenia@russellbedford.pl



Dr Rafał Aleksander Nawrot

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

Słowa kluczowe: prawo, podatki, podatnicy, prawo podatkowe, niezrealizowany zysk, exit tax, podatek dochodowy od osób fizycznych, Konstytucja RP, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, rezydencja podatkowa, składniki majątku, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

CZY EXIT TAX OD OSÓB FIZYCZNYCH JEST ZGODNY Z KONSTYTUCJĄ RP?

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszły w życie nowe regulacje ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹, wprowadzające tzw. *exit tax* – podatek obciążający w założeniu ustawodawcy zmianę rezydencji podatkowej osób fizycznych, podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz transfer aktywów tych osób poza granicę Polski, jeżeli na skutek tego transferu Polska w całości lub w części traci prawo do opodatkowania zysków z odpłatnego zbycia tych aktywów². Wziąwszy pod uwagę niezwykle szybkie tempo prac legislacyjnych, niewątpliwie niesprzyjające jakości legislacji podatkowej, posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami nieostrymi, niekiedy wręcz skrajnym brakiem precyzji ww. regulacji, można zadać pytanie o zgodność przepisów art. 30da-art. 30di u.p.d.o.f. z ustawą zasadniczą³.

1. Wprowadzenie

Powyższe pytanie jest tym bardziej istotne, jeżeli uwzględni się aktualny stan prawny i faktyczny dotyczący funkcjonowania polskiego sądu konstytucyjnego i najdalej idące wątpliwości co do konstytucyjności części składu sędziowskiego, w tym konstytucyjności powołania obecnego Prezesa Trybunału Konstytucyjnego. Przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza problemu zgodności regulacji wprowadzających do polskiego systemu prawnego tzw. *exit tax* z Konstytucją RP, przy czym ze względu na rozległość tego zagad-

nienia, problematyka zgodności ww. regulacji prawa polskiego z prawem Unii Europejskiej oraz wpływem niezgodności w powyższym zakresie na ocenę konstytucyjności ww. regulacji u.p.d.o.f., została pozostawiona poza zakresem niniejszej analizy⁴.

2. *Exit tax* na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Konstrukcja prawna regulacji u.p.d.o.f. wprowadzających *exit tax* wskazuje, iż podatek ten ma obciążać hipotetyczne zyski, a nie zyski rzeczywiście osiągnięte przez podatni-

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

2 Powyższe zmiany zostały wprowadzone do u.p.d.o.f. na mocy postanowień art. 1 pkt 27 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 poz. 2193, zwanej dalej „u.z.u.p.d.o.f.”.

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

ka w sensie treści ekonomicznej bądź zyski podatnikowi należne, choć jeszcze nieotrzymane. Przepis art. 30da ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, iż podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi:

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

Zgodnie z postanowieniami art. 30da ust. 10 zdanie drugie u.p.d.o.f. nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, do celów opodatkowania podatkiem dochodowym nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku. Oznacza to, że w przypadku braku kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia składnika majątku, nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku, co jest równoznaczne z opodatkowaniem w wysokości 3% podstawy opodatkowania. *A contrario* w przypadku uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia składnika majątku ustalana jest wartość podatkowa składnika majątku, co skutkuje opodatkowaniem w wysokości 19%. Natomiast na mocy postanowień art. 30da ust. 2 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo

do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;

- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania do innego państwa⁵.

Z literalnego brzmienia powyższej regulacji wynika, iż w przypadku gdy przenoszony składnik majątku nie pozostanie własnością tego samego podmiotu (np. w przypadku aportu do zagranicznej spółki kapitałowej), jego transfer poza granice Polski nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od niezrealizowanych zysków. Źródłem pewnego ryzyka interpretacyjnego *in dubio pro fisco* jest w powyższym przypadku otwarty katalog czynności podatnika, które stanowią „przeniesienie składnika majątku”. Pojęcie „przeniesienia składnika majątku” zostało zdefiniowane w art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f. w drodze definicji „przez wyliczenie”, które jednak nie ma enumeratywnego charakteru i wprowadza otwarty katalog przesłanek przesądzających o opodatkowaniu. Powyższy przepis stanowi, że przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w art. 30da ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., obejmuje w szczególności sytuację, w której:

- 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.⁶, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f.⁷, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność gospodarczą poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością gospodarczą prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;

- 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2a u.p.d.o.f., przenosi do innego państwa całość albo część działalności gospodarczej prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.

Zgodnie zaś z postanowieniami art. 30da ust. 3 u.p.d.o.f. w przypadku składnika majątku niezwiązanego z działalnością gospodarczą opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w przypadku, o którym mowa w art. 30da ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f., podlegają tylko składniki majątku stanowiące: ogół praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną, udziały w spółce, akcje i inne papiery wartościowe, pochodne instrumenty finansowe oraz tytuły uczestnictwa w funduszach kapitałowych („majątek osobisty”), jeżeli podatnik ma miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez łącznie co najmniej pięć lat w dziesięcioletnim okresie poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej. Zgodnie

4 Problematyka niezgodności regulacji art. 30da-art. 30di u.p.d.o.f. z prawem UE została omówiona m.in. w poniższych publikacjach: R.A. Nawrot, *Czy „exit tax” jest zgodny z prawem UE?*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2019 r., Nr 2, R.A. Nawrot, *Exit tax od osób fizycznych może naruszać art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu UE*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 2019 r., Nr 1 (6), str. 11 oraz J. Kyć, B. Nawrot, *Podatek od niezrealizowanych zysków osób fizycznych w świetle zgodności z prawem Unii Europejskiej i Konstytucją RP*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, 2019 r., Nr 1 (6), str. 37.

5 Przepis art. 30da ust. 5 u.p.d.o.f. wprowadza w powyższym zakresie wyłączenie z opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w art. 30da ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

6 Tj. podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

7 Tj. podatnik podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

zaś z treścią art. 30da ust. 7 u.p.d.o.f. dochodem z niezrealizowanych zysków jest nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia⁸ albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową⁹.

Z kolei na mocy postanowień art. 30da ust. 8 u.p.d.o.f. wartość rynkową składnika majątku określa się:

1) zgodnie z art. 19 ust. 3 u.p.d.o.f.¹⁰ – w przypadku składników majątku osobistego i składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;

2) zgodnie z art. 23o u.p.d.o.f.¹¹ – w pozostałych przypadkach.

Wartość rynkową składników majątku podatnika objętych małżeńską wspólnością majątkową określa się u każdego z małżonków w wysokości połowy wartości rynkowej tych składników majątku¹². W sytuacji, gdy przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z nie-

zrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków określa organ podatkowy¹³. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku, przy czym w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części)¹⁴. W przypadku gdy podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zaś od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie, przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie¹⁵.

Kryterium majątkowym zastosowania regulacji art. 30da u.p.d.o.f. jest wartość rynkowa przenoszonych składników majątku, przekraczająca kwotę 4 000 000 zł. Zgodnie z dyspozycją art. 30da ust. 14 u.p.d.o.f. podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowemu deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Jeżeli po miesiącu, w którym łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekroczyła kwotę 4 000 000 zł przenoszone są kolejne składniki majątku, podatnicy obowiązani są składać deklarację do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym przenoszone są składniki, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny. Z kolei wedle brzmienia art. 30db ust. 1 u.p.d.o.f. przepisów art. 30da u.p.d.o.f. nie stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku nie przekracza kwoty 4 000 000 zł, przy czym w przypadku małżonków powyższy limit wartości rynkowej składnika majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową dotyczy łącznie obojga małżonków¹⁶. Kolejne regulacje u.p.d.o.f. dotyczące podatku od niezrealizowanych

8 Wedle regulacji art. 30da ust. 6 u.p.d.o.f. dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.

9 Zgodnie z brzmieniem art. 30da ust. 10 u.p.d.o.f. wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Nie ustala się wartości podatkowej składnika majątku w przypadku, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami, do celów opodatkowania podatkiem dochodowym nie uwzględnia się kosztów uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia tego składnika majątku.

10 Zgodnie z powyższym przepisem wartość rynkową przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

11 Tj. zgodnie z zasadą ceny rynkowej (ang. *arm's length principle*). Wedle brzmienia art. 23o ust. 1 u.p.d.o.f. podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

12 Art. 30da ust. 9 u.p.d.o.f.

13 Art. 30da ust. 11 u.p.d.o.f.

14 Art. 30da ust. 12 u.p.d.o.f.

15 Art. 30da ust. 13 u.p.d.o.f. Zgodnie zaś z dyspozycją art. 30dg ust. 1 u.p.d.o.f., jeżeli na podstawie art. 22 ust. 1n pkt 1, ust. 1na u.p.d.o.f. lub art. 22g ust. 1 pkt 7 lub 8 u.p.d.o.f. podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku określoną w państwie członkowskim UE do celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 i ust. 1a pkt 2 u.p.d.o.f., informację, według ustalonego wzoru, o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Powyższą informację składa się za rok podatkowy, w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczpospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej (art. 30dg ust. 2 u.p.d.o.f.). Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 30dg ust. 1 u.p.d.o.f., w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej (art. 30dg ust. 3 u.p.d.o.f.).

16 Art. 30db ust. 2 u.p.d.o.f.

dochodów dotyczące wyłączeń¹⁷ i zwolnień¹⁸ z zakresu zastosowania opodatkowania tym podatkiem nie mają wpływu na ocenę zgodności opodatkowania podatkiem dochodowym tzw. niezrealizowanych zysków z Konstytucją RP. W tym zakresie kluczowe znaczenie mają regulacje art. 30da u.p.d.o.f. i z tego względu postanowienia art. 30dc oraz art. 30di u.p.d.o.f. zostały pozostawione poza zakresem niniejszej analizy. Szczególną regulacją jest natomiast art. 30df u.p.d.o.f., który przewiduje zwrot pobranego przez fiskusa podatku od niezrealizowanych zysków. Wedle treści ust. 1 powyższego przepisu, jeżeli podatnik w okresie 5 lat, liczonych od końca roku podatkowego, w którym przeniósł składnik majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przeniósł go z powrotem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, może wystąpić o zwrot podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków w części przypadającej na ten składnik. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 30df ust. 2 u.p.d.o.f., jeżeli podatnik w okresie 5 lat, liczonych od końca roku podatkowego, w którym zmienił rezydencję podatkową, ponownie stanie się osobą podlegającą w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, może on wystąpić o zwrot zapłaconego podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, przy czym zwrot nie dotyczy podatku przypadającego na składniki majątku, które pozostają związane z położonym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika.

Na uwagę zasługują także regulacje art. 30de u.p.d.o.f., wprowadzające za-

sady rozłożenia na raty podatku od tzw. niezrealizowanych zysków. Przepis art. 30de ust. 1 u.p.d.o.f. stanowi, iż podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości albo części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub UE umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE¹⁹. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 30de ust. 2 u.p.d.o.f. w przypadku, gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, rozłożenie na raty zapłaty całości albo części tego podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa²⁰ dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych.

Istotnym przepisem określającym zakres przedmiotowy podatku od niezrealizowanych zysków jest także art. 30dh u.p.d.o.f., którego ust. 1 stanowi, że w przypadku gdy przenoszącym składnik majątku²¹ jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy art. 30da-30dg

u.p.d.o.f. oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di u.p.d.o.f. stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. stosuje się odpowiednio²². Ponadto, zgodnie z postanowieniami art. 30dh ust. 3 u.p.d.o.f., przepisy art. 30dh ust. 1 i 2, art. 30da-30dg u.p.d.o.f. oraz przepisy wydane na podstawie art. 30di u.p.d.o.f. stosuje się odpowiednio do nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku oraz wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia – jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku. Na uwagę zasługuje fakt, iż o ile na gruncie brzmienia art. 30dh ust. 3 u.p.d.o.f. darowizna składnika majątku do podmiotu zagranicznego jest zdarzeniem traktowanym na równi z „przeniesieniem składnika majątku” poza granice Polski (bez względu na fakt, że w takim przypadku zmienia się właściciel takiego składnika majątku), to aport składnika majątku do jakiegokolwiek spółki zagranicznej (a także do spółdzielni) jest zdarzeniem neutralnym podatkowo z perspektywy opodatkowania tzw. niezrealizowanych zysków.

3. Konstytucyjne wymogi dla regulacji prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawa

3.1. Zasada demokratycznego państwa prawa

17 Przepis art. 30dc u.p.d.o.f. wprowadza w określonych przypadkach wyłączenie z opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków, gdy składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy.

18 Przepis art. 30dd u.p.d.o.f. wprowadza zwolnienia z opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków składniki majątku przekazane organizacjom pożytku publicznego oraz przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

19 Dyrektywa Rady (UE) 2010/24/UE z 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń (Dz.Urz. UE L 84/1 z 31 marca 2010 r.), zwana dalej „Dyrektywą 2010/24/UE”.

20 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z późn. zm., zwana dalej „o.p.”.

21 Zgodnie z postanowieniami art. 30dh ust. 2 u.p.d.o.f., ilekroć w ust. 1 i art. 30da-30dg u.p.d.o.f. jest mowa o składniku majątku, rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

22 Zgodnie z dyspozycją art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.

Zgodnie z postanowieniami art. 2 Konstytucji RP, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Powyższy przepis stanowi fundament konstytucyjnego porządku prawnego RP, mając podstawowe znaczenie dla sytuacji prawnej obywateli i organów władzy państwowej. Z zasady demokratycznego państwa prawa wywodzone są inne funkcjonalnie z nią związane zasady, stanowiące jej konkretyzację i uszczegółowienie, mające szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, ze względu na wysoki stopień jego ingerencji w sferę wolności i własności obywateli, takie jak zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. W prawie podatkowym zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oznacza konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom norm prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć dokonywanych na podstawie tych norm przez organy podatkowe. Poszanowanie przez państwo i jego organy zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oznacza także obowiązek tworzenia jasnego, spójnego i przejrzystego systemu prawa podatkowego. Realizacja zasady demokratycznego państwa prawnego w obrębie prawa podatkowego posiada wyjątkowo bogaty i jednolity dorobek orzeczniczy Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych.

Przykładowo w wyroku z 8 listopada 1998 r.²³ Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że: „Zasada zaufania obywateli do państwa (...) rodzi (...) określone obowiązki w sferze działania państwa. Kryje się za tym w szczególności obowiązek kształtowania prawa w taki spo-

sób, by nie ograniczać praw obywateli, konstruując system prawa jasny, spójny i zrozumiały dla obywateli, dający im gwarancję stabilności prawa”. Konsekwencją istnienia zasady demokratycznego państwa prawnego jest art. 32 Konstytucji RP. Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi oraz mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne, natomiast w myśl art. 32 ust. 2 Konstytucji RP nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. Powołany wyżej artykuł zawiera dyrektywę równego traktowania, skierowaną do ustawodawcy, stanowiącą wytyczną w procesie stanowienia i stosowania prawa, którą należy w szczególności odnieść do prawa podatkowego, ze względu na występującą w jego przypadku szczególnie mocno zarysowaną władczość państwa oraz nierównorzędną relacji podatnika z państwem. Z dyrektywy równego traktowania i zakazu dyskryminacji należy więc konsekwentnie wywodzić zakaz dyskryminacji podatkowej. Zasada równości wobec prawa stanowi jeden z fundamentów demokratycznego porządku prawnego. Z zasady tej wynika prawo do równego traktowania przez władze publiczne oraz zakaz stosowania przez organy władzy publicznej dyskryminacji w życiu politycznym, społecznym i gospodarczym, która to dyskryminacja nie może być w żaden sposób usprawiedliwiona.

3.2. Zakaz interpretacji *in dubio pro fisco*

W prawie podatkowym obowiązuje zakaz interpretacji wywołujących wątpliwości przepisów prawa na korzyść fiskusa. Zakaz ten należy do konstytucyjnych fundamentów prawa podatkowe-

go RP jako demokratycznego państwa prawnego. Wywodzony jest on z art. 2 Konstytucji RP i znajduje potwierdzenie w obszernym oraz jednolitym orzecznictwie TK i sądów administracyjnych. W uchwale z 26 kwietnia 1994 r.²⁴ Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy (...) bez wyraźnego brzmienia ustawy (...) byłaby niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego”. Z kolei NSA w wyroku z 3 kwietnia 2001 r.²⁵ stwierdził, że „Sąd administracyjny (...) powinien posłużyć się taką wykładnią, która pozostaje w zgodzie z wypracowanymi już w orzecznictwie zasadami. Jedną z nich jest zasada interpretowania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika”. Zakaz interpretacji wątpliwych regulacji prawnych *in dubio pro fisco* był wielokrotnie podkreślany w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyrokach NSA z 14 listopada 2013 r.²⁶ oraz z 20 listopada 2013 r.²⁷.

Konieczność rozstrzygania wszelkich wątpliwości prawnych na korzyść podatnika ma charakter bezwzględny i znajduje potwierdzenie w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego. Przykładowo NSA w wyroku z 20 listopada 2013 r. wskazał, że „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasne regulacje podatkowe należy interpretować na korzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to trzeba opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych, a nie orzekać *in dubio pro fisco*”²⁸. Z kolei WSA w Białymstoku w wyroku z 16 października 2013 r.²⁹ wskazał, że „obowiązki podatkowe nie mogą zaś być żadną miarą domniemywane i usta-

23 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 listopada 1998 r., sygn. akt K 7/89.

24 Uchwała TK z 26 kwietnia 1994 r., sygn. akt W.11/93, publ. Dz.U. 1994 Nr 62 poz. 263.

25 Wyrok NSA z 3 kwietnia 2001 r., sygn. akt III SA 3108/00.

26 Wyrok NSA z 20 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 154/12.

27 Wyrok NSA z 20 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 152/13.

28 Wyrok NSA z 20 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 1709/12.

29 Wyrok WSA w Białymstoku z 16 października 2013 r., sygn. akt I SA/Bk 335/13.

lane w drodze analogii czy stosowania wykładni rozszerzającej. W razie natomiast różnych możliwych interpretacji językowych tego samego tekstu prawnego, organy podatkowe mając na uwadze zasadę zaufania podmiotów podporządkowanych do państwa i stanowionego przezeń prawa, winny kierować się nie tyle zasadą *in dubio pro fisco*, co zasadą *in dubio pro tributario*. Powyższa tendencja orzecznicza sądów znalazła swój normatywny wyraz w postanowieniach art. 217 Konstytucji RP, nawiązując tym samym do obowiązującej od przeszło 600 lat w polskim prawodawstwie podatkowym zasady *nullum tributum sine lege*. Podsumowując, podatnik może dowolnie kształtować swe cywilnoprawne i prawnohandlowe działania, zaś prawo podatkowe znajdzie zastosowanie „jedynie” do efektów tych działań. W razie zaistnienia na gruncie literalnego brzmienia ustawy wątpliwości co do istnienia obowiązku podatkowego, zawsze należy te wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika, co powinno oznaczać, że obowiązek podatkowy nie powstanie. Negatywne skutki błędów ustawodawcy mogą obciążać wyłącznie państwo, jako twórcę prawa, nigdy zaś podatnika.

3.3. Zakaz dyskryminacji podatkowej

Zakaz dyskryminacji podatkowej należy do konstytucyjnych fundamentów prawa podatkowego i polskiego prawa w ogóle. Niedopuszczalność różnicowania na gruncie prawa podatkowego sytuacji podmiotów podobnych, będących w takiej samej sytuacji faktycznej, wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Dyskryminacja podatkowa naruszałaby także zasadę sprawiedliwości społecznej, będącą uszczegółowieniem pojęcia „demokratycznego państwa prawnego” oraz zasadę równości, wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP.

W kontekście art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego zasadę powszechności opodatkowania, wszyscy podatnicy będący w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej mają obowiązek ponoszenia jednakowych ciężarów podatkowych na rzecz państwa, a *contrario* żaden podatnik nie może być zobligowany do ponoszenia większych świadczeń fiskalnych od innych adresatów tej samej ustawy podatkowej. Organa aparatu skarbowego oraz sądy stosujące prawo mają więc konstytucyjny obowiązek jednakowego traktowania podmiotów prawa podatkowego. Dyskryminacja podatkowa, ze względu na miejsce zamieszkania lub państwo alokacji swych aktywów, stanowiłaby również naruszenie swobody przemieszczania i osiedlania się, a także swobody przedsiębiorczości, albowiem większy ciężar podatkowy niewątpliwie zniechęca do podjęcia określonych działań, z których dokonaniem wiąże się ciężar podatkowy oderwany od jakiegokolwiek rzeczywistego przysporzenia majątkowego.

Ponadto, dyskryminacja podatkowa jest równoznaczna z naruszeniem zasady wolności działalności gospodarczej wyrażonej w art. 22 Konstytucji RP. W wyroku z 11 maja 2004 r.³⁰ Trybunał Konstytucyjny, uznając ówczesny przepis art. 24b § 1 o.p. za sprzeczny z ustawą zasadniczą, wskazał, iż „narusza on zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP, a także zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art. 22 Konstytucji RP” m.in. poprzez niejasną i nieprecyzyjną konstrukcję językową oraz związany z tym zbyt duży zakres władczej ingerencji organów stosujących prawo podatkowe w sferę praw i wolności jednostki, a w konsekwencji nieprzewidywalność działań tych organów.

3.4. Obowiązek precyzyjnej i jasnej konstrukcji językowej przepisów prawa podatkowego

W wyroku z 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. (...) Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki”. W powyższym wyroku Trybunał Konstytucyjny wprost wskazał, że „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w skorzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego”. Ustawodawca nie może wprowadzać prawnopodatkowej sankcji w związku z podjęciem przez podatnika czynności, które nie są prawnie zakazane. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 r. wskazał także, że „jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji RP) jest norma zakazująca sankcjonowania (...) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem

30 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. akt K4/03, publ. Dz.U 2004 Nr 122 poz. 1288, zwany dalej „Wyrokiem z 11 maja 2004 r.”.

(...). Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi". Zauważyć należy, że wszelkie zakazy podejmowania takich czy innych działań należą do sfery innych niż prawo podatkowe gałęzi prawa i tam też powinny znaleźć swe miejsce. Prawo podatkowe może natomiast przewidywać takie czy inne konsekwencje podjęcia przez podatników określonych działań w zakresie związanych z nimi ciężarów fiskalnych.

Ponadto należy podkreślić, iż nieenumeratywne wyliczenie przesłanek przesądzających o opodatkowaniu lub o jego braku w praktyce oznacza, że organy krajowej administracji skarbowej mogą co najmniej po części w oparciu o przesłanki pozaustawowe, tj. niewymienione *expressis verbis* w ustawie decydować o opodatkowaniu, co samo w sobie należy uznać za naruszenie konstytucyjnego wymogu regulacji ustawowej w sprawach podatkowych, a w konsekwencji art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Tego typu nieprecyzyjne sformułowanie przepisów prawa podatkowego może również prowadzić do niekonstytucyjnych ograniczeń prawa własności poprzez opodatkowanie, co z kolei narusza art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji RP³¹. Co więcej, tego typu sytuacja może zmierzać do wywiedzenia obowiązku podatkowego z analogii lub nawet z domniemania, co w oczywisty sposób naruszałoby art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP.

4. Analiza zgodności regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z perspektywy zgodności z Konstytucją RP

Z regulacji art. 30da u.p.d.o.f., w szczególności zaś z ust. 1, 2, 7 i 10 tego przepisu wynika, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od niezrealizowanych zysków jest hipotetyczny dochód, który w rzeczywistości wystąpiłby, gdyby podatnik odpłatnie zbył składniki majątku, które zostały przeniesione poza granice Polski lub co do których Polska utraciła w całości lub części prawo do opodatkowania w przypadku ich odpłatnego zbycia po zmianie rezydencji podatkowej podatnika. Powyższy zabieg legislacyjny jest równoznaczny z faktycznym obciążeniem podatkiem majątku podatnika, a nie uzyskanego przez niego dochodu. Konstrukcja prawna podatku od niezrealizowanych zysków oderwana jest od dochodu lub straty i sytuacji ekonomicznej podatnika w ogóle. Podatnik posiadający relatywnie duży majątek może ponosić straty, a pomimo to w przypadkach określonych w art. 30da ust. 2 u.p.d.o.f. będzie zobligowany do zapłaty podatku. Założenie ustawodawcy podatkowego co do tego, że określone aktywa przyniosą w przyszłości zysk jest oderwane od rzeczywistości. W pewnym sensie można powiedzieć, że jest to wprowadzenie prawnego obowiązku uzyskiwania dochodów i prawnopodatkowe represjonowanie tych, którzy dochodu tego nie osiągną. Takie osoby zapłacą podatek od jeszcze lub nigdy nie uzyskanych zysków, który *de facto* obciąży ich majątek. Podatek od niezrealizowanych zysków jest więc całkowicie oderwany od zysków, które dane aktywa generują i które, co więcej, są w ogóle możliwe do wygenerowania przy ich wykorzystaniu. W wielu przypadkach podatek ten będzie stanowił po prostu niemal 19% wartości majątku przenoszonego za granicę lub majątku, co do którego Polska utraci prawo do opodatkowania na skutek zmiany rezydencji podatkowej ich właściciela, będącego polskim rezydentem podatkowym (w przypadku

niemal zerowej wartości podatkowej tego majątku). Opodatkowanie tak rozumianego hipotetycznego dochodu może w wielu przypadkach prowadzić do konieczności zbycia określonych składników majątku, gdyż podatek stanowiący niemal 19% ich wartości może przekraczać możliwości finansowe właściciela określonych aktywów, które są konsekwencją uzyskiwanych przez niego rzeczywistych dochodów, zaś powyższy podatek obciąża *de facto* majątek.

W efekcie konstrukcja prawna podatku od niezrealizowanych zysków może stawiać podatników podatku dochodowego od osób fizycznych przed wyborem pomiędzy sprzedażą części majątku w celu zaspokojenia roszczenia polskiego fiskusa formalnie z tytułu wirtualnego zysku, który w rzeczywistości nie występuje, zaś w praktyce z tytułu zmiany miejsca zamieszkania do innego państwa lub przeniesieniem aktywów do innego państwa, a rezygnacją ze zmiany rezydencji podatkowej lub przeniesienia swych aktywów do innego państwa członkowskiego UE, co stanowi znaczące ograniczenie swobody przemieszczania się, w tym opuszczania terytorium Polski. Kryterium powyższej prawnopodatkowej dyskryminacji ma charakter kryterium majątkowego³². Za sprzeczne z art. 2 Konstytucji RP w związku z jej art. 217 należy uznać regulację art. 30da ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. w związku z ust. 7, 10 i 14 tegoż przepisu, jako nakładające podatek dochodowy w związku z podjęciem przez podatnika działań prawnie dozwolonych, których swoboda dokonania jest prawnie zagwarantowana w ustawie zasadniczej (np. swoboda opuszczenia terytorium RP) wraz z koniecznością zapłaty tego podatku w terminie 7 dni. Co więcej, użycie w art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f. sformułowania „w szczególności” powoduje, że inne niż *expressis verbis* wymienione w nim przesłanki mogą przesądzać

31 Powyższy przepis ustawy zasadniczej stanowi, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie.

32 Kryterium majątkowym jest przepis art. 30 ust. 14 w powiązaniu z przepisem art. 30db ust. 1 u.p.d.o.f., z których wynika, iż regulację art. 30da u.p.d.o.f. stosuje się, jeżeli łączna wartość rynkowa przenoszonych składników majątku przekracza kwotę 4 000 000 złotych.

o „przeniesieniu składnika majątku” poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, co jest równoznaczne z możliwością wyprowadzenia obowiązku podatkowego z przesłanek pozaustawowych, co do których można jedynie domniemywać, że ich zaistnienie stanowi „przeniesienie składnika majątku” poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wywiedzenie obowiązku podatkowego z domniemania daje organom podatkowym w zasadzie całkowitą swobodę w rozszerzeniu obowiązku podatkowego poprzez objęcie zakresem zastosowania art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f. w zasadzie niemal każdego działania podatnika. Tak znaczący poziom nieostrości i braku elementarnej precyzyjności w przypadku przepisu ustawy podatkowej, który pośrednio przesądza o opodatkowaniu lub jego braku, stanowi bezpośrednie pogwałcenie art. 2 w związku z art. 217, a także art. 22³³ oraz art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji RP.

Podkreślenia wymaga, iż wprowadzenie w analizowanych regulacjach u.p.d.o.f. możliwości rozłożenia na raty podatku od niezrealizowanych zysków nie zmienia powyższej oceny ww. przepisów z perspektywy ich zgodności z Konstytucją RP. Zakres uznaniowości organów podatkowych, które arbitralnie i w oderwaniu od sytuacji ekonomicznej podatnika mogą odmówić mu możliwości rozłożenia na raty ww. podatku, jest w zasadzie niemal nieograniczony. W praktyce w sytuacji powstania zobowiązania podatkowego, gdy podatnik nie rozporządza rzeczywistym dochodem z tego tytułu, uiszczenie tego podatku będzie częstokroć wiązało się z koniecznością wyprzedzaży majątku w celu zaspokojenia roszczenia fiskusa. Brak możliwości rozłożenia na raty podatku, a więc *de facto* odroczenia

w istotnym stopniu płatności podatku, będzie w takiej sytuacji równoznaczny z najdalej idącym ograniczeniem, jeśli nie praktycznym wyeliminowaniem, swobodnego przemieszczania i osiedlania się w innych państwach, w tym także innych państwach członkowskich UE. Będzie to także najdalej idące ograniczenie swobody podejmowania działalności gospodarczej w innych krajach, w tym również należących do UE. Oznacza to bezpośrednie naruszenie treści art. 52 ust. 2 Konstytucji RP, który gwarantuje swobodę opuszczenia terytorium RP. W świetle regulacji art. 30da ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. w związku z ust. 7, 10 i 14 tegoż przepisu nie sposób uznać, iż sankcyjne opodatkowanie oderwane od jakiegokolwiek przysporzenia majątkowego, a będące konsekwencją trwałego opuszczenia terytorium Polski, pozostaje w zgodzie z brzmieniem art. 52 ust. 2 ustawy zasadniczej. Powyższa prawno-podatkowa represja stanowi najdalej idące ograniczenie możliwości opuszczenia terytorium RP, zaś w niektórych przypadkach będzie wręcz eliminować możliwość trwałego opuszczenia terytorium Polski³⁴.

Za sprzeczny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP należy także uznać sam w sobie przepis art. 30da ust. 7 u.p.d.o.f., który definiuje pojęcie dochodu z niezrealizowanych zysków jako nadwyżkę wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową. O niekonstytucyjności w powyższym zakresie będzie przesądzać fakt literalnego oderwania definicji dochodu od obiektywnego faktu jego osiągnięcia poprzez ustalenie, iż dochód ten powstaje w dniu przeniesienia skład-

nika majątku poza granice Polski lub w dniu poprzedzającym dzień zmiany rezydencji podatkowej podatnika. Na gruncie powyższej definicji jest oczywiste i bezsporne, iż w ww. dacie podatnik nie uzyskuje żadnego dochodu, chyba że dokładnie w tym dniu sprzedałby ww. składniki swego majątku.

Ustawodawca w sposób jawny i bezpośredni oderwał opodatkowanie od jego *causy*, wprowadzając prawno-podatkową sankcję na zamożne osoby fizyczne w przypadku ich określonych zachowań, które są prawnie dozwolone. W przypadku osoby fizycznej obowiązek zapłaty podatku dochodowego powinien być ściśle powiązany z uzyskaniem określonego przysporzenia majątkowego. Powyższa prawno-podatkowa dyskryminacja jest równoznaczna z pogwałceniem postanowień art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego zasadę powszechności opodatkowania. Podatnicy zmieniający swe miejsce zamieszkania poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ponosiliby ciężar podatkowy, którego nie ponosiłyby osoby zmieniające miejsce zamieszkania na terytorium Polski. Takie odmienne prawno-podatkowe traktowanie podatników ze względu na ich miejsce zamieszkania lub miejsce podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej podważa zasadę powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP), zasadę równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), w tym konstytucyjny zakaz dyskryminacji z jakiegokolwiek przyczyny (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP), oraz zasadę swobody w opuszczaniu terytorium Polski (art. 52 ust. 2 Konstytucji RP).

5. Podsumowanie

Podsumowując należy stwierdzić, iż przepis art. 30da ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.

33 Przepis art. 22 Konstytucji RP stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Natomiast za ważny interes publiczny nie sposób uznać interesów fiskalnych państwa, których realizacja narusza podstawowe wartości konstytucyjne na skutek jakości legislacyjnej tych przepisów prawa i oderwania ich od rzeczywistego przysporzenia majątkowego oraz sytuacji ekonomicznej podatnika, nieuzyskującego żadnego dochodu pod względem treści ekonomicznej.

34 Będzie to dotyczyć przypadku zmiany miejsca zamieszkania do innego państwa przez osobę fizyczną podlegającą pod *exit tax*, zgodnie z analizowanymi przepisami u.p.d.o.f., która nie uzyskała żadnego dochodu, nie dysponuje środkami pozwalającymi na zapłatę ww. podatku oraz nie ma możliwości upłynienia swych aktywów w celu uiszczenia ww. podatku.

w związku z ust. 7, 10 i 14 tegoż przepisu jest sprzeczny z art. 2 w związku z art. 217, art. 22, art. 32 ust. 1 i 2, art. 52 ust. 2 Konstytucji RP. Ponadto przepis art. 30da ust. 4 u.p.d.o.f. również jest sprzeczny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, a także stanowi bezpośrednie naruszenie art. 22 oraz art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji RP. Z kolei przepis art. 30da ust. 7 u.p.d.o.f. sam w sobie stanowi pogwałcenie art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP oraz art. 32 ust. 1 i 2, art. 52 ust. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

Wziąwszy pod uwagę obszerne orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, jednolite w omawianym zakresie na przestrzeni ostatnich niemal 30 lat, należy z całą stanowczością stwierdzić, iż w powyższych przypadkach zachodzi oczywista sprzeczność analizowanych regulacji u.p.d.o.f. z ustawą zasadniczą. Jakość powyższej legislacji z perspektywy konstytucyjnych wymogów stawianych dla ustawodawstwa podatkowego w demokratycznym państwie prawa nie wytrzy-

muje krytyki. Pomimo wielu oczywistych sygnałów *de lege ferenda* kierowanych w ostatnim czasie pod adresem ustawodawcy należy zapewne poczekać do pierwszych sporów sądowo-administracyjnych powstałych na kanwie ww. przepisów, aby można było, przy założeniu prawidłowego z perspektywy ustawy zasadniczej funkcjonowania polskiego sądu konstytucyjnego, zasadnie oczekiwać formalnego uznania ww. przepisów u.p.d.o.f. za sprzeczne z Konstytucją RP.

Summary

Dr Rafał Aleksander Nawrot

Is exit tax on natural persons compatible with the Constitution of the Republic of Poland?

This article is devoted to the issue of compliance of regulations of Personal Income Tax Act introducing exit tax on natural persons with Polish Constitution. Based on the analysis carried out in this article it has been proved that several regulations of Personal Income Tax Act on exit tax violate the Constitution. It has to be emphasized that the regulations on exit tax are breaking directly several fundamental rights of individuals derived from the Constitution such as the right to leave the territory of Poland, the right of freedom of economic activity and also the principle of democratic state of law. This thesis is fully confirmed on the grounds of proper jurisprudence of Polish administrative courts, including Supreme Administrative Court, and also Constitutional Tribunal. However, obvious *de lege ferenda* signals have not been taken into consideration by the lawmaker, what signs in the very low quality of tax legislation in recent years.



SCHEMATY PODATKOWE – UJAWNIANIE INFORMACJI PRZEDSIĘBIORSTWA, ZAKRES I OGRANICZENIA – CZĘŚĆ 2

Podatnicy, począwszy od 1 stycznia 2019 roku, są zobowiązani do raportowania schematów podatkowych – informowania, zgodnie z podstawowym założeniem nowej regulacji, o potencjalnie agresywnym planowaniu podatkowym bądź nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym. Informacje powinni przekazywać do administracji podatkowej – w ciągu 30 dni od zdarzenia związanego z wdrożeniem danego schematu – tzw. promotorzy, czyli w szczególności doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni, pracownicy banku lub innej instytucji finansowej, doradzający klientom. W pierwszej części artykułu¹ omówione zostały zagadnienia dotyczące zakresu tych informacji, określenia podmiotów i osób podlegających nowym obowiązkom, ujawniania danych poufnych, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. W poniższej, drugiej części artykułu autorzy skupiają się na analizie kwestii związanych z raportowaniem schematów podatkowych w kontekście tajemnicy zawodowej.

Wprowadzenie

Relacje pomiędzy tajemnicą zawodową a przepisami dotyczącymi raportowania schematów podatkowych budzą największe kontrowersje. W ostatnich latach obserwujemy wzrost zmian legislacyjnych, których wcielenie w życie prowadzi do ograniczenia tajemnicy zawodowej profesjonalnych pełnomocników, w szczególności adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych (da-

lej: promotorzy). Jest to m.in. konsekwencją przepisów obowiązującej ustawy z 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu², na mocy której obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przywołanej ustawy. Zasada ta została uregulowana odpowiednio w art. 6 ust. 4 pkt 1 ustawy z 26 maja 1982 r. prawo o adwokaturze³ (dalej u.p.a.), art. 3 ust. 6 pkt 1 ustawy z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych⁴ (da-

Leszek Dutkiewicz

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

Wioletta Kajda

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

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

1 Nr 1 (6) 2019 miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, str. 46.

2 T.j. Dz.U. 2017 poz. 1049.

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1184.

4 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2115.

lej u.r.p.) oraz art. 37 ust. 4 pkt 1 ustawy z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym⁵ (dalej u.d.p.). Przywołane przepisy na mocy ustawy z 23 października 2018 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁶ (dalej „ustawa wprowadzająca”) zostały rozszerzone o punkt drugi, zgodnie z którym obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁷ (dalej o.p.).

Raportowanie schematów a tajemnica zawodowa

Proponowane zmiany już na pierwszych etapach postępowania legislacyjnego spotkały się ze sprzeciwem przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, tj. Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Krajowej Izby Radców Prawnych, Naczelnej Rady Adwokackiej oraz Krajowej Rady Notarialnej. Podmioty te, z uwagi na negatywny wpływ planowanych zmian na zachowanie tajemnicy zawodowej, w piśmie z 7 listopada 2018 r. skierowanym do Prezydenta RP Andrzeja Dudy wyraziły krytyczne stanowisko wobec przyjętej przez Senat 26 października 2018 r. ustawy wprowadzającej. Wprawdzie ostatecznie ustawodawca dostosował kształt wprowadzanych zmian do postulatów zgłaszanych w czasie konsultacji podatkowych przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego i wprowadził regulacje służące ochronie tajemnicy zawodowej, to jednak wydaje się, iż problem ewentualnego naruszenia tajemnicy zawodowej przez podmioty zobowiązane

do jej zachowania pozostaje nadal aktualny i wymaga ponownego rozważenia.

Analiza relacji obowiązku raportowania oraz tajemnicy zawodowej jest istotna nie tylko z punktu widzenia osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej, ale również osób korzystających z usług profesjonalnych pełnomocników. W pierwszej kolejności omawiane zagadnienie wymaga analizy dwóch podstawowych problemów. Po pierwsze, należy rozważyć, czy na gruncie polskiego prawa istnieje możliwość zwolnienia adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez klienta. Po drugie, trzeba przeanalizować, jakie konsekwencje dla adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych spowoduje ewentualna odmowa dokonania raportowania schematów podatkowych z uwagi na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Tajemnica zawodowa adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych stanowi filar zawodów prawniczych i pozwala na zbudowanie z klientem relacji opartej na zaufaniu. „Jeżeli nie zostanie zapewniona poufność, to nie może powstać zaufanie, stanowiące podstawę stosunków klienta z adwokatem w każdej jego roli. Klient może mieć do swojego adwokata pełne zaufanie tylko wtedy, gdy obowiązuje zasada bezwzględnej, absolutnej i pełnej tajemnicy adwokackiej bez żadnego ograniczenia w czasie”⁸.

Przepisy polskiego prawa nie przewidują możliwości zwolnienia adwokata, radcy prawnego ani doradcy podatkowego z zachowania w tajemnicy faktów, o których dowiedział się udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę przez podmiot inny

niż sąd w trybie art. 180 § 2 ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego⁹ (dalej: k.p.k.). Tajemnicą zawodów zaufania publicznego objęte są nie tylko wszystkie okoliczności udzielanej porady prawnej, ale również wszelkie dokumenty związane ze sprawą.

W orzecznictwie sądów dyscyplinarnych podnosi się, że nakaz zachowania w tajemnicy „wszystkiego”, o czym radca prawny dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej oznacza, iż „jest całkowicie obojętne, z jakiego źródła przedstawiciel zawodu uzyskał wiadomości objęte tajemnicą oraz jaki mają charakter i znaczenie dla klienta, czy organu procesowego”, jeżeli tylko istnieje związek między uzyskaniem tej informacji, a faktem prowadzenia sprawy lub udzielania pomocy prawnej¹⁰. Teza ta adekwatnie stosowana jest do adwokatów i stanowi wyraz gwarancyjnego charakteru tajemnicy zawodowej. Uchylenie tajemnicy zawodowej może nastąpić jedynie w trybie określonym w k.p.k. na mocy art. 180 § 2 tego kodeksu. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem sądów karnych, zachowanie tajemnicy zawodowej jest powinnością adwokata i innych osób wykonujących zawody objęte przepisem art. 180 § 2 k.p.k., zatem podmioty zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej nie mają prawa, bez zwolnienia przez sąd, dysponować wiedzą potrzebną innym organom, a zdobytą w związku z udzieloną poradą prawną lub prowadzoną sprawą¹¹.

Konkludując należy stwierdzić, że przepisy prawa nie przewidują ani możliwości, ani nawet właściwego trybu zwolnienia adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego z zachowania tajemni-

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 377.

6 Dz.U. 2018 poz. 2193.

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

8 R. Tokarczyk, *Etyka prawnicza*, Warszawa 2011.

9 T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 1987.

10 Postanowienie Sądu Najwyższego z 15 listopada 2012 r., sygn. akt SDI 32/12, Legalis, dostęp on-line.

11 Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 16 czerwca 2010, sygn. akt II AKZ 198/10, Legalis, dostęp on-line.

cy zawodowej przez podmiot inny niż sąd, a w szczególności przez klienta, na rzecz którego ww. osoby przygotowały schemat podatkowy. W ślad za tym wykluczona jest możliwość raportowania schematów podatkowych przez profesjonalnych pełnomocników, niezależnie od tego, czy osoba korzystająca z przygotowanych rozwiązań wyraziła na to zgodę.

Wykonując obowiązek przewidziany w art. 86b o.p. przy jednoczesnym zwolnieniu przez klienta z zachowania tajemnicy zawodowej, profesjonalny pełnomocnik niewątpliwie narazi się na postępowanie dyscyplinarne w związku ze złamaniem obowiązku zachowania w tajemnicy wszystkiego, o czym dowiedział się w czasie prowadzenia sprawy. Okazuje się więc, że korzystający nie ma prawa do zwolnienia promotora z zachowania tajemnicy zawodowej, a nawet jeśli to robi, to jego pełnomocnik nie jest tym zwolnieniem związany, a wręcz nie może się do niego zastosować.

Wyłącznie na marginesie należy dodać, że nawet w przypadku, gdy sąd wydaje postanowienie o zwolnieniu adwokata, lub radcy prawnego z obowiązku dochowania tajemnicy zawodowej, to jednak czyni to wyjątkowo, w szczególnie uzasadnionych przypadkach. Niewątpliwie przepis art. 86b o.p. jest sprzeczny z innymi, obowiązującymi już przepisami prawa, a przede wszystkim z u.p.a., u.r.p. oraz u.d.p. W konsekwencji tak sformułowany przepis, w szczególności w części, w której odnosi się do możliwości zwolnienia podmiotu zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej z jej dotrzymania, w praktyce będzie przepisem martwym. Tym samym, w zasadzie w każdej sytuacji, z wyjątkiem raportowania schematów podatkowych standaryzowanych, to podatnicy będą samodzielnie zobowiązani do raportowania schematów podatkowych. Co więcej, wprowadzone zmiany są niekompletne

i pozbawione regulacji dotyczących chociażby trybu, w jakim miałyby dojść do zwolnienia adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Ustawodawca nie wprowadził właściwych przepisów, które regulowałyby takie kwestie jak forma zwolnienia (np. ustna, pisemna, szczególna), zwolnienie na wniosek/prośbę pełnomocnika, możliwość wyrażenia sprzeciwu przez pełnomocnika, czy termin, w którym najpóźniej klient zobowiązany jest dokonać omawianego zwolnienia, tak aby promotorzy mogli dochować terminów określonych w art. 86b o.p.

Zwolnienie z zachowania tajemnicy zawodowej a Ordynacja podatkowa

Ustawodawca, wprowadzając obowiązek raportowania schematów podatkowych, dokonał również zmian w ustawach regulujących zawody: adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego. Ustawodawca dodał do przepisów regulujących tajemnicę zawodową ww. zawodów, tj. do art. 6 ust. 4 u.p.a., do art. 3 ust. 6 u.r.p. oraz art. 37 ust. 4 u.d.p. punkt drugi, zgodnie z którym obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. – w zakresie określonym tymi przepisami. Przy pierwszym zastanowieniu się nad tą kwestią wygląda na to, że ustawodawca przewidział i uregulował problem zwolnienia z zachowania tajemnicy zawodowej, który to został omówiony powyżej. Jednakże głębsza analiza zagadnienia prowadzi do zgoła odmiennych wniosków. Rozważenia wymaga korelacja ww. przepisów z art. 86b § 4 o.p. Z brzmienia art. 86b § 4 o.p. wynika bowiem, że profesjonalny pełnomocnik może uchylić się od obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy obowiązek ten naruszyłby zachowanie prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania. Jed-

nocześnie odpowiednie przepisy ustaw regulujących wykonywanie zawodu adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego wskazują, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III o.p. w zakresie określonym tymi przepisami. Oznacza to, że odpowiednie przepisy u.p.a., u.r.p. oraz u.d.p., celem ustalenia, jaki dokładnie zakres informacji nie jest objęty tajemnicą zawodową, odsyłają do przepisów o.p., na co wskazuje użyte sformułowanie „w zakresie określonym tymi przepisami”.

Z literalnego brzmienia przepisów regulujących wykonywanie zawodów przez profesjonalnych pełnomocników wynika, iż tajemnicą zawodową nie są objęte informacje wskazane w rozdziale 11a działu III o.p. Brak jest jakichkolwiek wskazań, które sugerowałyby, że przepis ten dotyczy wyłącznie sytuacji, kiedy to klient zwolni adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Wobec tego konieczne wydaje się dokonanie wykładni omawianych przepisów, a przede wszystkim sformułowania „w zakresie określonym tymi przepisami”.

W pierwszej kolejności można by postawić tezę, iż sformułowanie to odnosi się do zakresu informacji, jakie promotor przekazuje właściwym organom, wywiązując się z obowiązku raportowania schematów podatkowych. To jednak oznaczałoby, że informacje te nie są w ogóle objęte tajemnicą zawodową. Biorąc pod uwagę brzmienie przepisu art. 86b § 4 o.p., a w szczególności fragment: „W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy [...]”, profesjonalni pełnomocnicy musieliby realizować obowiązek raportowania schematów podatkowych niezależnie od zwolnienia ich przez klientów z obowiązku zachowania tajemnicy

zawodowej. Jednakże, skoro tajemnicą zawodową nie byłyby objęte informacje, o których mowa w rozdziale 11a działu III o.p., to wówczas nigdy nie ziszczałaby się przesłanka określona w art. 86b § 4 o.p., tj. iż przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany nie naruszy obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy.

W ślad za tym profesjonalni pełnomocnicy, niezależnie od woli klientów i zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (skutecznie czy też nie), byłiby zawsze zobowiązani do raportowania schematów podatkowych. Miejmy jednak nadzieję, iż tak zaprezentowana wykładnia omawianych przepisów nie spotka się z powszechnym uznaniem, jak również nie znajdzie zastosowania wśród organów podatkowych, a żaden podmiot nie pokusi się o jej wykorzystanie. Biorąc pod uwagę wykładnię funkcjonalną, intencję ustawodawcy, jak również treść uzasadnienia do ustawy zmieniającej, należy przyjąć, iż powyższa wykładnia jest błędna. W uzasadnieniu do tej ustawy ustawodawca zapewnia, iż została zachowana ochrona tajemnicy zawodowej wyrażająca się w możliwości nieprzekazywania informacji przez promotora, jeżeli naruszałoby to tę tajemnicę. Dodatkowo ustawodawca podkreśla, że wprowadzenie takiego rozwiązania zgodnie z Dyrektywą MDR¹² jest dla państw członkowskich opcją, z której nasz projektodawca zdecydował się skorzystać w celu ochrony tak ważnej wartości, jaką jest tajemnica zawodowa¹³. Tak zaprezentowane stanowisko ustawodawcy niewątpliwie przemawia za przyjęciem tezy, iż sformułowanie „w zakresie określonym tymi przepisami” należy rozumieć jako odwołanie do sytuacji, kiedy to profesjonalny pełnomocnik zostanie zwolniony przez klienta z zachowania tajemnicy zawodowej. To

z kolei oznaczałoby, że gdyby hipotetycznie przyjąć, iż klienci faktycznie władni są zwolnić adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, to wówczas podmioty te mogłyby dopełnić obowiązku raportowania schematów podatkowych bez narażenia się na postępowanie dyscyplinarne.

Niemniej jednak, podsumowując powyższą wypowiedź, wydaje się, że jedyną słuszną i możliwą do przyjęcia tezą jest stanowisko, iż klienci nie są władni zwolnić adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a tym samym informacje określone w rozdziale 11a działu III o.p. podlegają ochronie poprzez tajemnicę zawodową. Tym samym adwokaci, radcowie prawni oraz doradcy podatkowi mogą odmówić wykonania obowiązku raportowania schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe standaryzowane z uwagi na narażenie się na uchybienie tajemnicy zawodowej.

Współpraca pełnomocnika z klientem przy raportowaniu schematów podatkowych

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, pojawia się kolejny problem, który w szczególności dotyczy praktycznej współpracy pełnomocnika z klientem w zakresie raportowania schematów podatkowych. Niewątpliwie profesjonalni pełnomocnicy staną przed trudnym zadaniem, polegającym na wyjaśnieniu klientom przyczyn braku możliwości raportowania schematów podatkowych w ich imieniu w sytuacji, gdy klient zwolni pełnomocnika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a przepis art. 86b o.p. wprost taką możliwość przewiduje.

Już dziś można sobie wyobrazić klientów, którzy zarzucają swoim pełnomocnikom, że odmawiają dopełnienia ciążącego na nich obowiązku raportowania schematów podatkowych, przerywając go tym samym na mocodawców i umywając przy tym ręce „od brudnej roboty”. Idąc krok dalej można pokusić się o stwierdzenie, że z takim zarzutem pełnomocnicy mogą spotkać się również ze strony organów podatkowych. Przepis wprost przewiduje możliwość zwolnienia pełnomocnika z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a nie każdy, w tym również klienci czy pracownicy organów podatkowych, zna przepisy regulujące wykonywanie zawodu adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego, tym bardziej, jeśli mowa o zasadach etyki zawodowej. Tym samym stwierdzić należy, że wprowadzone zmiany, a przede wszystkim brzmienie art. 86b o.p. stawia profesjonalnych pełnomocników w niewątpliwie trudnej sytuacji. Z jednej strony ww. podmioty zobowiązane są do wywiązywania się z obowiązków nałożonych na nich przez o.p., zaś z drugiej zobowiązane są do zachowania tajemnicy zawodowej, przy czym jednocześnie ważne jest, by profesjonalni pełnomocnicy mogli utrzymywać z klientami relacje oparte na zaufaniu i wzajemnej współpracy.

Zagrożenia naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej można upatrywać również w art. 86b § 6 o.p. Zgodnie z tym przepisem promotor ma obowiązek zawiadomienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej SzeF KAS) o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS. W zawiadomieniu promotor ma obowiązek wskazać datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz

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

13 Uzasadnienie do ustawy wprowadzającej, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie art. 86b § 4 lub 5 o.p. Z literalnego brzmienia § 6 nie wynika, aby promotor miał obowiązek udostępnić dane korzystającego czy wskazać informacje pozwalające na jego identyfikację. Potwierdza to również treść uzasadnienia do ustawy zmieniającej, w którym czytamy, że promotor nie ma obowiązku ujawniania danych korzystającego ani innych obowiązanych podmiotów¹⁴. Jednakże powyższy przepis nakłada na adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego obowiązek przekazania Szeferowi KAS informacji dotyczących udzielonej porady prawnej, które przecież objęte są tajemnicą zawodową.

Zgodnie z tym, o czym była mowa wcześniej, tajemnica zawodowa obejmuje wszystkie okoliczności związane z udzieloną poradą prawną lub prowadzoną sprawą, a więc również przykładowo datę wykonania usługi. Choć może wydać się, że jest to wniosek zbyt daleko idący, to jednak nawet sam fakt przygotowania dla klienta schematu podatkowego oraz udzielenia mu w tym zakresie pomocy objęty jest zakresem tajemnicy zawodowej. Jak się jednak okazuje, i ta kwestia została uregulowana w art. 86b o.p. Zgodnie z § 7 tego przepisu nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej: przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania; przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym oraz przesłanie do Szefa KAS zawiadomienia o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS. Zestawiając ten przepis z art. 6 u.p.a., art. 3 u.r.p. oraz art. 37 u.d.p. można uznać, iż adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy przekazując Szeferowi KAS zawiadomienie, o którym mowa w art. 86b § 6 o.p. nie naraża się na wszczęcie postę-

powania podatkowego z uwagi na uchybienie tajemnicy zawodowej.

Do rozważenia pozostaje jednak kwestia, jak wypełnianie tego obowiązku wpłynie na relacje adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych z klientami. Klienci wymagają od profesjonalnych pełnomocników zachowania w tajemnicy bezwzględnie wszystkiego, co wiąże się z ich sprawą, w tym również z przedmiotem udzielonej porady prawnej. Wydawać by się mogło, że wywiązanie się z obowiązków nałożonych na profesjonalnych pełnomocników przez nowe przepisy jest sprzeczne z zasadą bezwzględnego i nieograniczonego obowiązywania tajemnicy zawodowej. Co niewątpliwie wpłynie w negatywny sposób na relacje między pełnomocnikiem i klientem oraz zmniejszy zaufanie klientów do adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych, a może nawet spowoduje, że klienci ograniczą korzystanie z usług profesjonalnych pełnomocników, a w ślad za tym dojdzie do poszerzenia świadczenia usług w tzw. szarej strefie. Jednakże pomijając pewne nieścisłości w sformułowaniu przepisów oraz możliwość niekorzystnej ich wykładni, o czym mowa wyżej, natomiast biorąc pod uwagę intencje ustawodawcy wyrażoną w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej, problem wydaje się nie istnieć.

Otóż zarówno w sytuacji, kiedy promotor dopełnia obowiązku raportowania schematów standaryzowanych, jak też zawiadamia Szefa KAS o poinformowaniu korzystających o obowiązku zgłoszenia schematów podatkowych, nie podaje danych korzystającego ani innych informacji pozwalających na jego identyfikację. Oznacza to, że wypełnienie tego obowiązku nie zagraża obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej. Jak wskazuje ustawodawca, omawiane regulacje mają na celu zebranie da-

nych, które pozwolą porównać liczbę przygotowanych schematów z liczbą schematów zgłoszonych Szeferowi KAS, a tym samym oszacować „szarą strefę” schematów, które choć powinny zostać zareportowane, nie zostały zgłoszone. Promotor nie ma jednak obowiązku przekazania danych identyfikacyjnych korzystającego, a rozwiązanie to podyktowane zostało ochroną tajemnicy zawodowej.

Podsumowanie

Rozwiązania przyjęte w ustawie zmieniającej, uwzględniające postulaty respondentów zgłaszane w czasie konsultacji podatkowych, pozwalają na realizację celu ustawy przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych. W przypadku schematów innych niż standaryzowane, gdzie istniałoby rzeczywiste ryzyko ujawnienia tożsamości korzystającego, promotor objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej nie ma obowiązku przekazania tych informacji Szeferowi KAS, tym bardziej, iż aktualne przepisy polskiego prawa nie przewidują możliwości zwolnienia z zachowania tajemnicy dokonanego przez klienta. Wobec tego w tym przypadku ochrona tajemnicy nie zazna uszczerbku. Podobnie jak w pozostałych przypadkach, gdzie promotor nie ma obowiązku ujawniania danych identyfikujących korzystającego. Regulacje te odnoszą się odpowiednio również do innych niż adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy, podmiotów zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej, a nazwanych w ustawie zmieniającej wspomagającymi, tj. przykładowo notariuszy, biegłych rewidentów oraz księgowych. Podkreślenia jednak wymaga, że choć omawiane zmiany weszły w życie 1 stycznia 2019 r., to już dziś istnieje potrzeba ich dopre-

14 Patrz <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860.%20cz%20I.pdf>.

cyzowania i wprowadzenia zmian, tak aby wyeliminować możliwości nadużyć i nadinterpretacji wprowadzonych nowych regulacji, a tym samym możliwości ograniczenia bezwzględności charakteru tajemnicy zawodowej.

Konieczne wydaje się właściwe uregulowanie zagadnienia dotyczącego ewentualnego zwolnienia adwokata, radcy prawnego oraz doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, jak również precyzyjne skorelowanie przepisów

u.p.a., u.r.p., i u.d.p.z. nowymi przepisami o.p. Wprowadzenie tych zmian jest niezbędne do uniknięcia nadużyć i błędnej wykładni wprowadzonych przepisów, jak również do zapewnienia ochrony tajemnicy zawodowej zawodów zaufania publicznego.

Summary

Leszek Dutkiewicz, Wioletta Kajda

Tax schemes – disclosure of company information, the scope and limitations – part 2

The aim of this article is to analyze the rules of Polish MDR (mandatory disclosure rules) introduced to Polish tax system on 1st January 2019 in the context of the impact on respect for professional secrecy. The article discusses the dependence between the fulfillment of the obligation to disclose information by professional attorneys and the preservation of the attorney-client privilege. This analysis also raises the issue concerning the possible exemptions from attorney-client privilege and the impact of compliance with the obligation to disclose information on the relationship between the client and the advocate, legal counsel or tax advisor. The article discusses the possibility of overinterpreting the introduced provisions. The authors take up the discourse whether the provided rules for the confidentiality of information constitute sufficient safeguards for the taxpayers - entrepreneurs interest.

SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI
Z MOŻLIWOŚCIĄ
DOFINANSOWANIA
Z UE I KFS

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



Kontakt

Kinga Szostak

Manager ds. kluczowych klientów

T: +48 533 339 801

E: kinga.szostak@russellbedford.pl



JEST CORAZ MNIEJ INTERPRETACJI INDYWIDUALNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Ministerstwo Finansów wskazało, w odpowiedzi na jedną z interpelacji poselskich, najczęstsze przyczyny odmów wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Niewątpliwie tendencja do zmniejszania się liczby wniosków o takie interpretacje będzie rosła po zmianie Ordynacji podatkowej, jaka nastąpiła wraz z nowelizacją ustaw podatkowych, która weszła w życie od początku 2019 roku¹. Zaostrzenie regulacji dotyczy między innymi przesłanek określających przypadki, w których dojdzie do odmowy wydania interpretacji indywidualnej.

Wprowadzenie

Tematyka interpelacji posła Stanisława Tyszk² dotyczyła interpretacji podatkowych. Wicemarszałek Sejmu poinformował, że stale zmniejsza się liczba interpretacji podatkowych wydawanych przez organy podatkowe. W 2015 r. było ich 37,7 tys., w 2016 r. – 33,6 tys., w 2017 r. ta liczba drastycznie spadła do 25,7 tys., zaś w 2018 r., w okresie od stycznia do końca października wyniosła tylko 19,5 tys. Poseł zwrócił uwagę na istotną funkcję interpretacji, powołując się na jeden z przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podat-

kowa (dalej o.p.), a mianowicie zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe³.

Jednakże, jak zauważa poseł „Zdaniem ekspertów organy podatkowe nadużywają prawa do odmowy wydania interpretacji, a wielu przedsiębiorców rezygnuje z pytania o skutki podatkowe planowanych działań, ponieważ obawiają się negatywnych konsekwencji. Efektem takich działań jest przerzucanie odpowiedzialności na podatnika. Ma to negatywny skutek na działanie przedsiębiorców ze względu na niepew-

Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: podatki, interpretacje indywidualne, prawo podatkowe, podatnicy, Ordynacja podatkowa, organy podatkowe, odmowa, interpelacja nr 28059, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

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

2 Interpelacja nr 28059 z 4 grudnia 2018 r.

3 Art. 14a § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; t.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

ność prawa oraz niepewność jego interpretacji”⁴.

Posel zadał w swojej interpelacji cztery pytania adresowane do minister finansów Teresy Czerwińskiej:

1. Jakie są przyczyny odmawiania przez organy podatkowe wydania interpretacji podatkowych?
2. Jaka była liczba odmów wydania interpretacji podatkowych? Chodzi o dane za lata 2015-2018.
3. Jaki jest czas oczekiwania na wydanie interpretacji podatkowej? Chodzi o informację za lata 2015-2018.
4. Jakie działania planuje podjąć minister finansów, aby organy podatkowe częściej wydawały interpretacje podatkowe, co zwiększyłoby poczucie pewności prawa?

Przyczyny odmowy wydania interpretacji podatkowych

Odpowiedzi na interpelację udzielił Paweł Cybulski – podsekretarz stanu w resorcie finansów, który przypomniał, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego⁵.

Warto tu dodać, że w myśl o.p. wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub przyszłych zdarzeń; przedmiotem tego wniosku nie mogą być przepisy prawa podatkowego regulujące właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych; składający wniosek obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedsta-

wienia własnego stanowiska w kwestii oceny prawnej tego stanu albo zdarzenia przyszłego; wnioskujący składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem w dniu jego złożenia nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego, a w razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych⁶.

Podsekretarz stanu podał⁷ – odpowiadając na pierwsze pytanie posła – główne, poniższe powody odmowy wydania interpretacji:

- brak statusu zainteresowanego w rozumieniu rozdziału 1a o.p.,
- przedmiot złożonego wniosku dotyczy interpretacji wyłącznie lub w znacznej mierze przepisów niepodatkowych,
- podmiot wnosi o interpretację definicji ustawowej,
- wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczył przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz uprawnienia i obowiązki organów podatkowych⁸,
- żądanie interpretacji stanu faktycznego (a nie wykładni przepisu prawa materialnego),
- żądanie przeprowadzenia postępowania dowodowego – badanie dokumentów, wielowariantowość, abstrakcyjność i niezindywidualizowany charakter wniosku,

- brak lub niepełna odpowiedź na wezwanie organu do uzupełnienia wniosku,
- stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym⁹,
- zastosowanie art. 14b § 5b o.p.
- wycofanie wniosku na żądanie podatnika.

Przedstawiciel Ministerstwa Finansów przywołał w swojej odpowiedzi m.in. art. 14b § 5b o.p., w myśl którego nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p., tj. użyciem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub stanowić nadużycie prawa. W myśl art. 119a § 1 o.p. czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰, przez nadużycie prawa rozumie się dokonanie czynności w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.

Należy również zauważyć, że zgodnie z o.p. nie wydaje się interpretacji indy-

⁴ Interpelacja nr 28059, *op. cit.*

⁵ Art. 14b, § 1 o.p.

⁶ Art. 14b § 2, 2a, 3, 4 o.p.

⁷ Odpowiedź z 4 stycznia 2019 r. na interpelację poselską nr 28059, *op. cit.*

⁸ Art. 14b § 2a o.p.

⁹ Art. 14b § 5a o.p.

¹⁰ T.j. Dz. U. 2018 poz. 2174.

widualnej dotyczącej tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego¹¹. Jeśli zaś opisane we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają przedmiotowi interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, to zostanie wydane postanowienie, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionych we wniosku będzie miała zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku¹².

Statystyka na niekorzyść podatników

Podsekretarz stanu poinformował w swojej odpowiedzi, że łączna liczba wydanych postanowień – o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, o umorzeniu postępowania, o odmowie wszczęcia postępowania, a także postanowień wydawanych w związku z art. 14b § 5b o.p., na podstawie art. 14b § 5a o.p. o zastosowaniu interpretacji ogólnej, wydanych w 2015 r. wyniosła 7 165, w 2016 r. – 8.633, w 2017 r. – 7.080, zaś w 2018 r. (do 30 listopada) – 6.002 postanowień.

W myśl o.p. interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku¹³. Przedstawiciel resortu finansów poinformował również, że średni czas oczekiwania podatnika na wydanie interpretacji indywidualnej, od dnia wpływu wniosku do organu do dnia wydania interpretacji, wynosił: ok. 54 dni w 2017 r. i ok. 51 dni w 2018 r. (stan na 30 listopada 2018 r.), a także doprecyzo-

wał, że w 2015 r. ok. 45 proc. interpretacji wydawanych było do 2 miesięcy od daty wpływu wniosków, zaś w 2016 r. – 65 proc.

W ocenie ministerstwa ilość wydanych interpretacji indywidualnych zależy przede wszystkim od samych zainteresowanych, czyli podatników, a na stałe zmniejszanie się liczby wniosków ma wpływ wiele czynników, w tym „niewątpliwie dokonane zmiany legislacyjne, których celem było ograniczenie możliwości nadużywania interpretacji w celu zabezpieczania agresywnych optymalizacji podatkowych”. Osoby składające wnioski mogą być natomiast zdziwione i zaskoczone stwierdzeniem w odpowiedzi na pytanie posła, a mianowicie, że „ograniczenie liczby wydawanych interpretacji może być zjawiskiem korzystnym dla samych podatników. Ogromna i narastająca z roku na rok (a mierzona już setkami tysięcy) liczba wydanych interpretacji indywidualnych nie sprzyja przecież jasności i pewności prawa z punktu widzenia przeciętnego podatnika, szukającego informacji o swojej sytuacji podatkowej”.

Należy zauważyć, że przecież to organy podatkowe wielokrotnie zwracały uwagę, iż interpretacje dotyczą przedstawianych przez podatników konkretnych, indywidualnych spraw w określonym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym), a inne interpretacje i przykłady z orzecznictwa, przywoływane np. w stanowisku wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej danego stanu faktycznego czy też zdarzenia przyszłego nie są wiążące dla tychże organów. Stąd m.in. wynika właśnie potrzeba podatników występowania o interpretację indywidualną i uzyskania pewności co do stosowania prawa w swojej konkretnej sytuacji, bez analizowania i powoływania się na już

wcześniej wydane interpretacje, co i tak nie zostałoby uwzględnione przez fiskusa.

Tendencja organów podatkowych, dotycząca postępowania w kwestiach związanych z wydawaniem interpretacji, została wyartykułowana na końcu odpowiedzi na omawianą tu interpelację poselską: „Jest natomiast zamiarem ministra finansów istotne zwiększenie częstotliwości wydawania i liczby wydanych interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych. Pozwoli to na zwiększenie jasności i pewności prawa podatkowego dla podatników, a jednocześnie może prowadzić do dalszego ograniczenia liczby wydawanych interpretacji indywidualnych dzięki usunięciu wątpliwości interpretacyjnych, które skłaniałyby zainteresowanych do składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej”.

Nowe przepisy ograniczają wydawanie interpretacji indywidualnych

Niewątpliwie zapisy w ustawie zmieniającej, obowiązujące już od początku 2019 roku, wpłyną na dalsze obniżenie liczby interpretacji indywidualnych, wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Zgodnie ze zmianami w o.p., przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być także przepisy prawa podatkowego, mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym m.in. dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku, gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami warto-

11 Art. 14b § 5 o.p.

12 Art. 14b § 5a o.p.

13 Art. 14d § 1 o.p.; przy czym do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 o.p.

ści dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, a także środki ograniczające umowne korzyści¹⁴.

W myśl nowych przepisów odmowa wydania interpretacji indywidualnej dotyczy też, w formie postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, przy czym powzięcie takiego uzasadnionego przypuszczenia może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców¹⁵.

Ustawa zmieniająca wprowadziła do o.p. określenia korzyści podatkowej oraz środków ograniczających umowne korzyści, o których jest mowa w ww. przepisach dotyczących interpretacji podatkowych. Mianowicie korzyść podatkową definiuje się jako:

a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,

b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,

c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,

d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a.¹⁶.

Natomiast przez środki ograniczające umowne korzyści rozumie się postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów¹⁷.

Podsumowanie

Kierunek działań Ministerstwa Finansów, wynikający zarówno z odpowiedzi na interpelację poselską, jak i z celu wprowadzonych zmian w o.p. jest jednoznaczny – ograniczenie liczby wydawanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego na rzecz publikowanych przez resort interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych. Przy czym w samej o.p. pojawiły się nie tyle zapisy zniechęcające podatników do składania wniosków o interpretacje indywidualne, co wprost stanowiące o tym, jakie przesłanki będą powodem odmowy ich wydania. Warto w tej sytuacji zastanowić się czy wejście w życie tych przepisów zwiększy pewność stosowanego przez podatników prawa czy też raczej w dużej mierze pozbawi ich użycia ochronnego narzędzia, z racji, jak to określił resort finansów, „nadużywania interpretacji w celu zabezpieczania agresywnych optymalizacji podatkowych”.

14 Art. 3 pkt 4 ustawy zmieniającej.

15 *Ibidem*.

16 Art. 3 pkt 1 ustawy zmieniającej.

17 *Ibidem*.

Summary

Sławomir Wach

There is less and less interpretation of the individual tax law

The subject of the article is the analysis of the parliamentary interpellation on individual interpretations. In 2015-2018, the number of these interpretations drastically decreased. Tax authorities are increasingly refusing to issue them. In the assessment of the Ministry of Finance, taxpayers abuse their interpretation in order to secure aggressive tax optimization. There is also a drop in the number of requests for individual interpretations. This trend will continue after the changes in the Tax Ordinance which have been in force since 1 January 2019.



STATUS PRAWNY OSKARŻONEGO W ŚWIELE PLANOWANEJ NOWELIZACJI KODEKSU POSTĘPOWANIA KARNEGO

W dniu 5 grudnia 2018 roku na stronie Rządowego Centrum Legislacji został ogłoszony projekt ustawy z 4 grudnia 2018 roku o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw¹, którego celem, jak wskazuje Ministerstwo Sprawiedliwości, jest przede wszystkim szeroko pojęte usprawnienie i przyspieszenie postępowania karnego, a także zapobieganie nadużywaniu uprawnień procesowych stron, które prowadzą do przedłużania postępowania. Projekt zaproponowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości przewiduje m.in. ograniczenie bezpośredniości przeprowadzania dowodów czy też zmniejszenie formalizmu postępowania karnego.

Wstęp

Nowelizacja obecnie obowiązującej ustawy z 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego² jest zasadna i konieczna, jednakże jej kształt zaproponowany ostatecznie przez Ministerstwo Sprawiedliwości 17 stycznia 2019 r. budzi wątpliwości co do zachowania

podstawowych praw przysługujących osobie oskarżonego.

Na największą uwagę zasługują takie zmiany, jak wprowadzenie zasady prekluzji dowodowej, możliwość przeprowadzania postępowania dowodowego pod usprawiedliwioną nieobecność oskarżonego lub

Sylwia Jaszczyk

Adwokat. Od 2017 r. związana z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka sp. k. W 2011 r. ukończyła Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. W latach 2012-2015 r. odbyła aplikację adwokacką. Od 2015 r. wpisana na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Lublinie.

Słowa kluczowe: prawo, Kodeks postępowania karnego, postępowanie karne, oskarżony, dowody, prekluzja dowodowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

¹ Aktualny tekst projektu ustawy z 17 stycznia 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, dostępny na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji pod adresem: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12318806/12554758/12554759/dokument378188.pdf>. W dniu 19 lutego 2019 r. rząd przyjął projekt.

² T.j. Dz.U. 2018 poz. 1987, ustawa zwana dalej: k.p.k. bądź aktualną ustawą bądź aktualnym aktem normatywnym.

jego obrońcy, czy ograniczenie reguły *ne peius*.

1. Wprowadzenie zasady prekluzji dowodowej

W artykule 170 k.p.k., który przedstawia enumeratywny katalog przesłanek oddalenia wniosku dowodowego przez sąd, projektodawca proponuje wprowadzić dodatkowy § 6, który brzmiałby: „[Oddala się wniosek dowodowy, jeżeli:] wniosek dowodowy został złożony po zakresie określonym przez organ procesowy terminie, o którym strona składająca została zawiadomiona”. Proponowane rozwiązanie budzi zastrzeżenia w świetle gwarancji i praw, jakie przysługują oskarżonemu, w szczególności prawa wynikającego z § 1 art. 74 k.p.k., zgodnie z którym w toku postępowania oskarżony nie ma obowiązku dowodzenia swej niewinności, ani nie ma obowiązku dostarczania jakichkolwiek dowodów na swoją niekorzyść, co jest konsekwencją zasady domniemania niewinności oraz prawa wynikającego z art. 175 k.p.k., tj. prawa do milczenia. Skorzystanie z ww. gwarancji przez oskarżonego nie powinno na żadnym etapie postępowania karnego (tj. postępowania przygotowawczego i postępowania przed sądem) powodować ujemnych konsekwencji dla oskarżonego.

W świetle proponowanej zmiany przepisów, oskarżony zgodnie z art. 378 § 1 k.p.k. byłby zobowiązany do złożenia wszelkich wniosków dowodowych w terminie 7 dni od daty doręczenia mu aktu oskarżenia, gdyż może stracić prawo powoływania się na nie w późniejszym terminie. Obecnie natomiast ustawodawca nie prze-

widział negatywnych konsekwencji dla oskarżonego za niedopełnienie takiego obowiązku.

Podkreślić należy, że na każdym etapie postępowania, w tym po zapoznaniu się z materiałami dowodowymi przedstawionymi przez oskarżyciela, oskarżony powinien mieć możliwość składania wniosków dowodowych, a niezłożenie ich w terminie wskazanym przez sąd bądź organ procesowy, nie powinno rodzić żadnych negatywnych konsekwencji procesowych, w tym do przesądzenia o jego ewentualnej odpowiedzialności. Wskazać należy, że sąd ma obowiązek zbadania prawdy materialnej i ta zasada powinna mieć nadrzędne znaczenie przez cały okres trwania postępowania. Odnosnie do powyższego należy zwrócić uwagę, że proponowane rozwiązanie może dawać sądowi instrument do zbyt swobodnego oddalania wniosków dowodowych. Przesłanki wskazane w art. 170 k.p.k. są wystarczające do zdyscyplinowania stron w trakcie trwania postępowania. Wprowadzenie zasady prekluzji dowodowej celem usprawnienia procesu karnego nie jest dobrym rozwiązaniem z punktu widzenia oskarżonego, któremu zgodnie z obowiązującym prawem przyznane są gwarancje, z których może korzystać zgodnie z przyjętą na daną chwilę linią obrony.

2. Przesłuchiwanie świadków pod nieobecność oskarżonego i jego obrońcy

Kolejną istotną zmianą zaproponowaną przez projektodawcę, do której należy się odnieść, jest dodanie art. 378a, który miałby brzmieć w następujący sposób: „Jeżeli oskarżony lub obrońca nie stawili się na rozprawę i w aktach

sprawy brak jest dowodu doręczenia mu zawiadomienia lub wezwania lub jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że niestawiennictwo wynikało z powodu przeszkód lub innych wyjątkowych przyczyn lub wtedy, gdy usprawiedliwił należycie niestawiennictwo, sąd może przeprowadzić postępowanie dowodowe w jego nieobecności, a w szczególności przesłuchać świadków, którzy stawili się na rozprawę”. Wprawdzie w dalszej części wspomnianego artykułu projektodawca dopuszcza możliwość uzupełniającego przeprowadzenia dowodu, jednakże stosowny wniosek musi zostać złożony najpóźniej w terminie kolejnej rozprawy i powinien uzasadniać, że sposób przeprowadzenia dowodu w czasie nieobecności oskarżonego lub obrońcy naruszał gwarancje procesowe, w szczególności prawa do obrony.

Tak sformułowana norma prawna w sposób istotny może naruszać prawo oskarżonego do obrony. Po pierwsze dlatego, że prawo oskarżonego do udziału w rozprawie stanowi, jak słusznie stwierdza Rzecznik Praw Obywatelskich w swoich uwagach z 19 grudnia 2018 roku do projektu, *jeden z fundamentalnych atrybutów przewidzianego w art. 42 ust. 2 Konstytucji RP oraz art. 6 § 3 EKPCz prawa do obrony*³. Istotne jest, że formułując główne założenia prawa do zadawania pytań świadkom, Europejski Trybunał Praw Człowieka⁴ podnosi, że dowody winny być przeprowadzone w trakcie publicznej rozprawy, w czasie obecności oskarżonego, dając mu tym samym możliwość kwestionowania ich wiarygodności. Jakiegokolwiek wyjątki od tej zasady nie mogą naruszać prawa do obrony⁵.

3 Pełny tekst Rzecznika Praw Obywatelskich zawierający uwagi do projektu (datowanego na 4 grudnia 2018 roku) jest dostępny na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji pod adresem: <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12318806/12554733/12554736/dokument377912.pdf>.

4 Europejski Trybunał Praw Człowieka, zwany dalej: Trybunałem.

5 M. Kierska, *Prawo do przesłuchania świadków oskarżenia w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Palestra” 6/2017, s. 54.

Nadto, jak wskazuje Maria Kierska, jeżeli: wyrok skazujący opiera się wyłącznie lub w decydującym stopniu na zeznaniach świadka, któremu oskarżony nie miał możliwości zadawania pytań, tak na etapie postępowania przygotowawczego, jak i sądowego, prawa oskarżonego są ograniczone tak dalece, że uderzają w prawo do rzetelnego procesu zagwarantowanego w art. 6 EKPCz⁶. W tym miejscu należy wskazać, że projektodawca twierdzi, iż wprowadzenie normy prawnej w takim brzmieniu nie narusza w żaden sposób prawa do obrony. Powyższe uzasadnia tym, że proponowana zmiana zawiera jedynie rozwiązanie ewentualnego przeprowadzania dowodów, a nie przeprowadzania rozprawy pod usprawiedliwioną nieobecność oskarżonego lub jego obrońcy. Jednakże z poglądem tym, w świetle już przedstawionych racji, nie sposób się zgodzić.

W następnej kolejności należy się odnieść do kwestii narzucenia przez projektodawcę obowiązku wskazania naruszenia gwarancji procesowych, a w szczególności prawa do obrony, w sytuacji złożenia wniosku o uzupełniające przeprowadzenie dowodu. Powyższe rozwiązanie również narusza art. 42 ust.2 Konstytucji RP⁷ oraz art. 6 § 3 EKPCz⁸, gdyż nie gwarantuje uzupełniającego przeprowadzenia dowodu, które odbyło się bez udziału oskarżonego lub jego obrońcy, w każdym przypadku. Po pierwsze uzależnione byłoby to od jednostronnej decyzji sądu, a po drugie od tego czy kolejny termin rozprawy, na którym czynności by się odbyły, byłby możliwy (np. przeprowadzenie rozprawy, na której sąd przesłuchuje świadka pod nieobecność oskarżonego lub obrońcy,

a następnie po przesłuchaniu świadka zamknięcie rozprawy przez sąd i wydanie wyroku, czy w sytuacji, w której świadek zmienia miejsce zamieszkania i nie informuje o tym sądu).

Ponadto w każdym przypadku, kiedy rozprawa przeprowadzana jest w czasie nieobecności oskarżonego, który z przyczyn od niego niezależnych, takich jak niewłaściwe doręczenie mu zawiadomienia o terminie bądź gdy usprawiedliwił należycie swoje niestawienie, będzie stanowił naruszenie jego prawa do udziału w rozprawie i stwarzało domniemanie, że mógł zostać pozbawiony możliwości obrony, w szczególności, że wniosek o uzupełniające przeprowadzenie dowodu musi zawierać wyraźne wskazanie naruszenia gwarancji procesowych. W tym miejscu należy wskazać, że oskarżony nie powinien ponosić ujemnych konsekwencji błędów pracowników sądu, albowiem nie ma on wpływu na wykonywanie przez nich czynności i nie ma możliwości, ażeby taki przepis uzasadnić ekonomiką postępowania. W takim przypadku prawo do obrony jest dobrem nadrzędnym, dlatego prowadzenie rozprawy i przeprowadzanie dowodów pod nieobecność oskarżonego lub obrońcy musi mieć charakter wyjątkowy i być starannie rozważone przez sąd. Istotne jest, że prowadzenie rozprawy w trybie zwyczajnym bez udziału oskarżonego w sytuacji, gdy nie wystąpiła żadna z okoliczności wymienionych w art. 376 k.p.k., nakazuje uznać, że w danej sprawie zaistniała bezwzględna przyczyna odwoławcza, określona w art. 439 § 1 pkt 11 k.p.k. (sprawę rozpoznano w czasie nieobecności oskarżonego, którego obecność była obowiązkowa)⁹.

Wskazując na powyższe, wprowadzenie możliwości dokonywania czynności procesowych przez sąd, w tym przesłuchania świadków pod nieobecność oskarżonego lub obrońcy pomimo zaistnienia siły wyższej, wadliwości procesu doręczania zawiadomienia o terminie rozprawy czy innych usprawiedliwionych przyczyn, jest rozwiązaniem sprzecznym z obowiązującymi normami, orzecznictwem i stanowiskiem doktryny.

3. Ograniczenie reguły *ne peius* w postępowaniu karnym (art. 454 k.p.k.)

Obecnie obowiązujący przepis art. 454 k.p.k. stanowi, że: (§ 1) sąd odwoławczy nie może skazać oskarżonego, który został uniewinniony w pierwszej instancji lub co do którego w pierwszej instancji umorzono lub warunkowo umorzono postępowanie oraz (§ 3) nie może zastrzyć kary przez wymierzenie kary dożywotniego pozbawienia wolności.

Projektodawca zaproponował, aby uchylić § 3 obecnie obowiązującej ustawy, a w § 1 wprowadzić możliwość skazania przez sąd odwoławczy oskarżonego, co do którego warunkowo umorzono postępowanie. Odnosząc się do zaproponowanej zmiany należy wskazać, że rozwiązanie przyjęte przez projektodawcę, polegające na uchyleniu § 3 w art. 454 k.p.k., gdzie sformułowano zakaz zastrzeżenia kary przez wymierzenie kary dożywotniego pozbawienia wolności jest niewłaściwe, gdyż narusza to zasadę dwuinstancyjności.

W razie pojawienia się konieczności wymierzenia najsurowszej kary prze-

6 *Op. cit.*, s. 55.

7 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483), zwana dalej Konstytucją RP.

8 Tekst Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (zwanej dalej Konwencją), sporządzony w Rzymie 4 listopada 1950 r., zmieniony następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniony Protokołem nr 2, dostępny na stronie: prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19930610284/O/D19930284.pdf.

9 D. Drajewicz, *Nieobecność oskarżonego na rozprawie głównej (art. 376 k.p.k.)*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 5, s. 30.

widzianej w kodeksie karnym, sąd odwoławczy powinien uchylić zaskarżony wyrok i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania, gdyż w takiej sytuacji sąd pierwszej instancji może wówczas zastrzyć karę, co stwarza oskarżonemu możliwość wniesienia ponownej apelacji. Głównym celem takiego uregulowania jest to, że przy wymiarze najsurowszej kary pozbawienia wolności musi być zabezpieczone prawo oskarżonego do obrony przez zapewnienie dwuinstancyjności¹⁰. Z podobną sytuacją mamy do czynienia w przypadku, gdy sąd orzekł o warunkowym umorzeniu postępowania. Skazanie oskarżonego w takim przypadku prowadziło do wydania orzeczenia reformatoryjnego, od którego oskarżony nie miałby już możliwości odwołania się, co zdecydowanie godzi w jego prawo do zapewnienia mu dwuinstancyjności postępowania.

4. Sporządzanie uzasadnień wyroku na formularzu

Kolejną istotną zmianą zaproponowaną przez projektodawcę jest wprowadzenie możliwości sporządzania uzasadnień wyroków na formularzu. Jest to idea, do której należy podejść krytycznie. Sporządzanie uzasadnień na ustalonym wzorze może spowodować, że będą one bardzo ogólne, skondensowane i napisane specjalistycznym, prawniczym językiem, przez co mogą być niezrozumiałe dla osoby, która nie była reprezentowana przez obrońcę bądź profesjonalnego pełnomocnika w trakcie postępowania toczącego się przed sądem. Nie można podzielić poglądu projektodawcy, że taka formuła byłaby bardziej zrozumiała oraz czytelna.

W obecnym stanie prawnym uzasadnienia są sporządzane w taki sposób, aby każda otrzymująca je osoba zrozumiała podstawy wydania orzeczenia, sposób rozumowania sądu oraz jakie dowody były dla sądu wiarygodne, a którym tej wiarygodności odmówił. Skrócenie uzasadnienia i sprowadzenie go do formularza może doprowadzić do tego, że strona nie zinterpretuje odpowiednio jego treści, a tym samym nie zapewni sobie możliwości efektywnego sporządzenia środka odwoławczego.

Ponadto wskazać należy, że w sprawach wielowątkowych i wieloosobowych sporządzenie takiego formularza utrudnia rzeczywiste uzasadnienie decyzji sądu i może spowodować nieczytelność uzasadnienia. Nadto sąd w uzasadnieniu nie powinien być ograniczany treścią formularza ze względu na fakt, iż każdy sędzia ma inny sposób formułowania wypowiedzi i sporządzenie formularza; zamiast ułatwić i przyspieszyć pracę nad sporządzeniem uzasadnienia, może w praktyce doprowadzić do jej utrudnienia. Odnośnie do powyższego, należy zgodzić się ze stanowiskiem Trybunału, że art. 6 ust. 1 Konwencji obliguje sądy do odpowiedniego uzasadniania wyroków. Uzasadnienie orzeczenia ukazuje stronom, że ich sprawa została rzeczywiście rozpatrzona. Sądy, jak również inne organy władzy, zobowiązane są właściwie uzasadniać swoje orzeczenie, ukazując argumenty, które zadecydowały o wydaniu danego orzeczenia. Uzasadnienie pokazuje również, że strony danego postępowania zostały wysłuchane oraz umożliwia efektyw-

ne wniesienie środka odwoławczego i w stateczności kontrolę zaskarżonego orzeczenia w drugiej instancji. Jedynie te orzeczenia, które zawierają uzasadnienie, umożliwiają jawną kontrolę wymiaru sprawiedliwości¹¹.

Jednakże w sytuacji, gdy stanowisko strony decyduje o wyniku postępowania, to potrzebuje ono konkretnej i jasnej odpowiedzi. Odnośnie do powyższego wskazać należy, że należy zgodzić się ze stanowiskiem Trybunału, iż obowiązkiem sądów jest zweryfikowanie głównych twierdzeń oraz argumentów stron, odnoszących się do praw i wolności gwarantowanych przez normy prawa krajowego i międzynarodowego, a sądy zobligowane są badać je wyjątkowo rygorystycznie i skrupulatnie. Istotne jest, że art. 6 ust. 1 nie wymaga przedstawiania przez sąd apelacyjny (tj. drugiej instancji) bardziej skrupulatnego uzasadnienia orzeczenia w sytuacji, gdy sąd ten wskazuje konkretny przepis prawny dla oddalenia apelacji w kwestii prawnej¹².

Wskazując powyższe należy krytycznie odnieść się do propozycji sporządzania uzasadnień na formularzu, które mogą być zbyt ogólne, niezrozumiałe i nie dawać odpowiedzi na argumenty podnoszone przez strony, co jest sprzeczne z założeniami Konwencji.

5. Przestłuchanie pokrzywdzonego, który w chwili przestłuchania nie ukończył 15 lat, w sprawach o przestępstwa popełnione z użyciem przemocy lub groźby bezprawnej lub określone w rozdziałach XXIII, XXV i XXVI Kodeksu karnego¹³, bez udziału obrońcy

10 W. Grzeszczyk, *Reguły nepeius w postępowaniu karnym (art. 454 k.p.k.)*, „Prokuratura i Prawo” 2008, nr 2, s. 39.

11 M. A. Nowicki, Art. 6. [w:] *Komentarz do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności*, [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2017.

12 Wytyczne do stosowania art. 6 EKPCz. Prawo do rzetelnego procesu. Dostępne na stronie: https://www.google.com/url?sa=t&rt=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiy88q70bbgAhXmkIsKHYmjCOWQFjAAegQICRAC&url=https%3A%2F%2Fbip.ms.gov.pl%2FData%2FFiles%2F_public%2Fbip%2Fprawo_czlowieka%2Fstandarty%2Fwytyczne-w-zakresie-stosowania-art-6.pdf&usg=AOvVaw38p_0AR4Fcig4oqijskxgR.

W obecnym stanie prawnym przesłuchanie osoby pokrzywdzonej w sprawach o przestępstwa popełnione z użyciem przemocy lub groźby bezprawnej lub określone w rozdziałach XXIII, XXV i XXVI k.k. (tj. przestępstwa przeciwko wolności, przestępstwa przeciwko wolności seksualnej i obyczajności oraz przestępstwa przeciwko rodzinie i opiece), który w chwili przesłuchania nie ukończył 15 lat, przeprowadza sąd na posiedzeniu, w którym udział mają prawo wziąć prokurator, obrońca oraz pełnomocnik pokrzywdzonego.

Projektodawca proponuje zmianę powyższej regulacji, która odbiera prokuratorowi, obrońcy i pełnomocnikowi pokrzywdzonego prawa do udziału w takim przesłuchaniu. Jest to istotne pozbawienie oskarżonego praw do obrony, gdyż uniemożliwia obrońcy kontrolowanie przebiegu przesłuchania w sytuacji, kiedy na dowodzie z przesłuchania pokrzywdzonego opiera się całe postępowanie. Obrońca traci możliwość zweryfikowania wiarygodności świadka, zadawania dodatkowych pytań oraz nadzorowania przesłuchania pokrzywdzonego.

Ponadto przesłuchanie małoletniego pokrzywdzonego przy udziale prokuratora, obrońcy czy pełnomocnika pokrzywdzonego nie naruszyłoby też żadnych gwarancji procesowych pokrzywdzonego oraz nie naruszyłoby zasady ochrony jego dobra, albowiem pytania zadawane są za pośrednictwem sędziego prowadzącego przesłuchanie w obecności biegłego psychologa i ma on możliwość ich uchylenia

oraz odpowiedniego sformułowania tak, aby nie krępować osoby pokrzywdzonego, a jednocześnie dążyć do ustalenia prawdziwego przebiegu postępowania. Brak udziału prokuratora, obrońcy czy pełnomocnika pokrzywdzonego w przesłuchaniu małoletniego pokrzywdzonego, w sytuacji gdy jego przesłuchanie jest czynnością niepowtarzalną, może spowodować luki w postępowaniu, które wymagać będą niezwłocznego ich uzupełnienia, a to z kolei doprowadzi do konieczności przesłuchania pokrzywdzonego ponownie i efektu odwrotnego do zamierzonego przez projektodawcę.

Nadto w sytuacji, kiedy dowód z przesłuchania świadka ma być dowodem wiodącym w czasie rozprawy, następnie wyłącznie na takim dowodzie opiera się wyrok skazujący, a oskarżony nie miał możliwości zadawania pytań, tak na etapie postępowania przygotowawczego, jak i sądowego, prawa oskarżonego są niebywale ograniczone – uderza to w prawo do rzetelnego procesu zagwarantowanego w art. 6 Konwencji.

6. Uznanie z mocy prawa za ujawnione nieodczytanych protokołów i dokumentów, podlegających odczytaniu na rozprawie, z chwilą zamknięcia przewodu sądowego

Kolejną istotną zmianą, którą przedłożył projektodawca, jest uznanie z mocy prawa za ujawnione nieodczytanych protokołów i dokumentów, podlegających odczytaniu na rozprawie, z chwilą zamknięcia przewodu sądowego. W tym miejscu należy podnieść, że nie jest to zmiana korzystna dla oskarżonego. Głównie dlatego, że strony mają

prawo wiedzieć, co stanowi podstawę wyrokowania. Nadto strony nie mają możliwość kontroli, jakie dokumenty bądź protokoły powinny zostać ujawnione. Trzeba tu wskazać na treść wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Brzuszczyński p. Polsce, z 17 września 2013 r.¹⁴, gdzie Trybunał wprost stwierdza, że zanim oskarżony zostanie skazany, wszystkie dowody muszą zostać ujawnione w jego obecności, do czego zobowiązuje art. 6 § 3 pkt d Konwencji.

Odnosnie do powyższego należy wskazać, że projektodawca powinien wprowadzić możliwość ujawniania protokołów i dokumentów na odrębnym posiedzeniu przed zamknięciem rozprawy, co spowoduje, że sąd z uwagi na ilość dokumentów oraz czasochłonność będzie mógł spokojnie wymienić dokumenty i protokoły na podstawie których wydaje orzeczenie. Dzięki temu strony również bez pośpiechu będą mogły się zapoznać z dowodami, na podstawie których sąd będzie wydawał orzeczenie oraz zgłosić ewentualne zastrzeżenia. W ten sposób sąd nie naruszy gwarancji procesowych oskarżonego.

7. Podsumowanie

Zmiany zaproponowane przez Ministerstwo Sprawiedliwości, które zmierzają do ograniczenia zasady bezpośredniości przeprowadzania dowodów czy zmniejszenia formalizmu postępowania karnego należy ocenić negatywnie nie tylko z punktu widzenia praw przysługujących oskarżonemu, ale także z uwagi na możliwość naruszenia nadrzędnej zasady, jaką jest zasada dążenia przez sąd do ustalenia prawdy materialnej. W związku z tym

13 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tj. Dz.U. 2018 poz. 1600, dalej: k.k.

14 Skarga nr 23789/09, pełna treść orzeczenia dostępna na stronie: https://www.msz.gov.pl/pl/polityka_zagraniczna/europejski_trybunal_praw_czlowieka/wybrane_orzeczenia_eptcz/wyrok_z_dnia_17_wrzesnia_2013_r_w_sprawie_brzuszczyński_p_polsce__skarga_23789_09__jsessionid=1D9A37871E7C95E-1FA77663FEB80B6D5.cmsap1p.

wprowadzenie zasady prekluzji dowodowej, przesłuchiwanie świadków pod nieobecność oskarżonego i jego obrońcy, ograniczenie reguł *ne peius* (łac. nie gorzej) w postępowaniu karnym (art. 454 k.p.k.), sporządzanie uzasadnień wyroku na formularzu, przesłuchanie pokrzywdzonego w sprawach o przestępstwa popełnione z użyciem przemocy lub groźby bezprawnej lub określone w rozdziałach XXIII, XXV i XXVI k.k., który w chwili przesłuchania nie ukończył 15 lat bez udziału

obrońcy czy uznanie z mocy prawa za ujawnione nieodczytanych protokołów i dokumentów, podlegających odczytaniu na rozprawie, z chwilą zamknięcia przewodu sądowego – naruszają prawo oskarżonego do obrony, zasadę domniemanie niewinności czy też ingerują zasadniczo w przysługujące oskarżonemu prawo do milczenia.

W świetle Konwencji, w szczególności w świetle art. 6, którą Polska ratyfikowa-

ła 19 stycznia 1993 r. oraz wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, zmiany zaproponowane przez projektodawcę w k.p.k., które zostały powyżej omówione, nie powinny zostać przyjęte jako obowiązujące. O ile należy dążyć do tego, aby proces karny został zakończony w rozsądnym czasie, to nie może się odbyć kosztem jego rzetelności i marginalizowania uprawnień przysługujących oskarżonemu jako stronie.

Summary

Sylwia Jaszcuk

The legal status of the accused in view of the projected code of criminal procedure amendment

This article presents the assessment of criminal procedure changing. The Criminal Procedure Code amendment projected by the Ministry of Justice which introduces limitation of directness of evidence and reduction of the formalism of the criminal proceedings shall be found negative in the light of the principal rights of the accused. The evidence preclusion, hearing witnesses in excused absence of the accused or his lawyer, hearing the victim of violent crimes, threats or crimes specified in chapters XXIII, XXV and XXVI of the Criminal Code, who at the time of the hearing did not reach the age of 15 without participation of the parties of the preliminary proceedings as well as consideration that unpublished protocols and documents shall be disclosed without reading, violate the principle of respect for the rights of the defence, of the presumption of innocence and break the right to remain silent. Limitation of *ne peius* rules in the criminal proceedings (Article 454 of the Code of Criminal Procedure) shall be deemed to deprive the right of double-instance trial. Drafting the justification of the verdict on the form, leading to misunderstanding and oversimplification restricts the right of fair trial which one of elements is being given the grounds of the judgement. Therefore, in view of The European Convention on Human Rights, which Poland ratified on January 19, 1993 and judgments of the European Court of Human Rights, the changes in the Criminal Procedure Law proposed by the legislator, shall not be accepted.

SZKOLENIA WYJAZDOWE

**Dokumentacja cen
transferowych w 2019
oraz planowane zmiany
na 2020 rok.**

Mrągowo, Hotel Mrągowo,
17-19 lipiec 2019



Kontakt

Anna Brzustowska
Starszy Manager
T: +48 533 339 817
E: szkolenia@russellbedford.pl

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

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

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

Russell Bedford Poland Sp. z o.o.
Ul. Marynarska 11
02-674 Warszawa
Tel. 22 276 61 80
<http://www.russellbedford.pl/>

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

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further