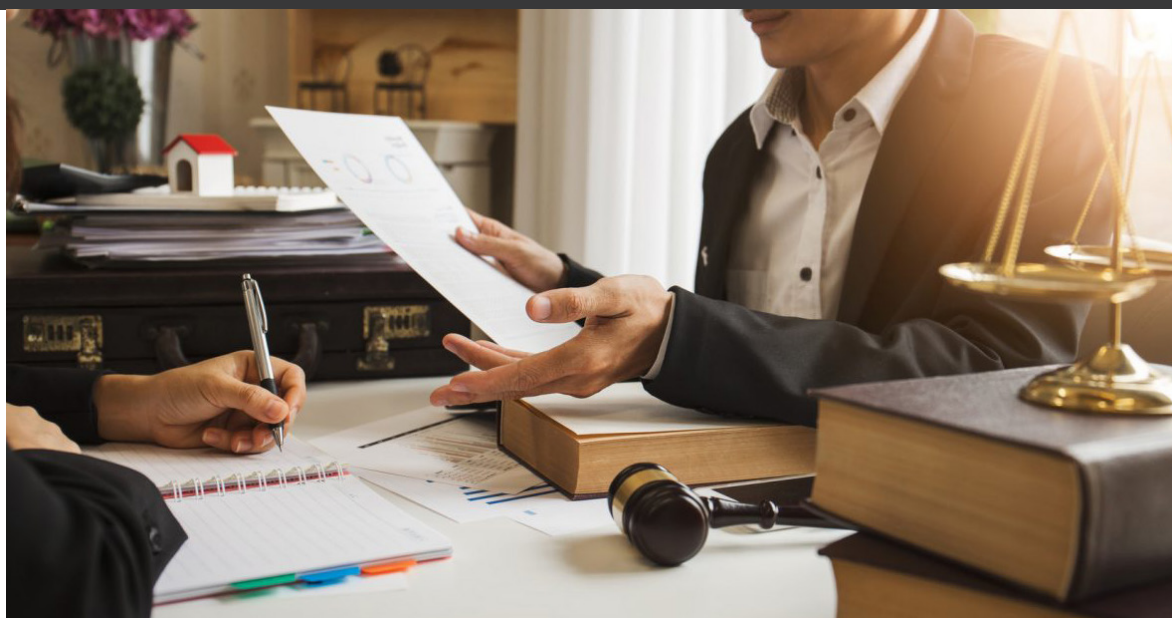


# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Damian Kuszewski

**Zmiany w opodatkowaniu samochodów  
osobowych używanych przez przedsiębiorców**

Leszek Dutkiewicz

**Projekt nowych rozwiązań w zakresie rozwiązywania  
sporów dotyczących podwójnego opodatkowania  
oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych**

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

**Przejęcie zakładu pracy na innego pracodawcę**

Nr 4 (9) kwiecień 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



AKADEMIA

[www.rbakademia.pl](http://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](mailto:kinga.szostak@russellbedford.pl)

## Polecamy

### Zmiany w opodatkowaniu samochodów osobowych używanych przez przedsiębiorców

Damian Kuszewski

*Obowiązujące z początkiem 2019 r. znowelizowane przepisy wprowadziły istotne zmiany w zakresie kosztów uzyskania przychodów dotyczących wydatków związanych z eksploatacją samochodów oraz kosztów najmu, leasingu i amortyzacji. Autor ocenia skutki tej nowelizacji dla podatników podatków dochodowych i wskazuje grupy tych przedsiębiorców, którzy poniosą największe obciążenia fiskalne z tytułu używania pojazdów.*

**Patrz str. 31**



### Projekt nowych rozwiązań w zakresie rozwiązywania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawierania uprzednich porozumień cenowych

Leszek Dutkiewicz

*Przedmiotem artykułu jest mechanizm rozstrzygania sporów w kwestii podwójnego opodatkowania, zakładający działanie z inicjatywy podatnika. W opracowaniu omówione są także przepisy w zakresie uprzednich porozumień cenowych, szczególnie dotyczące nowego rozwiązania w polskim systemie, jakim ma być możliwość zawarcia takiego porozumienia w uproszczonej procedurze.*

**Patrz str. 43**

### Zakres tajemnicy adwokackiej w przypadku osób współpracujących z adwokatem

Bartosz Nawrot

*Specyfika zawodu adwokata wymaga bezwzględnego dochowania tajemnicy adwokackiej. Publikacja stanowi próbę odpowiedzi na pytanie czy tajemnica adwokacka, która obowiązuje adwokata, ma takie same zastosowanie do osoby, która choć sama nie posiada uprawnień adwokackich, współpracowała z adwokatem w celu świadczenia przez niego pomocy prawnej i wskutek czego posiada informacje objęte tajemnicą zawodową?*

**Patrz str. 38**

### Przejęcie zakładu pracy na innego pracodawcę

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Cisek, Gabriel Vilkas

*Skutkiem przejścia zakładu pracy lub jego części jest zachowanie dotychczasowej treści stosunku pracy. W doktrynie prawa pracy wskazuje się na ochronę interesów pracodawcy, wyrażającą się w tym, iż przejmujący pracodawca ma gwarancję zachowania takiego zespołu składników, które pozwalają na prowadzenie w sposób niezakłócony działalności gospodarczej.*

**Patrz str. 22**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Kasy rejestrujące online – kolejne narzędzie kontrolne dla fiskusa ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Jolanta Kica*

Podatek od przychodów z budynków ..... 6

*Mariusz Pogoński*

Pracownicze Plany Kapitałowe  
– aspekt podatkowy ..... 15

*Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek,  
Gabriel Vilkas*

Przejście zakładu pracy na innego pracodawcę ... 22

*Marek Piotrowski*

Mały ZUS dla drobnych przedsiębiorców ..... 25



### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Damian Kuszewski*

Zmiany w opodatkowaniu samochodów osobowych  
używanych przez przedsiębiorców ..... 31

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Bartosz Nawrot*

Zakres tajemnicy adwokackiej w przypadku osób  
współpracujących z adwokatem ..... 38

### ZMIANY LEGISLACYJNE

*Leszek Dutkiewicz*

Projekt nowych rozwiązań w zakresie  
rozwiązywania sporów dotyczących podwójnego  
opodatkowania oraz zawierania uprzednich  
porozumień cenowych ..... 43



## Drodzy Czytelnicy

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

Rząd przedstawił w kwietniu 2019 r. kluczowe działania dotyczące podatków na lata 2019-20, które są częścią zaktualizowanego Programu konwergencji, zawierającego prognozę finansów publicznych i sytuacji gospodarczej do 2022 r. Generalnie cel tych zamierzeń jest wciąż ten sam – dalsze uszczelnienie systemu dochodów podatkowych, ograniczenie luki podatkowej w VAT, podniesienie podatków na niektóre wyroby, opodatkowanie kolejnych grup podmiotów świadczących określone usługi w Polsce. Wiele kontrowersji wywołał w tym planie pomysł z zastosowaniem od 1 stycznia 2020 r. tzw. testu przedsiębiorcy. W ocenie resortu finansów kontrola osób pracujących na własny rachunek miała by ograniczyć nieuprawnione kwalifikowanie przez część z nich swoich przychodów do źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, i korzystanie z podatku liniowego. Test miałby zatem wyłowić wśród przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność tych, którzy się samozatrudnili w sposób fikcyjny, aby – pracując dla jednej firmy – stosować preferencyjne opodatkowanie. Pod koniec kwietnia 2019 r. minister przedsiębiorczości i technologii Jadwiga Emilewicz stwierdziła, że test nie zostanie jednak wprowadzony i powinno się skuteczniej egzekwować dotychczasowe przepisy, a nie je zaostrzać.

Od 1 stycznia 2020 r. ma jednak wzrosnąć o 3 proc. akcyza na takie używki jak wino, piwo, wyroby winiarskie, wyroby pośrednie, wyroby tytoniowe, susz tytoniowy i alkohol etylowy. W tym samym terminie mają być opodatkowane przychody przedsiębiorstw cyfrowych, które świadczą usługi na terytorium RP – konkretnie chodzi o wprowadzenie podatku dotyczącego cyfrowych modeli biznesowych. Obligatoryjne będzie, od 1 stycznia 2020 r., stosowanie mechanizmu podzielonej płatności w VAT nie tylko wobec towarów i usług, które już obecnie podlegają procedurze odwrotnego obciążenia, ale także w przypadku transakcji dotyczących m.in. części i akcesoriów do pojazdów silnikowych, węgla i produktów węglowych, maszyn i urządzeń elektrycznych.

W dziewiątym numerze Biuletynu omawiamy kwestie związane z opodatkowaniem samochodów osobowych używanych przez przedsiębiorców; rozstrzygnięciem sporów dotyczących podwójnego opodatkowania i zawieraniem uprzednich porozumień cenowych; zakresem tajemnicy adwokackiej w przypadku osób współpracujących z adwokatem; podatkiem od przychodów z budynków; aspektem podatkowym pracowniczych planów kapitałowych; kasami rejestrującymi online; przejściem zakładu pracy na innego pracodawcę; ZUS-em dla drobnych przedsiębiorców.



*Życzę Państwu pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

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



**Sławomir Wach**

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

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, kasy rejestrujące, kasy online, kasy fiskalne, podatnicy, Centralne Repozytorium Kas, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## KASY REJESTRUJĄCE ONLINE – KOLEJNE NARZĘDZIE KONTROLNE DLA FISKUSA

Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie otrzymywał w czasie rzeczywistym dane dotyczące ewidencji sprzedaży i kwot podatku należnego w przypadku podatników stosujących kasy rejestrujące i dokonujących sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Informacje te będą przesyłane automatycznie do nowo utworzonego Centralnego Repozytorium Kas, zaś podatnicy będą zobligowani do zapewnienia połączenia między tym systemem teleinformatycznym a kasą rejestrującą. Ustawodawca uzasadnia potrzebę wejścia w życie nowych przepisów walką z szarą strefą w podatku od towarów i usług. Zmieniły się między innymi warunki dotyczące skorzystania z ulgi na zakup kas fiskalnych.

### Wprowadzenie

W ustawie z 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach<sup>1</sup> (dalej: ustawa zmieniająca), obowiązującej od 1 maja 2019 r., wprowadzone zostały istotne zmiany dotyczące formy, działania i funkcjonowania kas fiskalnych. W myśl nowych przepisów kasy rejestrujące online będą łączyć się z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, umożliwiając tym samym przesyłanie danych z tychże kas do tego systemu w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany<sup>2</sup> lub też na żądanie Szefa KAS, w postaci elektronicznej odpowiadającej

strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>. Administratorem danych będzie zatem, nomen omen, Szef KAS, zaś do Centralnego Repozytorium Kas będą sływały informacje z kas rejestrujących, zawierające informacje o sprzedaży wykazane w prowadzonej ewidencji, o zdarzeniach zapisywanych w pamięciach tych kas, mających znaczenie dla ich pracy, w tym o fiskalizacji danej kasy, zmianach stawek podatku, adresu punktu sprzedaży i danych dokonania przeglądów technicznych<sup>4</sup>. Ustawodawca w uzasadnieniu omawianej ustawy wprost stwierdził, że „Dane o sprzedaży

<sup>1</sup> Dz.U. 2019 poz. 675.

<sup>2</sup> Art. 1 pkt 4 ustawy zmieniającej.

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 800.

<sup>4</sup> Art. 1 pkt 4 ustawy zmieniającej.

(...) będą zawierały znacznik czasowy, co umożliwi dokonywanie szczegółowych analiz zmierzających do ustalenia prawdopodobieństwa, że dany podatnik nie ewidencjonuje swojej sprzedaży na kasie rejestrującej lub ewidencjonuje tylko część sprzedaży”<sup>5</sup>.

### **Wymiana kas na działające w trybie online tylko w określonych branżach**

Podatnicy nie są zobowiązani – z wyjątkiem niektórych, dokładnie określonych branż w ustawie zmieniającej – do szybkiej wymiany dotychczas używanych kas. W myśl tej ustawy potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas fiskalnych z elektronicznym zapisem kopii zachowują moc przez okres, na który zostały wydane, nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r.; zaś dla kas z papierowym zapisem kopii nie dłużej aniżeli do 31 sierpnia 2019 r.<sup>6</sup>. W uzasadnieniu ustawy wskazuje się, że w praktyce te kasy będą używane do czasu ich całkowitej eksploatacji, przy czym w kasach z papierową kopią pamięć fiskalna nie podlega wymianie i dlatego podatnik będzie musiał (w przypadku koniecznej wymiany pamięci) kupić kasę online bądź z zapisem elektronicznym. Jeżeli podatnik nie wywiąże się z obowiązku przekazania kasy rejestrującej – w terminach określonych w przepisach – do przeglądu technicznego przez podmiot prowadzący serwis, to naczelnik urzędu skarbowego nałoży na niego karę pieniężną w wysokości 300 zł.<sup>7</sup>

Kasy fiskalne w trybie online mają być zatem urządzeniami docelowymi, ale w ustawie wymieniana się branża – uznane przez ustawodawcę za obsza-

ry podwyższonego ryzyka, jeśli chodzi o nieprawidłowości w prowadzeniu ewidencji sprzedaży – w których podatnicy są zobowiązani do używania tych właśnie urządzeń oraz wskazuje terminy, do kiedy mogą być przez nich wykorzystywane tzw. stare kasy, przed wymianą na nowe typu online. Podatnicy będą mogli prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie:

- 1) do 31 grudnia 2019 r. – przy świadczeniu usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów; przy sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych;
- 2) do 30 czerwca 2020 r. – w przypadku świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania; sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;
- 3) do 31 grudnia 2020 r. – do świadczenia usług: fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych, budowlanych, w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, prawniczych, związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu<sup>8</sup>.

### **Prawo do ulgi na zakup kas fiskalnych**

Wprowadzie zgodnie z nowymi przepisami limit odliczenia od podatku od towarów i usług kwoty związanej z zakupem kasy fiskalnej nie zmienił się w porównaniu z przedtem obowiązującymi przepisami, ale z takiej ulgi można skorzystać jedynie przy nabyciu kasy z funkcjonalnością online. Podatnicy mają zatem prawo do odliczenia od podatku należnego kwoty wydanej na zakup kasy rejestrującej w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł, pod warunkiem, że zakup takiej kasy nastąpił nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji<sup>9</sup>.

Zdaniem ustawodawcy powyższa formuła dofinansowania kas online ma służyć, co oczywiste, uszczelnieniu systemu podatkowego. Dla podatników będzie jednak ograniczeniem dotychczasowej możliwości skorzystania z ulgi na zakup innego rodzaju kas fiskalnych. W ustawie nakłada się na podatnika obowiązek zapewnienia połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas<sup>10</sup>. Jeśli z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie takiej łączności czasowo, to jest on obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn; a jeżeli nastąpi trwały brak połączenia, to jest on zobligowany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z tymże naczelnikiem odstępach czasowych. Można spodziewać się, że realizacja powyższego wymogu będzie stwarzała częste problemy w praktyce stosowania kas online.

5 Uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej, druk sejmowy nr 2503.

6 Art. 8 ustawy zmieniającej.

7 Art. 1 pkt 3 ustawy zmieniającej.

8 Zgodnie z art. 1 pkt 7) ustawy zmieniającej, w dziale XIII ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2018 poz. 2174 ze zm.) po rozdziale 1 dodany został rozdział 1a poświęcony przepisom epizodycznym dotyczącym kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii; kwestie związane z branżami wrażliwymi reguluje art. 145b ust. 1 tego rozdziału.

9 Art. 1 pkt 3 ustawy zmieniającej.

10 Tamże.



### Jolanta Kica

Absolwentka Wydziału Ekonomii Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu oraz Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego. Aplikant radcowski i doradca podatkowy w Librum sp. z o.o. Posiada wieloletnie doświadczenie oraz ugruntowaną wiedzę w zakresie rachunkowości i prawa podatkowego, a także prawa cywilnego i gospodarczego. Współpracuje z największymi firmami na Dolnym Śląsku. Autorka wielu publikacji książkowych. Trener z zakresu podatków i księgowości m.in. dla Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, przychody, nieruchomości komercyjne, budynki, leasing, umowa najmu, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## PODATEK OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW

W 2018 r., na mocy ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>1</sup>, wprowadzono do polskiego systemu podatkowego nową daninę, nieznaną wcześniej polskim przedsiębiorcom – tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych. Dodane regulacje znalazły odzwierciedlenie w art. 30g ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> oraz art. 24b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup>.

### 1. Wprowadzenie

Podatek od budynków komercyjnych miał w zamyśle obciążać właścicieli tylko określonych nieruchomości, oddawanych do odpłatnego korzystania na podstawie umów cywilnoprawnych, o znacznej wartości przekraczającej 10 000 000 zł. Nie ukrywano, że celem zmian w ustawie zmieniającej była walka z agresywną optymalizacją stosowaną przez przedsiębiorców świadczących usługi najmu, którzy albo nie wykazują w ogóle podatku dochodowego do zapłaty, albo płacą go w niewspółmiernej wysokości w stosunku do osiąganych przychodów. W obawie przed wszczęciem przez

Komisję Europejską postępowania wobec Polski o naruszenie prawa Unii przez stosowanie selektywnego opodatkowania wybranych grup podatników, skutkującego zakłóceniem konkurencji na rynku, polski ustawodawca zdecydował się zmodyfikować zasady opodatkowania przychodów z nieruchomości podatkiem komercyjnym. W myśl uzasadnienia do ustawy z 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>4</sup>: „Zgodnie z ustale-

1 Dz.U. 2017 poz. 2175, dalej: ustawa zmieniająca.

2 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509, dalej: u.p.d.o.f.

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

4 Dz.U. 2018 poz. 1291.



niami dokonanymi przez stronę polską z KE, obowiązujące w Polsce przepisy wymagają zmian w kierunku:

1) objęcia minimalnym podatkiem dochodowym wszystkich nieruchomości – budynków, z wyłączeniem budynków mieszkalnych, jeżeli zostały oddane do używania w ramach rządowych (samorządowych) programów dotyczących budownictwa społecznego i takie zwolnienie jest zgodne z zasadami pomocy publicznej;

2) stosowania minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do tych nieruchomości (ich części), które są wynajmowane;

3) zmiany progu 10 000 000 zł, poniżej którego nieruchomość nie podlega opodatkowaniu minimalnym podatkiem dochodowym z nieruchomości na podatnika;

4) możliwości uniknięcia obciążenia (zwrot) podatkiem od przychodów z budynków w przypadku potwierdzenia przez organ podatkowy zapłaty podatku PIT lub CIT we właściwej wysokości, jeżeli podatnik wystąpi z wnioskiem o zwrot tego podatku. Proponowane w autopoprawce zmiany wychodzą naprzeciw ww. oczekiwaniom KE<sup>5</sup>.

Mocą ustawy z 15 czerwca 2018 r., zwanej „autopoprawką”, od 1 stycznia 2019 r. zmieniono przepisy dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym nieruchomości komercyjnych. Podatek określono mianem podatku dochodowego od środka trwałego będącego budynkiem. Jednak zmodyfikowane przepisy nadające podatnikom określone uprawnienia weszły w życie z mocą wsteczną, czyli od stycznia 2018 r. Należy zwrócić uwagę, że kolejna zmiana w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym nieruchomości komercyjnych została dokonana ustawą z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o po-

datku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>5</sup>. Otóż art. 17 tej ustawy znowelizował regulacje art. 2 pkt 2 ustawy z 15 czerwca 2018 r. w zakresie treści art. 24b ust. 10 u.p.d.o.p. Nowelizacja ta jest związana z uchyleniem art. 11 u.p.d.o.p., obowiązującego do końca 2018 r., i art. 11 u.p.d.o.p., a także wprowadzeniem nowych rozwiązań dotyczących cen transferowych.

## 2. Przedmiot opodatkowania – wyłączenia spod opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków

Do końca 2018 r. podatkiem od budynków były objęte wyłącznie następujące nieruchomości:

1) budynki handlowo-usługowe sklasyfikowane w KŚT jako centra handlowe, domy towarowe, samodzielne sklepy i butik, pozostałe budynki handlowo-usługowe (grupa 1, rodzaj 103 KŚT);

2) budynki biurowe sklasyfikowane w KŚT jako budynki biurowe (grupa 1, rodzaj 105 KŚT). Inne nieruchomości nie podlegały w ogóle podatkowi dochodowemu od przychodów z budynków komercyjnych. Podstawę opodatkowania stanowił przychód wyznaczony przez wartość początkową środka trwałego, ustalaną na pierwszy dzień każdego miesiąca na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych, pomniejszony o stałą i jednakową dla wszystkich kwotę (wolną) 10 000 000 zł. Ta kwota była ustalana w odniesieniu do każdego budynku z osobna. Według obecnego brzmienia art. 30g ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 24b ust. 1 u.p.d.o.p. podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem obciąża wszystkie budynki (bez względu na KŚT):

1) stanowiące własność albo współwłasność podatnika,

2) oddane w całości albo w części do

używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,

3) położone na terytorium RP.

Podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem nadal wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc. Co do zasady podmiot, aby zostać uznanym za podatnika zobowiązanego do opłacania podatku od przychodu z budynków, musi spełnić łącznie wszystkie powyższe przesłanki, tj. być właścicielem nieruchomości zlokalizowanej w Polsce i oddać ją do odpłatnego używania innym podmiotom. W ramach wyjątku podatnikami podatku od przychodów z budynków uczyniono leasingobiorców użytkujących nieruchomości w ramach umowy leasingu finansowego, mimo że nie posiadają oni tytułu prawnego do nieruchomości, opartego na prawie własności. Leasingobiorcy (finansowi) będą płacić podatek od przychodów z nieruchomości pod warunkiem, że sami uzyskują przychody z wynajmu wyleasingowanego przez siebie budynku.

Trzeba zauważyć, że na mocy ustawy z 15 czerwca 2018 r. dla podatników PIT ustanowiono jeszcze inny, dodatkowy warunek. Mianowicie budynek oddany do odpłatnego korzystania musi być u takiego podatnika składnikiem majątku związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą. W konsekwencji budynki, które są wynajmowane przez podatników PIT w ramach źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. (tzw. najem prywatny), nawet te o znacznej wartości, nie będą podlegały podatkowi od przychodów z budynków.

Zwalnia się od podatku od przychodów z budynków przychód ze środka trwałego będącego budynkiem mieszkalnym

5 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.

oddanym do używania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, jeżeli to zwolnienie stanowi rekompensatę spełniającą warunki określone w decyzji KE z 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu UE do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym<sup>6</sup>. Podatek od przychodów z budynków nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, co wynika z art. 23 ust. 1 pkt 65 u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 1 pkt 74 u.p.d.o.p. Stosownie do art. 5 ustawy z 15 czerwca 2018 r., podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy art. 24b i art. 24c u.p.d.o.p. w brzmieniu sprzed autopoprawki, z pewnymi wyjątkami. Otóż nowe przepisy dotyczące:

1) objęcia przy ustalaniu podstawy opodatkowania tylko części budynku, która jest wynajmowana,

2) wyłączenia z podstawy opodatkowania budynków handlowo-usługowych, jeżeli są wykorzystywane wyłącznie lub w głównym stopniu na własne cele podatnika (do tej pory takim rozwiązaniem były objęte tylko budynki biurowe),

3) w zakresie zwrotu podatku

– stosują wszyscy podatnicy podatku od przychodów z budynków już w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2017 r.

### 3. Podstawa opodatkowania

Przychód z tytułu posiadania budynków będących środkami trwałymi stanowi

ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego, uwzględniona w prowadzonej ewidencji środków trwałych i WNIIP. W miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji, będzie to wartość początkowa wyliczona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji (art. 30g ust. 3 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 3 u.p.d.o.p.). Konsekwentnie należy stwierdzić, że ten właściciel budynku, który przeprowadzi prace ulepszeniowe w budynku w rozumieniu ustaw podatkowych, będzie zobligowany do oszacowania na nowo podstawy opodatkowania podatkiem od przychodów generowanych przez posiadane budynki. Od miesiąca następującego po zakończeniu prac taki podatnik będzie płacił wyższy podatek od przychodów z budynków.

#### Przykład

W ewidencji środków trwałych podatnika figuruje nieruchomość budynkowa, której wartość początkową w cenach nabycia określono na poziomie 9 600 000 zł. W okresie od marca do lipca 2019 r. przeprowadzono prace ulepszeniowe o wartości 4 000 000 zł. Decyzję administracyjną pozwalającą na użytkowanie zmodernizowanego obiektu wydano we wrześniu 2019 r. Umowy najmu powierzchni użytkowej zostały podpisane przez przedsiębiorcę we wrześniu 2019 r. Najemcom przekazano obiekt w październiku 2019 r. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty podatku od przychodów z nieruchomości począwszy od października 2019 r. Wysokość podatku od tego miesiąca wyniesie:  $9\,600\,000 + 4\,000\,000 - 10\,000\,000 = 3\,600\,000 \times 0,035\% = 1260$  zł.

W miesiącu, w którym dokonano zbycia budynku lub oddania go do używania na podstawie umowy leasingu, przychód ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek

lub oddał go do używania na podstawie umowy leasingu. Tę zasadę stosuje się odpowiednio w przypadku zbycia udziału we współwłasności budynku (art. 30g ust. 4 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 4 u.p.d.o.p.).

W sytuacji gdy budynek został oddany do używania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku. Proporcję ustala się na pierwszy dzień każdego miesiąca. Jednak przychodu nie ustala się, gdy (na pierwszy dzień każdego miesiąca) łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej budynku (art. 30g ust. 7 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 7 u.p.d.o.p.).

#### Przykład

Spółka z o.o. świadcząca usługi opieki medycznej jest właścicielem przychodni, budynku stanowiącego środek trwały o wartości początkowej 14 000 000 zł. Przedmiotem zawartych umów najmu są gabinety lekarskie znajdujące się na ostatniej kondygnacji budynku oraz dwa gabinety na parterze. Na dzień 1 marca 2019 r. spółka na potrzeby własne zajmowała 62,86% powierzchni użytkowej, oddała do używania 37,14% tej powierzchni. Zatem podatek od przychodów z budynków w spółce za marzec wyniesie:  $14\,000\,000 - 10\,000\,000 = (4\,000\,000 \times 37,14\%) \times 0,035\% = 519,96 = 520$  zł. W związku z faktem, że umowy najmu gabinetów lekarskich znajdujące się na ostatniej kondygnacji wygasają z ostatnim dniem września 2019 r., zarząd spółki zdecydował się po tym okresie przeznaczyć je na potrzeby własne przychodni. Od października 2019 r. na podstawie umowy najmu oddane do korzystania będzie tylko laboratorium (o powierzchni użytkowej równej niecałe 4%) znajdujące się na parterze budynku. Jako że wynaj-

6 Dz.Urz. UE L 7 z 11 stycznia 2012 r., s. 3.

mowana powierzchnia użytkowa części nieruchomości podatnika nie przekroczy 5% całkowitej powierzchni użytkowej budynku, od października spółka nie będzie zobligowana do ustalania podatku dochodowego od przychodów z posiadanej nieruchomości.

W przypadku gdy w budynku znajdują się lokale mieszkalne oddane do używania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, przychód pomniejsza się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej tych lokali mieszkalnych w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku (art. 30g ust. 8 u.p.d.o.f. oraz art. 24b ust. 8 u.p.d.o.p.). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na wyrok WSA w Gdańsku z 19 września 2018 r.<sup>7</sup>. Spółka, która wynajmowała innym podmiotom trzecią część posiadanego budynku biurowego (tzw. centrum administracyjne), uważała, że wykorzystuje mimo wszystko budynek na własne potrzeby. Odmiennego zdania był Dyrektor Informacji Skarbowej, który w wydanej interpretacji indywidualnej uznał, że jeśli spółka wynajmuje innym podmiotom do 30% powierzchni posiadanego budynku, to wykorzystywane przez nią pozostałe 70% powierzchni biurowej wcale nie oznacza wykorzystywania jej w głównym stopniu na własne potrzeby, skoro spółka uzyskuje faktyczne przychody z tytułu wynajmu. Sąd administracyjny przyznał rację wnioskodawcy, zauważając, że skoro ustawodawca w u.p.d.o.p. nie wskazał precyzyjnie, co należy rozumieć pod pojęciem budynku biurowego wykorzystywanego „wyłącznie lub w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika” zgodnie z art. 24b ust. 2 u.p.d.o.p., to podatnik nie ma obowiązku „domyślenia się” treści normy prawnej wypływającej z tego przepisu, a przy próbie jego wykładni nie musi się odwoływać do uzasadnienia projektu ustawy zmieniającej.

Sąd stanął na stanowisku, że organ przy wydawaniu interpretacji indywidualnej nie powinien się posługiwać uzasadnieniem do ustawy wprowadzającej nowe przepisy, ale zastosować w pierwszej kolejności reguły wykładni językowej. Tym samym organ powinien dojść do przekonania, że wobec takiej redakcji przepisu prawa i użycia w nim pojęć niedookreślonych, nie jest możliwe orzeczenie (w tak przedstawionym stanie faktycznym), czy wnioskodawca będzie zobowiązany, czy też nie do naliczenia i zapłaty podatku od przychodów z nieruchomości.

Należy podkreślić, że w pierwotnym brzmieniu przepisy nakładające obowiązek zapłaty podatku od przychodów generowanych przez nieruchomości komercyjne obejmowały wszystkie nieruchomości wymienione w u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., przeznaczone do najmu, niezależnie od tego, czy aktualnie były oddane do używania. Wyłączono od podatku jedynie budynki, od których zaprzestano dokonywania odpisów amortyzacyjnych na skutek zawieszenia działalności gospodarczej lub jej zakończenia. Od 1 stycznia 2019 r. podatek od przychodów z budynków jest pobierany tylko od budynków, jakie przynoszą korzyści.

Przedsiębiorcy, którzy zapłacili podatek od niewynajętych budynków biurowych lub budynków usługowo-handlowych w 2018 r., mogą go odzyskać przez złożenie stosownego wniosku do organu podatkowego. Zwrot nienależnie zapłaconego podatku od przychodów z budynków w związku ze zmianą przepisów z mocą wsteczną nie następuje bowiem z urzędu.

### Przykład

Podatnik jest właścicielem budynku biurowego o wartości 15 000 000 zł i budynku handlowo-usługowego o wartości

19 000 000 zł. Budynek biurowy jest wykorzystywany w 70% na potrzeby własne podatnika, reszta powierzchni została natomiast udostępniona innym podmiotom. Budynek handlowo-usługowy wynajęto w całości na siedzibę banku. Umowa została jednak rozwiązana na mocy porozumienia stron ze skutkiem na ostatni dzień marca 2018 r. Od tego momentu podatnik, aż do końca 2018 r., aktywnie poszukiwał nowego najemcy.

Okres styczeń - czerwiec 2018 r.

Podatnik był zobowiązany do naliczenia i odprowadzenia podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych w odniesieniu do poszczególnych budynków, obliczonej na początek każdego miesiąca w następujący sposób:

1) budynek biurowy:  $15\,000\,000 - 10\,000\,000 = 5\,000\,000 \times 0,035\% = 1750\text{ zł}$

Na mocy ustawy z 15 czerwca 2018 r., retrospektywnie od 1 stycznia 2018 r. zmieniono niekorzystne dla podatników przepisy, uzależniając zapłatę podatku obliczonego za dany miesiąc od zawarcia dla wszystkich rodzajów budynków ówczesnie objętych tym podatkiem umów najmu, dzierżawy i podobnych, jak również stanowiąc, że przychód będzie ustalany przez podatnika proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania do całkowitej powierzchni budynku będącego własnością podatnika (por. art. 6 i 7 ustawy z 15 czerwca 2018 r.). Z mocą wsteczną ustawy z 15 czerwca 2018 r. wyłączono także spod opodatkowania budynki handlowo-usługowe, o ile są wykorzystywane wyłącznie albo w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika.

### Przykład

Obowiązują dane z poprzedniego przykładu.

<sup>7</sup> Sygn. akt I SA/Gd 769/18, Legalis.

Okres styczeń - grudzień 2018 r. (po nowelizacji przepisów)

Obliczenia wyglądają następująco:

1) budynek biurowy:  $15\ 000\ 000 - 10\ 000\ 000 = [5\ 000\ 000 \times 30\% (\text{powierzchnia wynajęta})] \times 0,035\% = 525\ \text{zł}$ ;

2) budynek usługowy:  $19\ 000\ 000 - 10\ 000\ 000 = 9\ 000\ 000 \times 0,035\% = 3150\ \text{zł}$ .

Podatek dochodowy od przychodu z budynku usługowego powinien być obliczony i zapłacony tylko za okres faktycznego trwania umowy najmu (tj. w okresie od stycznia do marca 2018 r.). Za pozostałe miesiące 2018 r. ten podatek nie był fiskusowi należny. Podatnik może zwrócić się do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o zwrot tego podatku.

#### 4. Nowe zasady obliczania podstawy opodatkowania od 2019 r.

W celu zapewnienia równości i powszechności opodatkowania, przeciwdziałając nadużyciu prawa przez podatników, ustawodawca postanowił w art. 30g ust. 9 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 9 u.p.d.o.p., że od 2019 r. podstawę opodatkowania będzie stanowił suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł. Tym samym kwota wolna w wysokości 10 000 000 zł została powiązana ściśle z podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od przychodów z budynków, a nie z przedmiotem tego podatku. Daniną objęto szerokie grono podatników władających większą liczbą nieruchomości o mniejszej wartości początkowej.

#### Przykład

Przedsiębiorca X wykorzystuje w prowadzonej działalności gospodarczej trzy nieruchomości budynkowe (usługowe) – wartość każdej z nich jest równa 8 000 000 zł. W każdej z nich powierzchnia zajęta pod wynajem przedstawia się następująco:

1) budynek A – 80% całkowitej powierzchni użytkowej oddane w najem,

2) budynek B – 60% całkowitej powierzchni użytkowej oddane w najem,

3) Budynek C – 100% całkowitej powierzchni użytkowej oddane w najem.

Do końca 2018 r. przedsiębiorca nie był zobowiązany do ustalania podatku od przychodu z nieruchomości budynkowych, gdyż wartość początkowa żadnej z nich nie przekroczyła 10 000 000 zł. W 2019 r., aby ustalić wielkości przychodu od budynków, przedsiębiorca musi każdorazowo ustalić wielkość powierzchni zajętej na cele najmu lub umów o podobnym charakterze na pierwszy dzień każdego kolejnego miesiąca (tj. ustalić wielkości przychodu odnoszącego się do części wynajmowanej nieruchomości), a następnie zsumować obliczone wartości i ustalić podstawę opodatkowania podatkiem, która zostanie pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł. Jeżeli suma przychodów ustalonych proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania w całkowitej powierzchni użytkowej budynku jest równa lub mniejsza niż 10 000 000 zł, wówczas podatnik nie określa podatku od przychodów z budynków.

W stanie faktycznym przedstawionym w przykładzie, przedsiębiorca X powinien następująco obliczyć podatek dochodowy od nieruchomości budynkowych:

1) budynek A –  $80\% \times 9\ 000\ 000 = 7\ 200\ 000\ \text{zł}$ ,

2) budynek B –  $60\% \times 9\ 000\ 000 = 5\ 400\ 000\ \text{zł}$ ,

3) budynek C –  $100\% \times 9\ 000\ 000 = 9\ 000\ 000\ \text{zł}$ .

Przychód z części wynajętej we wszystkich budynkach wynosi:  $13\ 500\ 000 - 10\ 000\ 000 = 3\ 500\ 000 \times 0,035\% = 1225\ \text{zł}$ .

#### 5. Współwłasność budynku

W przypadku gdy budynek stanowi:

1) współwłasność podatnika – przy obliczaniu wartości początkowej przyjmuje się wartość wynikającą z ewidencji tego podatnika,

2) własność albo współwłasność spółki niebędącej osobą prawną – przy obliczaniu wartości początkowej przypadającej na wspólnika stosuje się odpowiednio przepisy art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 5 ust. 1 u.p.d.o.p. dotyczące proporcjonalnego określania przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia wspólnego posiadania lub użytkowania rzeczy (art. 30g ust. 5 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 5 u.p.d.o.p.).

Zatem w odniesieniu do spółki osobowej lub współwłasności budynku, podstawę opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków stanowi suma przychodów ze wszystkich wynajmowanych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł. Co ciekawe, mimo że właścicielem budynku jest spółka (jawna, partnerska, komandytowa), zobowiązanymi do zapłaty podatku zostają wyłącznie jej wspólnicy.

#### Przykład

Przedsiębiorca AA sp. z o.o., sp. k., w której wspólnikami są:

1) komandytariusz – Adam Kowalski posiadający 20% udziału w prawie do zysku spółki,

2) komplementariusz – AA sp. z o.o. posiadający 5% udziału w prawie do zysku spółki,

3) komandytariusz – Joanna Iksińska posiadająca 75% udziału w prawie do zysku spółki

– wybudowała galerię handlową o wartości początkowej 16 500 000 zł, którą ujęła w swo-



jej ewidencji środków trwałych. Wspólnicy nie są podmiotami powiązanymi.

Podatek od przychodu z budynków u każdego wspólnika będzie ustalany w następujący sposób:

- 1) Adam Kowalski –  $16\,500\,000 \times 20\% = 3\,300\,000 \text{ zł} < 10\,000\,000 \text{ zł}$ ,
- 2) AA sp. z o.o. –  $16\,500\,000 \times 5\% = 825\,000 \text{ zł} < 10\,000\,000 \text{ zł}$ ,
- 3) Joanna Iksińska –  $16\,500\,000 \times 75\% = (12\,375\,000 - 10\,000\,000) \times 0,035\% = 831,25 \text{ zł} = 832 \text{ zł}$ .

Jedynym wspólnikiem zobowiązanym do zapłaty podatku od przychodów generowanych przez nieruchomość będzie Joanna Iksińska.

W przypadku podmiotów powiązanych w rozumieniu właściwych przepisów ustaw o podatkach dochodowych, kwotę wolną 10 000 000 zł dzieli się na te podmioty w takiej proporcji, w jakiej przychód z budynku pozostaje w ogólnej kwocie przychodów podatnika oraz podmiotów z nim powiązanych. Ta zasada ma zastosowanie także wówczas, gdy dany budynek jest składnikiem majątku spółki niebędącej osobą prawną, w której wspólnikami są podmioty powiązane (art. 30g ust. 10 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 10 u.p.d.o.p.).

### Przykład

Spółka z o.o. A oraz spółka z o.o. B są podmiotami powiązanymi. Są one również wspólnikami spółki jawnej. Prawo do zysku A sp. z o.o. wynosi 27%, a B sp. z o.o. 73%. Spółka jawna jest właścicielem hotelu w Warszawie, który został oddany w najem innemu podmiotowi. W ewidencji środków trwałych spółki jawnej widnieje środek trwały, czyli hotel o wartości początkowej 22 000 000 zł. Podatek od przychodów z budynków u każdego wspólnika będzie przedstawiał się następująco:

1) A sp. z o.o. –  $27\% \times (22\,000\,000 - 10\,000\,000) \times 0,035\% = 1134 \text{ zł}$ ,

2) B sp. z o.o. –  $73\% \times (22\,000\,000 - 10\,000\,000) \times 0,035\% = 3066 \text{ zł}$ .

### 6. Zapłata podatku

Podatek od przychodów z budynków podatnicy obliczają i wpłacają na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek. Podatek należny za grudzień lub ostatni miesiąc roku podatkowego – u tych podatników, którzy chcieliby złożyć zeznanie roczne przed 20 stycznia roku podatkowego – wpłaca się nie później niż w terminie złożenia zeznania podatkowego. Kwotę zapłaconego za dany miesiąc podatku od przychodów z budynków podatnicy odliczają od zaliczki na podatek. Gdy podatnicy wpłacają zaliczki kwartalne, wówczas odliczeniu podlega podatek od przychodów z budynków, zapłacony za miesiące przypadające na dany kwartał (art. 30g ust. 11 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 11 u.p.d.o.p.). Podatnicy mogą nie wpłacać podatku od przychodów z budynków, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na podatek za dany miesiąc. Trzeba podkreślić, że zapłacony w danym miesiącu podatek od przychodów z budynków podlega odliczeniu tylko od zaliczki na podatek dochodowy za dany miesiąc (kwartał). Kwoty zapłaconego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku od budynków odlicza się od podatku dochodowego PIT i CIT obliczonego za pełny rok podatkowy. Odliczenia dokonuje się w rocznym zeznaniu podatkowym. Konsekwentnie należałoby zatem uznać, że podatnik, który nie wpłaca podatku od przychodów z budynków do urzędu skarbowego (ponieważ podatek od przychodów z budynków jest niższy od zaliczki na podatek dochodowy), nie może pomniejszyć swojej zaliczki o podatek od przychodów z budynków, którego faktycznie

nie zapłacił. Takie twierdzenie jest zgodne z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów zawartymi w komunikacie z 15 grudnia 2017 r.<sup>8</sup>: „Podatnik zobowiązany do zapłaty tzw. podatku minimalnego może więc: 1) zapłacić podatek minimalny, a przy wyliczaniu zaliczki CIT (PIT) odliczyć ten podatek od podatku należnego PIT (CIT) – ust. 8 i 9 albo 2) wpłacić zaliczkę na podatek CIT (PIT) w pełnej wysokości, jeżeli podatek minimalny jest niższy niż kwota tej zaliczki – ust. 10”.

### Przykład

Zaliczka na podatek dochodowy w spółce A za styczeń oraz luty 2019 r. wyniosła kolejno 6 570 zł oraz 350 zł. Należny podatek od przychodów z budynków w każdym z tych miesięcy został określony na poziomie 500 zł.

Spółka może wpłacić do 20 lutego do urzędu skarbowego:

1) za styczeń – podatek dochodowy od przychodów z budynków w kwocie 500 zł oraz zaliczkę na podatek dochodowy w wysokości:  $6\,570 - 500 \text{ zł} = 6\,070 \text{ zł}$ ;

2) wyłącznie pełną zaliczkę na podatek dochodowy w wysokości 6 570 zł, pomijając zupełnie podatek od przychodów z budynków, gdyż ten podatek jest niższy od kwoty zaliczki.

Z kolei za luty 2019 r. spółka nie zapłaci zaliczki na podatek dochodowy, jeśli zapłaci należny podatek od nieruchomości komercyjnych w kwocie 500 zł. Kwota tego podatku jest bowiem wyższa od kwoty obliczonej zaliczki. Nieodliczoną część zapłaconego podatku od budynków będzie można odliczyć w zeznaniu rocznym, ewentualnie zawniekskować o jej zwrot do urzędu skarbowego w razie braku należnego podatku dochodowego umożliwiającego dokonanie odliczenia.

<sup>8</sup> Komunikat znajduje się na stronie [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl) (dostęp: 15.2.2019 r.).

### 7. Zwrot podatku

Na mocy art. 45 ust. 3d u.p.d.o.f. oraz art. 27 ust. 1d u.p.d.o.p., począwszy od przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2018 r., podatnicy obowiązani do zapłaty podatku od przychodów z budynków wykazują w zeznaniu rocznym: 1) środki trwałe, których wartość początkowa jest uwzględniana przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków, 2) kwotę należnego i zapłaconego podatku od przychodów z budynków, 3) kwotę dokonanych odliczeń. Nowym i korzystnym dla przedsiębiorców rozwiązaniem jest wprowadzenie na mocy ustawy z 15 czerwca 2018 r. mechanizmu zwrotu podatku od przychodów z budynków. Ten zwrot będzie się odbywał na wniosek podatnika i będzie dotyczył również nadpłaconego podatku za 2018 r.

W art. 30g ust. 15 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 15 u.p.d.o.p. ustawodawca postanowił, że kwota podatku od przychodów z budynków zapłacona i nieodliczona podlega zwrotowi na wniosek podatnika – o ile organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego lub straty w złożonym zeznaniu podatkowym oraz podatku od przychodów z budynków. Z powyższego można wysnuć wniosek, iż przed zwrotem podatku od przychodów z budynków, obliczenia tego podatku oraz podatku dochodowego deklarowanego przez podatnika w ramach samoobliczenia muszą zostać sprawdzone. Weryfikując zasadność zwróconego podatku, organ podatkowy będzie w szczególności zwracał uwagę na określenie wysokości kosztów finansowania dłużnego poniesionego w związku z nabyciem lub wytworzeniem budynku, jak również będzie sprawdzał, czy inne przychody i koszty podatnika podatku od przychodów z budynków za dany rok podatkowy zostały ustalone na warunkach rynkowych. Jeżeli organ podatkowy określi zobowiązanie podatkowe lub stratę w innej wysokości niż wynikająca z zeznania

podatkowego, podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu w wysokości: 1) różnicy pomiędzy kwotą zapłaconego i nieodliczonego podatku od przychodów z budynków a kwotą podatku określoną przez organ podatkowy – w przypadku określenia przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, albo 2) zapłaconego i nieodliczonego podatku od przychodów z budynków – w przypadku określenia przez organ podatkowy straty.

### 8. Budynki oddane w leasing

W poprzednim stanie prawnym nie było do końca jasne, czy budynki oddane w leasing finansowy powinny w ogóle podlegać podatnikowi od nieruchomości komercyjnych i kogo faktycznie obciąża ten podatek. Skoro nieruchomość nie stanowiła środka trwałego u leasingodawcy, to nie powinien być on płacić podatku od budynku oddanego do użytkowania. Z kolei leasingobiorca również nie był zobowiązany do zapłaty podatku, ponieważ nie był właścicielem. Zatem mieliśmy do czynienia z luką prawną, którą usunięto na mocy ustawy z 15 czerwca 2018 r.

Obecnie, po wejściu w życie ustawy z 15 czerwca 2018 r., gdy budynek został oddany do użytkowania na podstawie umowy leasingu, przepisy dotyczące podatku od przychodów z budynków stosuje się wyłącznie do podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych (art. 30g ust. 17 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 17 u.p.d.o.p.). Sytuacja jest klarowna dla umów leasingu operacyjnego. Tutaj finansujący, jako właściciel, oddający budynek do użytkowania i dokonujący odpisów amortyzacyjnych, płaci podatek od przychodów z budynków.

W przypadku leasingu finansowego nadal nie jest jasne, czy na pewno leasingodawcy nie należy uznać za podatnika od przychodów z budynków. Wydaje się jednak, że w związku z uregulowaniem

szczególnym, to leasingobiorca (mimo że nie jest właścicielem) płaci i odlicza podatek od przychodów z budynków. Czyni to jednak tylko wówczas, gdy ów budynek przekaże do użytkowania dalej, na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze. Aby bowiem powstał obowiązek zapłaty podatku od przychodu z budynku musi się pojawić przychód z przekazania do użytkowania tego budynku na podstawie określonego tytułu. W miesiącu, w którym dokonano zbycia budynku lub oddania go do użytkowania na podstawie umowy leasingu, przychód z tego budynku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do użytkowania na podstawie umowy leasingu.

### 9. Klauzula nadużycia prawa

Przepisy dotyczące podatku od przychodów z budynków stosuje się również w przypadku, gdy podatnik bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych przeniesie w całości albo w części własność albo współwłasność budynku bądź odda do użytkowania budynek na podstawie umowy leasingu w celu uniknięcia podatku od przychodów z budynków. W takiej sytuacji u podmiotu, na który zostały przeniesione własność albo współwłasność budynku bądź jego części, albo podmiotu, który przyjął do użytkowania budynek na podstawie tej umowy, nie ustala się przychodu w zakresie dotyczącym tego budynku albo jego części (art. 30g ust. 18 u.p.d.o.f. oraz 24b ust. 18 u.p.d.o.p.). W związku z powyższym należy przyjąć, że jeżeli podatnik do tej pory zobowiązany do zapłaty podatku od przychodów z budynków, w celu osiągnięcia korzyści podatkowych odda do użytkowania budynek lub dokona jego zbycia innemu podmiotowi, a sposób jego działania będzie sztuczny i nieuzasadniony gospodarczo, to organ podatkowy nie ustali przychodu podlegającego opodatkowaniu u nabywcy budynku lub najemcy, ale skieruje swoje roszczenie o zapłatę podatku

od przychodów do podmiotu, który był wcześniej zobowiązany do zapłaty podatku od budynku.

### 10. Podatek od przychodów z budynków w przypadku podatkowej grupy kapitałowej

Dla podatkowych grup kapitałowych podstawa opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków obejmuje sumę

przychodów spółek tworzących PGK (art. 24c u.p.d.o.p.).

#### Przykład

Podatkową grupę kapitałową tworzą dwie spółki kapitałowe. W posiadaniu każdej z tych spółek znajdują się nieruchomości będące przedmiotem zawartych umów najmu:

1) w spółce A wynajmowana jest nieruchomość o wartości 25 000 000 zł,

2) w spółce B wynajmowane są dwie nieruchomości – jedna o wartości 8 000 000 zł (w całości) oraz druga o wartości 14 000 000 zł (w 50%).

Zatem podatek przypadający na PGK wyniesie:  $[(25\,000\,000 + 8\,000\,000 + 7\,000\,000) - 10\,000\,000] \times 0,035\% = 10\,500\text{ zł}$ .

#### Summary

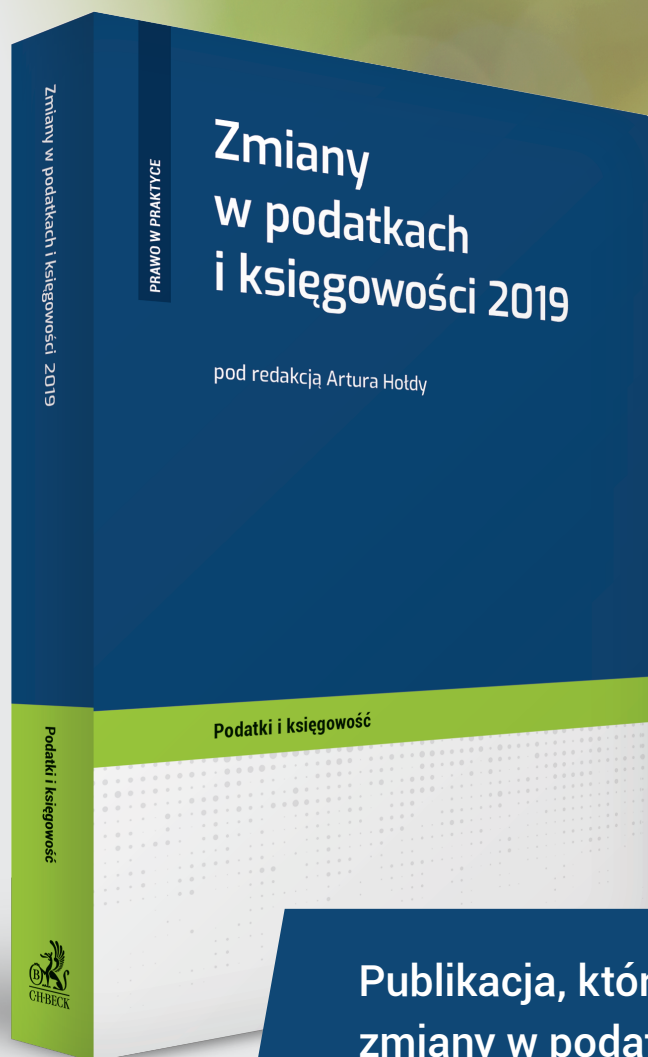
Jolanta Kica

#### The tax on revenues from buildings

The article presents the tax on revenues from buildings that constitute fixed assets of natural and legal persons, introduced to the Polish legal system in 2018. At the beginning, the author analyses the reasons for introducing the tax and outlines the rationale for its modification in 2019. Then, the object of taxation and the tax base are described in detail in various examples of factual circumstances. The article also discusses the rules of payment and refund of overpaid tax on revenues earned from buildings. Finally, the author addresses the issues of abuse of the law in the context of tax on income derived from buildings of substantial value transferred for use under lease, tenancy and leasing contracts.



Artykuł pochodzi z książki pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy „Zmiany w podatkach i księgowości 2019”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18050-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2019-artur-holda>



Cena katalogowa: 169 zł  
Liczba stron: 638

**Publikacja, która porządkuje i omawia wszystkie zmiany w podatkach, jakie pojawiły się w 2019 r.**

**Książka składa się z sześciu części. W pierwszej z nich przedstawiono tabelaryczne zestawienie zmian dotyczące wszystkich podatków, ZUS, PFRON oraz rachunkowości. W kolejnych częściach udzielono szczegółowych wyjaśnień m.in. w zakresie:**

- cen transferowych, leasingu, kosztów eksploatacji oraz ubezpieczeń samochodów osobowych, rozliczania strat podatkowych, podatku od nieruchomości komercyjnych, podatku u źródła, exit tax, daniny solidarnościowej, kryptowalut, IP Box, aportu wierzytelności do spółki kapitałowej, certyfikatu rezydencji, zeznania rocznego, schematów podatkowych, wiążącej informacji stawkowej;
- sporządzania, wysyłania i podpisywania sprawozdań w formie elektronicznej.



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

Zadzwoń: **81 46 13 300** E-mail: **[kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl)**





## PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE – ASPEKT PODATKOWY

Obowiązujący w Polsce system ochrony emerytalnej przewiduje III filary. Pierwszym jest państwowe zabezpieczenie gwarantowane przez Fundusz Ubezpieczeń Społecznych<sup>1</sup>, drugim – kapitałowy system Otwartych Funduszy Emerytalnych (obecnie w szczątkowej formie), trzecim zaś – różnego rodzaju sformalizowane (np. w ramach Indywidualnych Kont Emerytalnych, Indywidualnych Kont Zabezpieczenia Emerytalnego i Pracowniczych Programów Emerytalnych) oraz niesformalizowane formy dobrowolnego oszczędzania na emeryturę. Ustawodawca, widząc relatywnie niewielkie w stosunku do oczekiwań zainteresowanie formami oszczędzania w ramach III filaru, zwłaszcza w kontekście dokonanych w ostatnich kilku latach zmian w OFE, uznał za zasadne wprowadzenie nowego rozwiązania, które wychodzi naprzeciw oczekiwaniom systemu zabezpieczenia emerytalnego. W tym celu uchwalono ustawę z 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych<sup>2</sup>. W poniższym artykule omówione zostały kwestie podatkowe dotyczące tych planów.

### 1. Uwagi wstępne

Pracownicze plany kapitałowe (dalej PPK) są formą oszczędzania w ramach III filaru, łączącą w sobie cechy dobrowolności uczestnictwa z pewnego rodzaju zachętami faktycznymi (automatyczny zapis, choć z możliwością rezygnacji) oraz finansowymi (wsparcie finansowe w postaci wpłaty powitalnej i dopłat rocznych), które mają zachęcić jak najwięcej osób

do pozostania w systemie. System PPK zasadniczo obowiązuje od 1 stycznia 2019 r., jednak z uwagi na odroczone w czasie obowiązki pracodawców, związane z wyborem instytucji finansowej oraz podpisaniem umów o prowadzenie PPK, w praktyce ten system będzie wdrażany w życie w ciągu całego 2019 r.

Wprowadzenie PPK rzutuje na wiele aspektów życia gospodarczego zarówno pracodawców,

**Mariusz Pogoński**

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

**Słowa kluczowe:** system emerytalny, pracownicze plany kapitałowe, PPK, podatki, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, przychody, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Państwowy fundusz celowy, utworzony 1 stycznia 1999 r. na mocy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 300), dalej FUS.

2 Ustawa z 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych, Dz.U. 2018 poz. 2215, dalej: u.p.p.k.

jak i pracowników. W związku z tym przepisy przejściowe u.p.p.k. wprowadziły zmiany w następujących ustawach podatkowych:

- 1) w ustawie z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (dalej u.p.s.d.)<sup>3</sup>,
- 2) w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej u.p.d.o.f.)<sup>4</sup>,
- 3) w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej u.p.d.o.p.)<sup>5</sup>,
- 4) w ustawie z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (dalej u.p.t.u.)<sup>6</sup>.
- 5) w ustawie o podatku od niektórych instytucji finansowych (dalej u.p.i.f.)<sup>7</sup>.

## 2. Podatek od spadków i darowizn

Podobnie jak w przypadku innych form oszczędzania na emeryturę w ramach III filaru systemu zabezpieczenia emerytalnego, czyli takich jak PPE, IKE oraz IKZE, także w przypadku PPK w razie śmierci uczestnika tego systemu środki pieniężne zgromadzone na PPK przysługują jego spadkobiercom, zgodnie z ogólnymi zasadami uregulowanymi w przepisach ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (dalej k.c.)<sup>8</sup>, chyba że oszczędzający (uczestnik PPK) skorzysta z przysługującego mu prawa i wskaże osobę uprawnioną na wypadek śmierci. Używanie środków pieniężnych w drodze dziedziczenia co do zasady nie jest obojętne podatkowo, gdyż zgodnie z art. 1 pkt 1 u.p.s.d. podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

W razie śmierci uczestnika PPK środki zgromadzone na rachunku PPK zostaną rozdzielone pomiędzy małżonka zmarłego oraz pozostałe osoby uprawnione, tj.: 1) osoby wskazane zgodnie z art. 21 ust. 1

u.p.p.k. jako uprawnione do otrzymania środków pieniężnych po śmierci uczestnika PPK; 2) osoby wskazane w art. 832 k.c., w przypadku gdy PPK jest prowadzony w formie ubezpieczenia; 3) spadkobiercy. Zgodnie z art. 86 ust. 2 u.p.p.k. środki zgromadzone na rachunku PPK zmarłego uczestnika, w zależności od wniosku osoby uprawnionej, mogą zostać rozdysponowane w jeden ze sposobów: 1) podlegają wypłacie transferowej do PPK, IKE lub PPE tej osoby, 2) są zwracane w formie pieniężnej.

Wypłata transferowa na rachunek PPK, IKE albo PPE osoby uprawnionej nie stanowi przedmiotu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Stanowi przychód podatkowy opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jednak ustawodawca zdecydował się na zwolnienie takich wypłat transferowych z tego podatku (zob. pkt 3.1.3. niniejszego artykułu). W przypadku zwrotu środków z PPK w formie pieniężnej, po stronie spadkobiercy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn. Jednak ustawodawca uznał za zasadne wyłączenie z opodatkowania tym podatkiem środków uzyskanych tytułem dziedziczenia z PPK. Dlatego przepisy przejściowe do u.p.p.k. przewidywały wprowadzenie w art. 3 pkt 4a u.p.s.d. nowego wyłączenia z zakresu przedmiotowego tego podatku. Zgodnie z tym przepisem wyłączone z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn jest nabycie w drodze dziedziczenia środków z PPK zgodnie z u.p.p.k.

## 3. Podatek dochodowy od osób fizycznych

W u.p.d.o.f. przewidziano trzy grupy zagadnień, które zostały wprowadzone przez przepisy przejściowe u.p.p.k.

w związku z funkcjonowaniem PPK. Pierwsza dotyczy katalogu zwolnień uczestników PPK, druga możliwości rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów przez pracodawców prowadzących PPK, trzecia zaś zasad opodatkowania środków wypłaconych z rachunku PPK uczestnika.

### 3.1. Zwolnienia

System PPK pod względem organizacji oraz zasad wpłacania i oszczędzania środków na rachunku bądź dysponowania nimi na wypadek śmierci uczestnika, przewiduje zbliżone regulacje do obowiązujących już systemów oszczędzania w ramach III filaru, przewidzianych przez system PPE, IKE oraz IKZE. Dlatego rozwiązania podatkowe w zakresie zwolnień podatkowych – uwzględniające specyfikę i odrębności PPK – są zbliżone do funkcjonujących już zwolnień przewidzianych dla tych innych systemów oszczędzania w ramach III filaru.

#### 3.1.1. Zwolnienie wpłaty powitalnej oraz dopłat rocznych

Regulacje PPK przewidują dobrowolność uczestnictwa w systemie przez umożliwienie uczestnikom zapisanym do systemu wystąpienie z niego. Ustawodawca przewidział jednocześnie zachęty finansowe mające przekonać uczestników do pozostawania w systemie, które obejmują finansowanie przez Skarb Państwa wpłaty powitalnej (art. 31 u.p.p.k.) oraz dopłat rocznych (art. 32 u.p.p.k.). Co do zasady tego typu świadczenia – jak każde inne świadczenia pieniężne – stanowią po stronie uczestników PPK przychód podatkowy, gdyż spełniają warunek przysporzenia podatkowego w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Jednak ustawodaw-

3 T.j. Dz.U. 2018 poz. 644 ze zm.

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

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 ze zm.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174.

7 T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1410 ze zm.

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

ca zdecydował się na zwolnienie tych kwot z przychodów, wprowadzając do katalogu zwolnień, zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 47f u.p.d.o.f., otrzymane przez podatnika kwoty wpłat powitalnych oraz dopłat rocznych. W efekcie powyższego otrzymana przez uczestnika PPK wpłata powitalna oraz dopłaty roczne są neutralne podatkowo.

### **3.1.2. Kwoty otrzymane przez małżonka i osoby uprawnione tytułem zwrotu środków z pracowniczego planu kapitałowego zmarłego uczestnika**

Istotą PPK jest gromadzenie oszczędności w celu zabezpieczenia potrzeb finansowych uczestnika na starość. Jednak w przypadku śmierci uczestnika zgromadzone na PPK środki pieniężne są dysponowane zgodnie z regulacjami przewidzianymi w art. 85 i 86 u.p.p.k. Jeżeli w chwili śmierci uczestnik PPK pozostawał w związku małżeńskim, wybrana instytucja finansowa dokonuje wypłaty transferowej połowy środków zgromadzonych na rachunku PPK zmarłego uczestnika PPK na rachunek PPK, IKE lub PPE małżonka zmarłego uczestnika PPK, w zakresie, w jakim te środki stanowiły przedmiot małżeńskiej wspólności majątkowej. Na wniosek małżonka zmarłego uczestnika PPK zwrot środków zgromadzonych na rachunku PPK, przypadających temu małżonkowi, może nastąpić w formie pieniężnej. Zwrot następuje w terminie 3 miesięcy od dnia przedstawienia dowodu, że środki zgromadzone na rachunku PPK zmarłego uczestnika PPK przypadły temu małżonkowi (art. 85 ust. 4 u.p.p.k.).

Zgodnie z art. 86 ust. 1 u.p.p.k. środki zgromadzone na rachunku PPK zmarłego uczestnika PPK, które nie zostaną przekazane zgodnie z art. 85 u.p.p.k., są przekazywane osobom uprawnionym. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 17 u.p.p.k. przez osobę uprawnioną należy rozumieć jedną z trzech osób: 1) osobę wskazaną przez uczestnika PPK w trybie art. 21

u.p.p.k., która po jego śmierci ma otrzymać środki zgromadzone na PPK; 2) osobę uprawnioną zgodnie z art. 832 § 2 k.c.; 3) spadkobiercę. W zależności od wniosku osoby uprawnionej środki zgromadzone na rachunku PPK zmarłego uczestnika podlegają wypłacie transferowej do PPK, IKE lub PPE tej osoby lub są zwracane w formie pieniężnej. Zwrot może dotyczyć całości lub części środków zgromadzonych na rachunku PPK zmarłego uczestnika PPK. Opisane wyżej świadczenia pieniężne tytułem zwrotu środków zgromadzonych na rachunku zmarłego uczestnika PPK co do zasady stanowiąby – zarówno w przypadku małżonka, jak i osoby uprawnionej – przychód podatkowy. Jednak ustawodawca zdecydował się na zwolnienie tych środków pieniężnych, wyszczególniając je na liście zwolnień podatkowych w art. 21 ust. 1 pkt 47g u.p.d.o.f.

### **3.1.3. Gromadzenie środków na rachunku pracowniczego planu kapitałowego, wypłata środków oraz wypłata transferowa**

System PPK jest systemem zasadniczo kapitałowym, gdyż środki pieniężne mogą być inwestowane w określonych formach prowadzonych przez fundusze inwestycyjne. Co do zasady korzyści uzyskiwane przez klientów instytucji finansowych wynikające z przyrostu wartości majątku z prowadzonej inwestycji stanowią przychód podatkowy zgodnie z ogólnymi regułami właściwymi do danego rodzaju aktywności finansowej. Zatem gdyby nie szczególne regulacje podatkowe, zyski notowane na tych inwestycjach w ramach PPK w trakcie trwania okresu inwestycji musiałyby być opodatkowane podatkiem od zysków kapitałowych. Jednak ustawodawca – wzorem rozwiązań stosowanych w przypadku PPE, IKE oraz IKZE – przewidział zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskanych w ten sposób zysków. W tym celu wprowadzono odpowiednie regu-

lacje do art. 21 ust. 1 pkt 58c u.p.d.o.f. Ten przepis zwalnia z podatku dochody z tytułu uczestnictwa w PPK uzyskane w związku z: 1) gromadzeniem środków na rachunku w PPK przez uczestnika;

2) wypłatą środków zgromadzonych w PPK w przypadkach określonych w art. 97 ust. 1 u.p.p.k., z zastrzeżeniem art. 30a ust. 1 pkt 11a i 11b u.p.d.o.f.; 3) wypłatą transferową środków zgromadzonych w PPK. Należy tu dodać, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 41 u.p.p.k. przez wypłatę rozumie się dokonaną na wniosek uczestnika PPK wypłatę środków zgromadzonych w PPK na wskazany rachunek bankowy lub rachunek w SKOK w przypadku spełnienia warunków określonych w art. 97 u.p.p.k. Te warunki to złożenie wniosku oraz zasadniczo ukończenie 60. roku życia (w drodze wyjątku możliwe jest dokonanie wypłaty całości środków na pokrycie wkładu własnego w związku z zakupem nieruchomości bądź części środków w razie poważnego zachorowania uczestnika, jego małżonka lub dziecka). Od wypłaty trzeba odróżnić zwrot środków, który zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 47 u.p.p.k. jest wycofaniem środków z PPK bez spełnienia powyższych warunków. Zwrot środków z PPK nie korzysta ze zwolnienia podatkowego i jest opodatkowany zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 11d u.p.d.o.f., czyli 19% podatkiem od zysków kapitałowych.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na wyjątki określone w art. 30a ust. 1 pkt 11a i 11b u.p.d.o.f., czyli opodatkowaniu podlega dochód uczestnika PPK:

1) uzyskany w związku z wypłatą w zakresie, w jakim uczestnik nie dokonał zwrotu wypłaconych środków w terminie wynikającym z umowy zawartej na mocy art. 98 u.p.p.k. z wybraną instytucją finansową w sprawie jednorazowej wypłaty do 100% wartości środków zgromadzonych w PPK, w celu pokrycia wkładu własnego w związku z zaciągnięciem kredytu na sfinansowanie budowy budynku mieszkalnego oraz nabycia praw własności mieszkania;

2) z tytułu dokonanej, w związku z osiągnięciem przez uczestnika 60. roku życia, wypłaty 75% środków zgromadzonych w PPK w 120 ratach miesięcznych, w przypadku gdy wypłata ratalna będzie trwała krócej niż 10 lat (zgodnie z art. 99 ust. 1 u.p.p.k. środki z tytułu wypłaty z PPK są wypłacane tylko w 25% w drodze wypłaty jednorazowej, a pozostałe 75% – w formie rat miesięcznych rozłożonych na co najmniej 10 lat. Zatem jeśli uczestnik PPK zażąda wypłaty tej pozostałej części w ratach rozłożonych na krótszy okres bądź jednorazowo, to wówczas musi się liczyć z obowiązkiem zapłaty podatku od zysków kapitałowych od tej części.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 42 u.p.p.k. przez wypłatę transferową rozumie się zasadniczo przekazanie środków z jednego rachunku PPK na inny rachunek PPK (oraz szczególne przypadki transferów między PPK a innymi formami oszczędzania w ramach III filaru). Wypłata transferowa – jako spełniająca założenia ustawodawcy o długoterminowym oszczędzaniu z myślą o emeryturze – także korzysta ze zwolnienia podatkowego na podstawie ww. przepisu. Powyższą regulację można podsumować w ten sposób, że ustawodawca zwalnia z podatku takie wypłaty i transfery (wypłaty transferowe), które realizują założenia długoterminowego oszczędzania w systemie PPK, a więc zasadniczo posiadanie środków do momentu uzyskania przez uczestnika co najmniej 60. roku życia. Ze zwolnienia podatkowego nie korzysta natomiast wycofanie środków w okolicznościach, w których warunek oszczędzania co najmniej do 60. roku życia nie będzie spełniony. W takim przypadku wycofanie środków pieniężnych stanowi zwrot środków z PPK, który jest opodatkowany w trybie przewidzianym w art. 30a ust. 1 pkt. 11d u.p.d.o.f. (zob. pkt 3.3. niniejszego artykułu).

### **3.1.4. Zwolnienie podatkowe dla szczególnych przypadków wypłaty z pracowniczego planu kapitałowego**

W art. 21 ust. 1 pkt 58d u.p.d.o.f. wprowadzono nowe zwolnienie, które odnosi się do wypłaty z rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunku lokaty terminowej, o jakich mowa w art. 80 ust. 2 i art. 102 ust. 3 u.p.p.k. Zgodnie z art. 80 ust. 1 u.p.p.k., jeżeli małżeństwo uczestnika PPK uległo rozwiązaniu przez rozwód lub zostało unieważnione, środki zgromadzone na rachunku PPK uczestnika PPK, przypadające byłemu małżonkowi uczestnika PPK w wyniku podziału majątku wspólnego małżonków, są przekazywane w formie wypłaty transferowej na rachunek PPK byłego małżonka uczestnika PPK. Jednak, zgodnie z art. 80 ust. 2 u.p.p.k., w przypadku gdy były małżonek uczestnika PPK nie jest stroną umowy o prowadzenie PPK, środki zgromadzone na rachunku PPK uczestnika PPK, przypadające mu w wyniku podziału majątku wspólnego małżonków, podlegają zwrotowi w formie pieniężnej albo są przekazywane w formie wypłaty transferowej na wskazany przez byłego małżonka uczestnika PPK rachunek terminowej lokaty oszczędnościowej lub na wskazany przez niego rachunek lokaty terminowej prowadzony w SKOK, pod warunkiem ich wypłaty po osiągnięciu przez byłego małżonka uczestnika PPK 60. roku życia.

Powyższy warunek wypłaty po osiągnięciu przez byłego małżonka 60. roku życia jest kluczowy, gdyż tylko wówczas wypłata dokonana z rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej lub z rachunku lokaty terminowej będzie korzystała ze zwolnienia podatkowego na mocy powyższego art. 21 ust. 1 pkt 58d u.p.d.o.f. W przeciwnym wypadku, gdyby małżonek zmarłego uczestnika PPK dokonał wypłaty środków przed osiągnięciem powyższego progu 60 lat, to wówczas taka wypłata będzie opodatkowana na mocy art. 30a ust. 1 pkt 11e u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 102 ust. 1 i 2 u.p.p.k. wypłata transferowa jest dokonywana m.in. na rachunek terminowej lokaty oszczęd-

nościowej lub umowy o prowadzenie rachunku lokaty terminowej. Wypłata środków z takiej lokaty również korzysta ze zwolnienia podatkowego na mocy art. 21 ust. 1 pkt 58d u.p.d.o.f. Jednak gdy uczestnik dokona wypłaty środków z lokaty, wówczas, na mocy art. 30a ust. 1 pkt 11f u.p.d.o.f., są one opodatkowane 19% podatkiem zryczałtowanym.

### **3.2. Koszty funkcjonowania pracowniczych planów kapitałowych jako koszty uzyskania przychodów pracodawcy**

Zgodnie z art. 22 ust. 1ba u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez podmiot zatrudniający w rozumieniu u.p.p.k. na zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązków wynikających z u.p.p.k. Przepis art. 22 ust. 1ba u.p.d.o.f. nie precyzuje wprost katalogu wydatków mogących być kosztami uzyskania przychodów z powyższego tytułu. Nie powinno jednak ulegać wątpliwości, że takim kosztem mogą być przede wszystkim koszty składki podstawowych oraz dodatkowych, gdyż zgodnie z art. 25 ust. 1 i 2 u.p.p.k. do ich wnoszenia zobowiązany bądź uprawniony jest podmiot zatrudniający. Tymi kosztami będą również koszty i opłaty związane z realizacją tego obowiązku, takie jak np. koszty przelewów bankowych dotyczących opłacanych składek na PPK, koszty druku i rozprowadzenia wśród pracowników umów o PPK oraz informacji o zasadach funkcjonowania PPK, a także koszty wsparcia prawnego związane z utworzeniem PPK. Konieczność indywidualnego wskazania, że koszty związane z prawidłową realizacją PPK stanowią koszty uzyskania przychodów, wynika z tego, że co do zasady te koszty nie wiążą się z przychodami pracodawcy, ale są to jednostronne świadczenia na rzecz pracowników, niemające charakteru wynagrodzenia za pracę. Zatem te wydatki nie spełniają podstawowego warunku z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., jakim jest związek poniesionego wydatku z uzyskaniem przychodów podmiotu



ponoszącego ten koszt. Jednak ustawodawca uznał za celowe, aby umożliwić pracodawcom prowadzącym u siebie PPK zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na realizację PPK.

Jak wyżej wskazano, składki finansowane przez pracodawcę stanowią co do zasady koszty uzyskania przychodów, jednak trzeba w tym miejscu wspomnieć o dwóch zasadniczych zastrzeżeniach. Pierwsze zastrzeżenie zostało uregulowane w art. 22 ust. 6bc u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem opłacane przez pracodawcę składki na PPK są kosztami uzyskania przychodów w miesiącu, w którym są one należne, jednak warunkiem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zapłaconych przez pracodawcę składek jest odprowadzenie ich w terminie określonym w u.p.p.k. W przypadku uchybienia temu terminowi, do tych wpłat stosuje się przepisy art. 23 ust. 1 pkt 55aa u.p.d.o.f., zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów nieopłacone składki na PPK. *A contrario* można zatem stwierdzić, że jeśli dojdzie do opóźnienia w zapłacie składki na PPK, to nie traci ona przymiotu kosztu podatkowego, tyle

tylko, że ten koszt będzie mógł zostać potrącony dopiero w rozliczeniu za ten okres rozliczeniowy, w trakcie którego dojdzie do faktycznej zapłaty tej składki. Drugie zastrzeżenie zostało natomiast uregulowane w art. 23 ust. 1 pkt 37a u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wpłaty dokonywane do PPK od nagród i premii wypłaconych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

### **3.3. Zasady opodatkowania pracowniczych planów kapitałowych**

Istotą PPK jest zachęcenie osób fizycznych do dodatkowego oszczędzania na emeryturę. W celu zachęcenia założenia i kontynuacji oszczędzania wprowadzono dwie grupy preferencji – finansowe (wpłata powitalna i dopłaty roczne) oraz podatkowe. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 58c, preferencje podatkowe polegają na zwolnieniu z podatku wypłaty środków z PPK. Warto w tym miejscu przypomnieć, że wypłata jest to wycofanie środków zgromadzonych na PPK, ale tylko pod warunkiem spełnienia warunków formalnych określonych w art. 97 u.p.p.k., spośród których podstawowym

jest zasadniczo ukończenie przez uczestnika 60, roku życia (zob. pkt 3.1.3. niniejszego artykułu). Od wypłaty należy odróżnić zwrot środków z PPK, którym jest wycofanie środków z PPK bez spełnienia powyższych warunków.

Zwrot jest realizowany na podstawie art. 105 u.p.p.k., ale nie korzysta ze zwolnienia podatkowego i jest opodatkowany w myśl art. 30a ust. 1 pkt 11d u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 30a ust. 15 u.p.d.o.f. dochód podatkowy podlegający opodatkowaniu stanowi wówczas kwota zwrotu z dokonanego odkupienia jednostek uczestnictwa lub umorzenia jednostek rozrachunkowych, pomniejszona o wydatki na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wpłaty na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których dokonano zwrotu. Regulacja zawarta w art. 30a u.p.d.o.f. odnosi się do opodatkowania 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Ten podatek jest pobierany przez płatnika podatku na mocy art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. Ponadto szczególne jednostki redakcyjne art. 30a u.p.d.o.f. opodatkowują 19% zryczałtowanym podatkiem dochodowym pobieranym przez płatnika również przypadki szczególne.

**Tabela 1. Zdarzenia związane z PPK, podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych**

Podstawa prawna	Zdarzenie	Źródło dochodu
Art. 30a ust. 1 pkt 11a u.p.d.o.f.	Dochód uczestnika PPK uzyskany w związku z wypłatą w zakresie, w jakim uczestnik nie dokonał zwrotu wypłaconych środków w terminie wynikającym z umowy zawartej na mocy art. 98 u.p.p.k. przez uczestnika z wybraną instytucją finansową w sprawie jednorazowej wypłaty do 100% wartości środków zgromadzonych w PPK, w celu pokrycia wkładu własnego w związku z zaciągnięciem kredytu na sfinansowanie budowy budynku mieszkalnego oraz nabycia praw własności mieszkania.	Kwota niedokonanego w terminie zwrotu wypłaconych środków, pomniejszona o koszty nabycia odkupionych jednostek uczestnictwa lub umorzonych jednostek rozrachunkowych, przypadających na ten niedokonany przez uczestnika PPK zwrot. Kosztem jest suma wydatków na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wpłat na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których dokonano wypłaty, ustalona w takiej proporcji, jaką stanowiła kwota niedokonanego zwrotu do wartości środków wypłaconych jednorazowo przez uczestnika w celu pokrycia wkładu własnego w związku z zaciągnięciem kredytu udzielonego na sfinansowanie budowy budynku, mieszkania oraz nabycia praw związanych z mieszkaniem. W takim przypadku dochód uczestnika PPK powstaje w dniu następującym po dniu, w którym upłynął – określony w umowie zawartej z instytucją finansową, na podstawie której dokonano wypłaty – termin zwrotu wypłaconych środków.

Art. 30a ust. 1 pkt 11b u.p.d.o.f.	Dochód uczestnika PPK z tytułu dokonanej w związku z osiągnięciem przez uczestnika 60. roku życia wypłaty 75% środków zgromadzonych w PPK w 120 ratach miesięcznych, w przypadku gdy wypłata ratalna będzie trwała krócej niż 10 lat.	Kwota wypłaty dokonanej z odkupienia jednostek uczestnictwa lub umorzenia jednostek rozrachunkowych, pomniejszona o wydatki na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wpłaty na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których dokonano wypłaty.
Art. 30a ust. 1 pkt 11c u.p.d.o.f.	Dochód małżonka uczestnika PPK niebędącego stroną umowy o prowadzenie PPK z tytułu zwrotu dokonanego na jego rzecz.	Kwota zwrotu z dokonanego odkupienia jednostek uczestnictwa lub umorzenia jednostek rozrachunkowych, pomniejszona o wydatki na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wypłaty na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których dokonano zwrotu.
Art. 30a ust. 1 pkt 11e u.p.d.o.f.	Dochód małżonka lub byłego małżonka z tytułu wypłaty 75% środków przekazanych mu na podstawie art. 80 ust. 2 u.p.p.k. w formie wypłaty transferowej na rachunek terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunek lokaty terminowej, dokonanej po osiągnięciu przez niego 60. roku życia – w przypadku gdy nastąpi ona w wyniku likwidacji rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunku lokaty terminowej albo zmiany umowy takiego rachunku.	Kwota wypłaty pomniejszona o przypadające na nią koszty stanowiące 75% wydatków na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wpłaty na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których środki pieniężne zostały przekazane w formie wypłaty transferowej na rachunek terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunek lokaty terminowej.
Art. 30a ust. 1 pkt 11f u.p.d.o.f.	Dochód uczestnika PPK z tytułu wypłaty 75% środków zgromadzonych na rachunku PPE, przekazanych mu na podstawie art. 102 ust. 2 u.p.p.k. w formie wypłaty transferowej na rachunek terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunek lokaty terminowej – w przypadku gdy ta wypłata nastąpi w wyniku likwidacji rachunku terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunku lokaty terminowej albo zmiany umowy takiego rachunku.	Kwota wypłaty pomniejszona o przypadające na nią wydatki na nabycie odkupionych jednostek uczestnictwa lub wpłaty na umorzone jednostki rozrachunkowe, z których środki pieniężne zostały przekazane w formie wypłaty transferowej na rachunek terminowej lokaty oszczędnościowej lub rachunek lokaty terminowej.

#### 4. Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych

Przepisy przejściowe do u.p.p.k. wprowadziły od 1.1.2019 r. w u.p.d.o.p. następujące zmiany:

1) poniesione przez pracodawcę koszty na zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązków wynikających z u.p.p.k. stanowią KUP, w momencie gdy staną się

niezbędne, ale pod warunkiem, że zostaną wpłacone przez pracodawcę w terminie wynikającym z u.p.p.k. (wynika to z nowo dodanego art. 15 ust. 1da i 4ga u.p.d.o.p.);

2) z kosztów uzyskania przychodów wyłączono wpłaty dokonywane przez pracodawcę na PPK od nagród i premii wypłaconych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym (wynika

to z nowo dodanego art. 16 ust. 1 pkt 40a i 57aa u.p.d.o.p.).

W związku z tym że powyższe zmiany są analogiczne do zmian wprowadzonych w u.p.d.o.f. w zakresie kosztów po stronie podmiotu zatrudniającego pracowników będących uczestnikami PPK, do powyższych zmian uwagi poczyniono w pkt. 3.2. niniejszego artykułu.

## 5. Zmiany w podatku od towarów i usług

Przepisami przejściowymi do u.p.p.k. zostały także wprowadzone (od 1 stycznia 2019 r.) zmiany w u.p.t.u. Służą one rozszerzeniu istniejącego do tej pory zakresu zwolnienia z tytułu świadczenia usług zarządzania poszczególnymi rodzajami funduszy o zarządzanie PPK. Tę kwestię reguluje art. 43 ust. 1 pkt 12 lit. g u.p.t.u.

## 6. Zmiany w podatku od niektórych instytucji finansowych

Zgodnie z art. 9 u.p.p.k. umowa o prowadzenie PPK może zostać zawarta z jedną z poniższych instytucji finansowych, tj. z:

1) towarzystwem funduszy inwestycyjnych,

2) powszechnym towarzystwem emerytalnym,

3) pracowniczym towarzystwem emerytalnym,

4) zakładem ubezpieczeniowym.

Spośród tych instytucji tylko zakłady ubezpieczeniowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od niektórych instytucji finansowych. Istotą tego podatku jest opodatkowanie stawką ryczałtową aktywów instytucji finansowej. W przypadku zakładów ubezpieczeniowych ich aktywa są opodatkowane stawką 0,0366% podstawy opodatkowania.

Gdyby nie dokonano żadnych zmian w u.p.i.f., mielibyśmy do czynienia z nierówną konkurencją między podmiotami

oferującymi PPK, gdyż aktywa zakładów ubezpieczeniowych zgromadzone dzięki oferowaniu PPK byłyby obciążone podatkiem od niektórych instytucji finansowych, aktywa pozostałych instytucji mogących prowadzić PPK nie byłyby natomiast obciążone tym podatkiem.

Ustawodawca, chcąc zachować równość warunków konkurencji między tymi podmiotami, zdecydował się na wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą w przypadku zakładów ubezpieczeniowych podstawę opodatkowania obniża się o wartość aktywów zgromadzonych w ramach umów o prowadzenie PPK. Tę kwestię reguluje nowo dodany art. 5 ust. 10 u.p.i.f., który został wprowadzony do porządku prawnego 1.1.2019 r. na mocy przepisów przejściowych u.p.p.k.

### Summary

Mariusz Pogoński

#### Employee Capital Plans – tax aspects

In Polish social security system there are three pillars. First of them is full public, second – half private and third – full private. Under third pillar there were so far several different financial instruments as an IKE, IKZE and PPE. Because all of them are fully non obligatory they were so far not very popular among Polish employees. To improve level of employee participation in the third pillar, the Polish government has created new type of full private financial instrument names Employee Capital Plans. Tax consequences concerned with Employee Capital Plans are described in this article.



Artykuł pochodzi z książki pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy „Zmiany w podatkach i księgowości 2019”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18050-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2019-artur-holda>

### 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, zakład pracy, część zakładu pracy, przejście zakładu pracy, stosunek pracy, umowa o pracę, Kodeks pracy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



## PRZEJŚCIE ZAKŁADU PRACY NA INNEGO PRACODAWCĘ

Podstawowym zdarzeniem prawnym prowadzącym do zmiany pracodawcy, do której dochodzi *ex lege*, jest przejście części lub całości zakładu pracy na nowego pracodawcę, przewidziane w art. 23<sup>1</sup> § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy<sup>1</sup> (dalej k.p.). Skutkiem przejścia zakładu pracy lub jego części jest zachowanie dotychczasowej treści stosunku pracy. Ponadto w doktrynie prawa pracy wskazuje się, że jednym z nadrzędnych celów tej regulacji jest także ochrona interesów pracodawcy, wyrażająca się w tym, iż przejmujący pracodawca ma gwarancję zachowania takiego zespołu składników, które pozwalają na prowadzenie w sposób niezakłócony działalności gospodarczej. W niniejszym opracowaniu przedstawione są ogólne ramy instytucji przejścia zakładu pracy na innego pracodawcę, a także wybrane orzeczenia sądowe dotyczące tego problemu.

### 1. Wprowadzenie

Artykuł 23<sup>1</sup> § 1 k.p. został dodany do polskiej ustawy regulującej stosunki pracownicze w dniu 1 maja 1989 r.<sup>2</sup> W prawie europejskim, a ściślej rzecz ujmując, w prawie unijnym, zagadnienia przejścia zakładu pracy na pracodawcę, inaczej zwane też transferem przedsiębiorstwa, uregulowane są obecnie w dyrektywie Rady 2001/23/WE z 12 marca 2001 r. w sprawie zbliżania ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do ochrony praw pracowniczych w przypadku przejęcia przedsiębiorstw, zakładów lub części przedsiębiorstw lub zakładów<sup>3</sup> (zwanej

dalej dyrektywą 2001/23/WE). Wskazana dyrektywa zastąpiła wcześniej obowiązującą dyrektywę Rady 77/187/EWG z 14 lutego 1977 r. Nadrzędnym celem prawa unijnego w tym zakresie jest ochrona pracowników w razie transferu przedsiębiorstwa, w szczególności ochrona praw nabytych przez pracowników, a także ochrona stabilności stosunku pracy.

### 2. Zakład pracy oraz część zakładu pracy

W art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. posłużono się pojęciami, które nie są zdefiniowane w prawie pracy, zwłaszcza takimi jak: „zakład pracy”, czy też „przejście”. Znaczenia tych pojęć należy szukać w

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

2 Dz.U. Nr 20, poz. 107.

3 Dz.Urz. WE L 82 z 22 marca 2001 r.



orzecznictwie sądowym lub piśmiennictwie naukowym. Należy odnotować w tym miejscu, iż mimo wcześniejszego przesądzenia czym jest „zakład pracy”, „część zakładu pracy”, „przejście zakładu”, to na tle konkretnych stanów faktycznych wciąż występują poważne trudności w ich zdefiniowaniu.

Przez „zakład pracy” należy rozumieć zorganizowaną jednostkę organizacyjną składającą się z zespołu środków majątkowych i niemajątkowych (takich jak np. maszyny, urządzenia, budynki, dobra niematerialne, a także funkcje i wykonywane zadania), w której zatrudnieni są pracownicy, przy czym zespół ten musi stanowić na tyle zorganizowaną i funkcjonalną całość, aby pracodawca mógł na jego bazie prowadzić swoją działalność.

Przez „część zakładu pracy” należy rozumieć zespół środków majątkowych i niemajątkowych, który po wyodrębnieniu z zakładu pracy może stanowić na tyle zorganizowaną i funkcjonalną całość, aby na jego podstawie pracodawca mógł prowadzić swoją działalność i nadal zatrudniać pracowników.

### 3. Przejście zakładu pracy

W orzecznictwie TSUE oraz polskiego Sądu Najwyższego przyjmuje się, że przejściem zakładu pracy jest w szczególności przejęcie zadań lub funkcji wykonywanych dotychczas przez poprzedniego pracodawcę, np. usług sprzątania, prawnych<sup>4</sup>, usług księgowych, publicznych zadań z zakresu opieki zdrowotnej. Według dyrektywy 2001/23/WE podstawami przejścia zakładu pracy są przeniesienie własności przedsiębiorstwa lub zakładu oraz fuzja. Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. b tej dyrektywy, przejście następuje wtedy, kiedy przejmowana jest jednost-

ka gospodarcza, która zachowuje swoją tożsamość, oznaczającą zorganizowane połączenie zasobów, którego celem jest prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy jest to działalność podstawowa czy pomocnicza. Podstawowym kryterium przejścia w orzecznictwie TSUE jest zmiana osoby fizycznej lub prawnej prowadzącej zakład pracy, połączona z przejściem zobowiązań wobec pracowników.

Nieco inaczej rozumiane jest pojęcie przejścia zakładu pracy w orzecznictwie Sądu Najwyższego, w którym wielokrotnie odnotowane zostało, iż zachowanie tożsamości działalności pracodawcy po przejściu zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę jest elementem fakultatywnym. W orzeczeniu SN z 3 czerwca 1998 r.<sup>5</sup> przyjęte zostało jednoznaczne stanowisko, zgodnie z którym dla stosowania normy art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. obojętny jest przedmiot działalności prowadzonej przez nowego pracodawcę w oparciu o majątek przejęty w całości lub w części od poprzedniego pracodawcy. Działalność nowego pracodawcy prowadzona w oparciu o ten majątek może być różnego rodzaju. W polskiej nauce prawa pracy przyjmuje się, że przejściem zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę jest skutek zmiany stanu posiadania zakładu lub jego części pomiędzy podmiotami, tj. byłym i nowym pracodawcą lub też skutek przejścia przez nowy podmiot zadań<sup>6</sup> lub funkcji wykonywanych dotychczas przez inny podmiot.

### 4. Podstawy oraz moment przejścia zakładu pracy

Z art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. nie wynikają podstawy prawne przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę. W dyrek-

tywie 2001/23/WE wskazano, że podstawami prawnymi przejścia mogą być prawne przejęcie lub fuzja, przy czym pojęcie prawnego przejęcia może obejmować różne zdarzenia prawne, w tym zarówno czynności prawne, decyzje administracyjne oraz orzeczenia sądowe. W polskiej doktrynie prawa pracy oraz judykaturze uznaje się, że podstawami przejścia zakładu pracy mogą być zdarzenia prawne, jak i czynności faktyczne (przejście bez podstawy prawnej).

Zdarzeniami prawnymi stanowiącymi podstawę przejścia mogą być:

1) czynności cywilnoprawne dwustronne i jednostronne, *inter vivos* i *mortis causa*, np. umowa sprzedaży, darowizna, leasing, dzierżawa, rozwiązanie umowy dzierżawy skutkujące przeniesieniem przedmiotu umowy z powrotem na wydzierżawiającego, dziedziczenie;

2) decyzje administracyjne<sup>7</sup>;

3) orzeczenia sądowe.

Szczególną podstawą przejścia zakładu pracy mogą być czynności faktyczne, dla których brak podstawy prawnej (np. z uwagi na nieważność czynności prawnej będącej podstawą przejęcia zakładu pracy). Taką podstawę przejścia dopuszczono zarówno w orzecznictwie, jak i nauce prawa pracy. W oparciu o dotychczasowe wypowiedzi TSUE można stwierdzić, że tego typu sposób przejścia nie jest dopuszczalny w świetle dyrektywy 2001/23/WE.

Datą przejścia zakładu pracy lub jego części na nowego pracodawcę jest moment faktycznego przejęcia władztwa nad zakładem (jego częścią), czy też faktycznego przejęcia zadań<sup>8</sup>. Jeżeli np. w wyniku wyga-

4 Por. wyrok SN z 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt I PK 210/09.

5 Sygn. akt I PKN 159/98.

6 Ł. Pisarczyk, *Przejście zakładu pracy na innego pracodawcę*, Warszawa 2013.

7 Por. wyrok SN z 29 listopada 2005 r., sygn. II PK 391/04.

8 Por. wyrok SN z 23 lipca 2009 r., sygn. akt II PK 33/09.

śnięcia umowy dzierżawy mamy do czynienia z przejściem zakładu na wydierżawiającego, dniem przejścia zakładu pracy w rozumieniu art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. jest dzień odzyskania faktycznego władztwa nad tym zakładem, a nie dzień wygaśnięcia umowy dzierżawy.

### 5. Podsumowanie

Artykuł 23<sup>1</sup> § 1 k.p. ma zastosowanie bez względu na typ własności zakładu pracy, rodzaj działalności pracodawcy czy liczbę pracowników. Ma on zastosowanie zarówno w sferze prywatnej (wobec pracodawców niepublicznych posiadających lub nieposiadających

osobowości prawnej), jak i publicznej (wobec pracodawców publicznych, takich jak: urzędy, sądy, szkoły publiczne czy też pracodawców posiadających osobowość prawną, takich jak ZUS, NFZ). Ponieważ art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. jest przepisem bezwzględnie obowiązującym, mającym skutek *ex lege*, wynika stąd, że jakiegokolwiek uzgodnienia pomiędzy pracodawcami (spotykane w praktyce), które prowadziłyby do obejścia tego przepisu, są nieważne. Jeżeli np. pracodawcy ustalą listę pracowników, którzy nie zostaną przejęci przez nowego pracodawcę, pomimo że świadczyli pracę w przejmowanym zakładzie pracy lub jego części, porozumienie pracodaw-

ców w tym zakresie jest nieważne, zaś pracownicy mają roszczenie o dopuszczenie do pracy u nowego pracodawcy.

Celem regulacji art. 23<sup>1</sup> § 1 k.p. jest ochrona trwałości stosunków pracy, ale także ochrona warunków pracy i płacy. Przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę nie powoduje żadnych zmian w treści stosunków pracy. Jedyna zmiana obejmuje jedną stronę stosunku pracy, tj. pracodawcę. Nowy pracodawca może wypowiedzieć pracownikom warunki pracy i płacy, natomiast do czasu ich wypowiedzenia wiążą go dotychczasowe warunki, stanowiące treść stosunków pracy.

#### Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

#### Transfer of the workplace to another employer

The basic legal event leading to the change of employer, which occurs *ex lege*, is the transition of a part or the whole of the workplace to a new employer, provided for in art. 23<sup>1</sup> § 1 of the Labor Code. The result of the transition of the workplace or its part is the maintenance of the current content of the employment relationship. In addition, the labor law doctrine indicates that one of the overriding objectives of this regulation is also to protect the interests of the employer, expressing the fact that the transferee employer has the guarantee of maintaining such a set of components that allow business operations to be carried out without disruption. This study will indicate the general framework of the institution of transition of the workplace to another employer, as well as selected judicial decisions regarding this problem.



## MAŁY ZUS DLA DROBNYCH PRZEDSIĘBIORCÓW

Regulacje ustawy z 20 lipca 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu obniżenia składek na ubezpieczenia społeczne osób fizycznych wykonujących działalność gospodarczą na mniejszą skalę<sup>1</sup> wprowadziły 1 stycznia 2019 r. do ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>2</sup> nowe rozwiązania umożliwiające, przy zachowaniu przewidzianych w tym zakresie warunków, preferencyjne ustalanie podstawy składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, a zatem osób podlegających obowiązkowo ubezpieczeniom z tytułu wskazanego w regulacji art. 6 ust. 1 pkt 5 u.o.s.u.s.

### 1. Wprowadzenie – uprawnienie do ustalania podstawy składek od zadeklarowanej najniższej wartości

Odpowiednio, o ile zasadą jest, że podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 5 u.o.s.u.s., stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego przyjętego do ustalenia kwoty ograniczenia rocznej podstawy wymiaru składek, ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 u.o.s.u.s. na dany rok kalendarzowy, to w obowiązujących już dotychczas rozwiązaniach przewidziane zostały preferencje

właściwe dla osób rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej, tj. dotyczące:

- 1) ulgi na start – przewidzianej regulacjami ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców<sup>3</sup> oraz
- 2) opłacania składek na ubezpieczenia społeczne w pierwszych 24 miesiącach prowadzenia tej działalności, stosownie do warunków wynikających z treści art. 18a u.o.s.u.s., od podstawy ustalonej na podstawie zadeklarowanej kwoty, nie niższej jednak niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia.

Dodatkowo regulacje u.o.s.u.s. wprowadziły do rozwiązań u.o.s.u.s. możliwość preferen-

#### Marek Piotrowski

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

**Słowa kluczowe:** mały ZUS, przedsiębiorcy, działalność gospodarcza, składki, ubezpieczenia społeczne, podstawa wymiaru składek, podatki, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.U. 2018 poz. 1577, dalej: u.o.s.u.s.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 300, dalej: u.s.u.s.

3 Dz.U. 2018 poz. 646, dalej: p.p.

cyjnego ustalania podstawy ustalania składek na ubezpieczenia społeczne przez osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą. Ta nowa preferencja dotyczy jednak wyłącznie tych osób, których roczny przychód z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył trzydziestokrotności kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w grudniu poprzedniego roku. W konsekwencji powyżej wskazanego, a wprowadzonego 1 stycznia 2019 r. do u.o.s.u.s. rozwiązania, należy zauważyć, że przy zachowaniu innych wymaganych warunków z preferencyjnego ustalania podstawy składek na ubezpieczenia społeczne w 2019 r. mogą korzystać te osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, których przychody w 2018 r. nie przekroczyły wartości 63 000 zł ( $30 \times 2100$  zł).

W tym miejscu należy szczególnie podkreślić, że wskazany limit odnosi się do wartości osiągniętego przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą rocznego przychodu, nie zaś wypracowanego w ramach tej działalności dochodu. To zatem oznacza, że z omawianej preferencji nie skorzysta taki przedsiębiorca, u którego mimo odnotowania w poprzednim roku niskiego zysku lub nawet straty, wartość przychodu przekroczy kwotę 63 000 zł.

Dodatkowo trzeba zaznaczyć, że wskazany roczny limit wartości przychodu ulega w określonych przypadkach proporcjonalnemu zmniejszeniu. Odpowiednio, stosownie do treści art. 18c ust. 7 u.o.s.u.s. roczny limit przychodu z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 18c ust. 1 u.o.s.u.s., w przypadku rozpoczęcia, zakończenia lub zawieszenia prowadzenia działalności w ciągu poprzedniego roku kalendarzowego, zmniejsza się propor-

cjonalnie, dzieląc trzydziestokrotność kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w grudniu poprzedniego roku kalendarzowego przez liczbę dni kalendarzowych w poprzednim roku kalendarzowym i mnożąc przez liczbę dni kalendarzowych prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym, i jest zaokrąglany do pełnych groszy w górę, jeśli końcówka jest równa lub wyższa niż 0,5 grosza, lub w dół, jeśli jest niższa.

### Przykład

Adam Kowalski w 2018 r. prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą od 1 lipca. W tym przypadku ustalenie limitu przychodu osiągniętego w roku poprzednim, a pozwalającego na opłacanie składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, wymaga uwzględnienia okresu prowadzenia tej działalności. Działalność gospodarcza w 2018 r. była prowadzona przez 184 dni, dlatego wartość przychodu z 2018 r., którego przekroczenie powoduje brak prawa do korzystania z omawianej preferencji, wyniesie 31 758,90 zł, co wynika z wyliczenia:  $(63\,000 \div 365) \times 184 = 31\,758,902$  zł – po zaokrągleniu 31 758,90 zł.

W zakresie rozpatrywanego zagadnienia trzeba podkreślić, że wprowadzone do regulacji u.o.s.u.s. rozwiązania dotyczące ustalania najniższej podstawy składek na ubezpieczenia społeczne znajdują zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do składek na ubezpieczenia społeczne, tj. składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe – opłacanych przez osoby podlegające obowiązkowi ubezpieczenia z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w treści art. 8 ust. 6 pkt 1 u.o.s.u.s. W efekcie te regulacje w żaden sposób nie odnoszą się do wymiaru składek na ubezpieczenie

zdrowotne, które w 2019 r. są opłacane przez osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą od zadeklarowanej kwoty nie niższej niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku.

## 2. Wyłączenia stosowania preferencji

Analizując zagadnienie opłacania obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej według wprowadzonych regulacjami u.o.s.u.s. preferencyjnych rozwiązań, konieczne staje się wskazanie na katalog tych podmiotów, w stosunku do których przewidziano wyłączenia z zakresu stosowania omawianych preferencji. Mianowicie stosownie do treści art. 18 ust. 11 u.o.s.u.s. przepisy art. 18c u.o.s.u.s. nie znajdują zastosowania do osób, które (lub do których):

- 1) w poprzednim roku kalendarzowym miały zastosowanie przepisy dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej i które korzystały ze zwolnienia sprzedaży od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>4</sup>;
- 2) spełniają warunki określone w art. 18a u.o.s.u.s. (tj. korzystają z preferencyjnych zasad ustalania podstawy składek przewidzianych w pierwszych 24 miesiącach prowadzenia działalności gospodarczej);
- 3) w poprzednim roku kalendarzowym prowadziły pozarolniczą działalność gospodarczą przez mniej niż 60 dni kalendarzowych;
- 4) w poprzednim roku kalendarzowym także prowadziły pozarolniczą działalność, o której mowa w art. 8 ust. 6 pkt 2-5 u.o.s.u.s.;
- 5) wykonują pozarolniczą działalność gospodarczą na rzecz byłego pracodaw-

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



cy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia pozarolniczej działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywały w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej pozarolniczej działalności gospodarczej;

6) ustalały najniższą podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z niniejszym artykułem przez 36 miesięcy kalendarzowych w ciągu ostatnich 60 miesięcy kalendarzowych prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej. Do powyższych limitów wlicza się, jako pełny miesiąc, każdy miesiąc kalendarzowy, w którym osoba odpowiednio ustalała najniższą podstawę składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z niniejszym artykułem lub prowadziła pozarolniczą działalność gospodarczą przez co najmniej jeden dzień kalendarzowy.

Jednocześnie dyspozycja art. 18c ust. 12 u.s.u.s. ustala, że w przypadku osób, do których miały zastosowanie przepisy dotyczące zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej i które nie korzystały ze zwolnienia sprzedaży od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u., przez przychód, o którym mowa w art. 18 ust. 1 u.s.u.s., należy rozumieć wartość sprzedaży, o której mowa w art. 2 pkt 22 u.p.t.u., podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, bez kwoty tego podatku.

### Przykład

Pan Adam Nowak od 2015 r. prowadzi działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług taksówki osobowej. Pan Adam od początku tej działalności w zakresie opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tej działalności wybrał opodatkowanie w formie karty podatkowej, a zarazem korzysta ze zwolnienia w zakresie podatku VAT w związku z wartością osiągniętych obrotów (na pod-

stawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.). Mimo powyżej wskazanej zryczałtowanej formy opodatkowania dochodów oraz zwolnienia w zakresie VAT, pan Adam ewidencjonuje wartość dokonywanej sprzedaży za pomocą obowiązkowo stosowanej przy świadczeniu usług taksówkowych kasy rejestrującej, a wartość sprzedaży w 2018 r. wyniosła 45 000 zł. Niestety wskazany przedsiębiorca, mimo osiągniętej i stwierdzonej (na podstawie prowadzonej ewidencji sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej) niskiej wartości przychodów (wartości sprzedaży) w 2018 r., nie może korzystać z preferencyjnego opłacania składek ZUS na zasadach przewidzianych art. 18c u.s.u.s.. Taka kwalifikacja wynika wprost z regulacji art. 18c ust. 11 pkt 1 u.s.u.s.

### 3. Dokumenty zgłoszeniowe

Opłacanie obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne przez osoby podlegające ubezpieczeniu z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej od najniższej zadeklarowanej podstawy (stosownie do regulacji art. 18c u.s.u.s.) wymaga dokonania wyboru takiej formuły rozliczeń ZUS. Formuła opłacania tzw. małego ZUS ma charakter rozwiązania dobrowolnego, co oznacza, że przedsiębiorca spełniający warunki korzystania z tej preferencji może opłacać składki na zasadach ogólnych bądź dokonać wyboru ich opłacania według reguł ustalonych w art. 18c u.s.u.s. W konsekwencji konieczne jest przekazanie do ZUS wymaganych w tym zakresie dokumentów zgłoszeniowych, tj.: 1) dokumentu wyrejestrowania z dotychczasowych ubezpieczeń społecznych (druk ZUS ZWUA) z kodem dotychczasowego ubezpieczenia, a zatem z kodem rozpoczynającym się 0510, 0512 (w przypadku kontynuowania działalności gospodarczej) oraz 2) dokumentu zarejestrowania do ubezpieczeń społecznych (druk ZUS ZUA, a w przypadku osób podlegających wyłącznie ubezpieczeniu zdrowotnemu – druk ZUS ZZA) z kodem rozpoczynającym się 05 90, 05 92 (kod

przewidziany dla osób z przyznaną rentą z tytułu niezdolności do pracy).

Dokumenty zgłoszeniowe w zakresie wyboru ustalania podstawy wymiaru składek w oparciu o regulacje art. 18c u.s.u.s. muszą być przekazane w terminie 7 dni od:

1) 1 stycznia danego roku – w przypadku przedsiębiorców kontynuujących prowadzenie działalności gospodarczej prowadzonej w poprzednim roku (w tym takich, którzy z upływem grudnia poprzedniego roku utracili prawo do korzystania z dotychczasowych preferencji),

2) pierwszego dnia prowadzenia lub wznowienia w ciągu roku działalności gospodarczej,

3) pierwszego dnia, w którym przedsiębiorca w ciągu roku będzie spełniał warunki stosowania tzw. małego ZUS-u – przykładowo w sytuacji, gdy w trakcie 2019 r. upłynie 24-miesięczny okres preferencyjnego ustalania podstawy na składki na ubezpieczenia społeczne, zgodnie z art. 18a u.s.u.s.

### Przykład

Pan Jan Kowalski rozpoczął prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej 1 maja 2017 r. Z tytułu prowadzenia tej działalności podlega on obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym, przy czym stosownie do treści art. 18a u.s.u.s. przez pierwsze 24 miesiące składki na te ubezpieczenia opłaca od zadeklarowanej kwoty, nie niższej jednak niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia. Okres preferencyjnego opłacania składek na tych zasadach upłynie 30 kwietnia 2019 r. Przedsiębiorca spełnia kryteria pozwalające na opłacania składek według reguł zawartych w art. 18c u.s.u.s. W takim przypadku w terminie do 8 maja 2019 r. wskazany przedsiębiorca, chcąc skorzystać z możliwości opłacania tzw. małego ZUS-u, musi przekazać do ZUS: 1) dokument ZUS ZWUA, wyrejestrowując się 1 maja 2019 r. z ubezpie-

czeń ZUA, okonując rejestracji 1 stycznia 2019 r. do ubezpieczeń z kodem 05 90 00.

#### 4. Sposób wyliczenia najniższej podstawy opłacania składek

Odnosząc się do aspektu zasad ustalania podstawy opłacania składek na ubezpieczenie społeczne przez osoby uprawnione do korzystania z preferencji wprowadzonej regulacjami u.o.s.u.s., zasadne w pierwszej kolejności staje się wskazanie na wprowadzoną do regulacji u.o.s.u.s. dyspozycję art. 18c ust. 1. Ta norma ustala bowiem, że najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ubezpieczonych, o których mowa w art. 8 ust. 6 pkt 1 u.o.s.u.s., których roczny przychód z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył trzydziestokrotności kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w grudniu poprzedniego roku, uzależniona jest od tego przychodu. Jednocześnie regulacja art. 18c ust. 2 u.o.s.u.s. wskazuje, że najniższa podstawa wymiaru składek, o której mowa w ust. 1, nie może przekroczyć 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 u.o.s.u.s. na dany rok kalendarzowy i nie może być niższa niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w styczniu danego roku. Natomiast stosownie do brzmienia art. 18c ust. 3 u.o.s.u.s. najniższą podstawę wymiaru składek, o której mowa w art. 18c ust. 1 u.o.s.u.s., ubezpieczony ustala na dany rok kalendarzowy, mnożąc uzyskany przez ubezpieczonego przeciętny miesięczny przychód z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym, obliczony zgodnie z art. 18c ust. 4 u.o.s.u.s., przez współczynnik, o którym mowa w art. 18c ust. 5 u.o.s.u.s., ogłoszony na dany rok kalendarzowy. Otrzymany wynik jest zaokrąglany do pełnych groszy w górę, jeśli końcówka jest równa lub wyższa niż 0,5 grosza, lub w dół, jeśli jest niższa.

Mając na uwadze powyższe regulacje, w pierwszej kolejności należy wskazać na ustalony sposób wyliczenia przeciętnego miesięcznego przychodu osiąganego w poprzednim roku przez osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą, w drugiej zaś – na finalny sposób wyliczenia najniższej podstawy składek na ubezpieczenia społeczne.

W efekcie, stosownie do art. 18c ust. 4 u.o.s.u.s., trzeba stwierdzić, że przeciętny miesięczny przychód z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym jest obliczany według następującego wzoru:

$$\frac{\text{roczny przychód z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym}}{\text{liczba dni kalendarzowych prowadzenia działalności gospodarczej w poprzednim roku kalendarzowym}} \times 30$$

Otrzymany wynik powinien zostać zaokrąglony do pełnych groszy w górę, jeśli końcówka jest równa lub wyższa niż 0,5 grosza, lub w dół, jeśli jest niższa.

#### Przykład

Pan Jan K. prowadził działalność gospodarczą przez cały 2018 r. Spełnia warunki opłacania w 2019 r. składek według tzw. małego ZUS. W 2018 r. pan Jan osiągnął przychód z działalności gospodarczej w wysokości 50 000 zł. W takiej sytuacji przeciętny miesięczny przychód wskazanego przedsiębiorcy osiągnięty w 2018 r. należy wyliczyć następująco:  $(50\,000 \div 365) \times 30 = 4109,589$ . W efekcie, dokonując wymaganego zaokrąglenia, należy stwierdzić, że przeciętny miesięczny przychód osiągnięty z działalności gospodarczej w 2018 r. we wskazanym przypadku wy-

niósł 4109,59 zł.

Kolejnym etapem w procesie indywidualnego ustalenia najniższej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne dla celów ich opłacania w formule tzw. małego ZUS jest konieczność przemnożenia wyliczonego przez przedsiębiorcę przeciętnego przychodu z działalności gospodarczej osiągniętego w roku poprzednim przez współczynnik wskazany i ustalony na podstawie treści regulacji art. 18c ust. 5 u.o.s.u.s. Należy jednak zwrócić uwagę, że stosownie do art. 18c ust. 6 u.o.s.u.s. prezes ZUS ogłasza wysokość tego współczynnika w Dzienniku Urzędowym RP „Monitor Polski”. W 2019 r. wartość tego współczynnika wynosi 0,5083.

#### Przykład

Przeciętny miesięczny przychód z działalności gospodarczej przedsiębiorcy (wskazanego w poprzednim przykładzie Jana K.) w 2018 r. wyniósł 4109,59 zł. W efekcie najniższa podstawa składek na 2019 r., od której wskazany przedsiębiorca może opłacać te składki, wynosi 2088,90 zł, co wynika z wyliczenia:  $4109,59 \text{ zł} \times 0,5083$ .

Rozpatrując zasady obliczenia podstawy składek na ubezpieczenia społeczne w formule małego ZUS, należy zwrócić uwagę, że stosownie do brzmienia art. 18c ust. 2 u.o.s.u.s. najniższa podstawa składek nie może być niższa niż 30% kwoty minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w styczniu danego roku. Tym samym, jeżeli na skutek dokonanych obliczeń przedsiębiorca ustali, że najniższa podstawa składek wyliczona od osiągniętego w poprzednim roku przeciętnego miesięcznego przychodu z działalności gospodarczej jest niższa niż 675,00 zł (30% minimalnego, obowiązującego w 2019 r. wynagrodzenia ze stosunku pracy), to składki w formule małego ZUS powinny być opłacane od

tej najniższej, dopuszczalnej podstawy ich wyliczenia, tj. od kwoty 675,00 zł. Ponadto stosownie do treści art. 18c ust. 8 u.s.u.s. ubezpieczony, o którym mowa w art. 18c ust. 1 u.s.u.s., może zadeklarować jako podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe kwotę wyższą niż najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe ustalona zgodnie z art. 18c u.s.u.s. Niemniej wówczas ustalana podstawa opłacania składek w ramach małego ZUS nie może przekroczyć 60% prognozowanego przeciętnego wynagrodzenia ogłoszonego w trybie art. 19 ust. 10 u.s.u.s. na dany rok kalendarzowy.

## 5. Deklaracja rozliczeniowa

Analizując zagadnienie przekazywanych przez przedsiębiorcę (opłacającego składki na ubezpieczenia społeczne według formuły małego ZUS) deklaracji rozliczeniowych, warto w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, że stosownie do brzmienia art. 18c ust. 9 u.s.u.s. ubezpieczony, o którym mowa w art. 18c ust. 1 u.s.u.s., przekazuje informację o rocznym przychodzie z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskanym w poprzednim roku kalendarzowym oraz o najniższej podstawie wymiaru składek ustalonej na dany rok kalendarzowy w:

- 1) imiennym raporcie miesięcznym albo
  - 2) w deklaracji rozliczeniowej – w przypadku, o którym mowa w art. 47 ust. 2 u.s.u.s.
- składanych za styczeń danego roku kalendarzowego lub za pierwszy miesiąc rozpoczęcia lub wznowienia prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w danym roku kalendarzowym.

W następstwie tej regulacji na ubezpieczonego nałożono obowiązek prze-

kazania do ZUS informacji o rocznym przychodzie z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskanym w poprzednim roku kalendarzowym oraz o najniższej podstawie wymiaru składek ustalonej na dany rok kalendarzowy. Tę informację należy przekazać na formularzu ZUS RCA część II (w przypadku ubezpieczonego, za którego składany jest imienny raport miesięczny) bądź na formularzu ZUS DRA część II (w przypadku prowadzącego działalność gospodarczą, który opłaca składki wyłącznie za siebie, zgodnie z art. 47 ust. 2 u.s.u.s.). Ponadto w odniesieniu do tych przedsiębiorców, którzy opłacają składki na ubezpieczenia z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie za siebie, trzeba zauważyć, że w związku z wyborem opłacania składek według małego ZUS nie mają oni obowiązku comiesięcznego składania deklaracji rozliczeniowych (ZUS DRA). Stosownie bowiem do wprowadzonej 1 stycznia 2019 r. (na mocy u.o.s.u.s.) regulacji art. 47 ust. 2g u.s.u.s., osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, opłacające składki wyłącznie za siebie lub osoby z nimi współpracujące i ustalające najniższą podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c u.s.u.s., są zwolnione z obowiązku składania deklaracji rozliczeniowej lub imiennych raportów miesięcznych za kolejny miesiąc po złożeniu deklaracji rozliczeniowej za pierwszy pełny miesiąc, do końca roku kalendarzowego, na który ustaliły tę podstawę. Te osoby są obowiązane do złożenia deklaracji rozliczeniowej za pierwszy miesiąc prowadzenia działalności gospodarczej każdego kolejnego roku, na który ustaliły najniższą podstawę wymiaru składek na podstawie art. 18c u.s.u.s.

## Przykład

Pani Karolina (opłacająca składki wyłącznie za siebie), spełniając warunki

opłacania składek w 2019 r. od najniższej zadeklarowanej podstawy (stosownie do treści art. 18c u.s.u.s.), dokonała w tym zakresie 5 stycznia 2019 r. stosownych zgłoszeń, natomiast 6 lutego 2019 r. złożyła deklarację rozliczeniową za styczeń 2019 r. wraz z jej częścią II (ZUS DRA oraz ZUS DRA część II), w której wskazała kwotę przeciętnego, miesięcznego przychodu z działalności gospodarczej z 2018 r. oraz wartość najniższej ustalonej podstawy opłacania składek w 2019 r. Przedsiębiorca zamierza korzystać z małego ZUS przez cały 2019 r. W tej sytuacji pani Karolina będzie obowiązana do złożenia deklaracji rozliczeniowej (ZUS DRA) dopiero za pierwszy miesiąc prowadzenia działalności gospodarczej w 2020 r. Jeżeli w kolejnym roku spełnione będą warunki dalszego korzystania z małego ZUS, dokonując takiego wyboru, konieczne będzie przekazanie, wraz z deklaracją rozliczeniową za styczeń 2020 r., informacji o rocznym przychodzie z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej uzyskanym w poprzednim roku kalendarzowym (tj. 2019 r.) oraz o najniższej podstawie wymiaru składek ustalonej na dany rok kalendarzowy (tj. 2020 r.).

## 6. Obowiązki kontrolno-weryfikacyjne

W aspekcie analizowanego zagadnienia trudno nie zauważyć, że rozwiązanie w zakresie opłacania tzw. małego ZUS jest oparte na parametrach, które są właściwe dla regulacji ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>5</sup>. Mianowicie podstawowy wyznacznik istnienia uprawnienia do stosowania omawianej w zakresie u.s.u.s. preferencji opłacania składek, a także ustalania podstawy ich opłacania, stanowi wartość osiągniętego przez ubezpieczonego przedsiębiorcę przychodu z działalności gospodarczej. Stąd dla celów weryfikacji dopuszczalności opłacania przez przedsiębiorcę składek na

<sup>5</sup> T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

obowiązkowe ubezpieczenia społeczne z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej od najniższej zadeklarowanej podstawy, a także dla celów kontroli poprawności obliczenia tej podstawy do regulacji u.s.u.s. dodano (na mocy u.o.s.u.s.) art. 48c. Ta norma ustala, że ubezpieczony ustalający najniższą podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c u.s.u.s. jest obowiązany przedstawić na żądanie ZUS dokumenty potwierdzające wysokość rocznego przychodu z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej za poprzedni rok kalendarzowy, w terminie 14 dni kalendarzowych od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem ustalenia przez ZUS za wszystkie miesiące danego roku kalendarzowego podstawy wymiaru składek na zasadach określonych w art. 18 ust. 8 u.s.u.s. Należy zauważyć, że brak wywiązania się przez ubezpieczonego – przedsiębiorcę z obowiązku przedstawienia wymaganych przez ZUS zgodnie z art. 48c u.s.u.s. dokumentów, prowadzi do możliwości nałożenia daleko idącej sankcji w postaci ustalenia przez ZUS za wszystkie miesiące danego roku

kalendarzowego podstawy wymiaru składek na zasadach określonych w art. 18 ust. 8 u.s.u.s., a zatem w wysokości składek opłacanych przez przedsiębiorców niekorzystających z żadnych preferencji w tym zakresie.

### 7. Rezygnacja z preferencji

W aspekcie problematyki opłacania w 2019 r. składek na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą od najniższej podstawy ustalania tych składek ustalonej na podstawie osiągniętych w poprzednim roku przez przedsiębiorcę przychodów należy zwrócić uwagę, że to rozwiązanie ma charakter uprawnienia. Dlatego wprowadzone do u.s.u.s. rozwiązania (na mocy u.o.s.u.s.) przewidują możliwość rezygnacji w ciągu roku z tej preferencyjnej formuły opłacania składek. Mianowicie stosownie do treści art. 18c ust. 10 u.s.u.s. ubezpieczony może zrezygnować z uprawnienia do ustalenia najniższej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c u.s.u.s. Rezygnacja oznacza, że za miesiąc, w którym zrezygnował z uprawnienia, oraz pozostałe miesiące kalendarzowe do końca

danego roku kalendarzowego ustala najniższą podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe na zasadach określonych w art. 18 ust. 8 u.s.u.s.

### Przykład

Pani Anna K., prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą od 10 lat, złożyła 5 stycznia 2019 r. dokumenty zgłoszeniowe w zakresie wyboru sposobu opłacania składek na ubezpieczenie społeczne w 2019 r. od najniższej podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe zgodnie z art. 18c u.s.u.s. W konsekwencji od stycznia do maja 2019 r. pani Anna opłacała składki od ustalonej najniższej podstawy wymiaru składek. Jednak od czerwca 2019 r. pani Anna zamierza zrezygnować z tej formy opłacania składek. W takiej sytuacji pani Anna powinna od 1 czerwca 2019 r. wyrejestrować się z kodu 05 90 00 (druk ZUS ZWUA) oraz dokonać rejestracji z kodem 05 10 00 (druk ZUS ZUA). Należy podkreślić, że rezygnacja z preferencyjnej formuły opłacania składek w trakcie roku prowadzi do konieczności ich opłacania do końca 2019 r. według zasad ogólnych, a zatem od podstawy wymiaru składek ustalonej zgodnie z art. 18 ust. 8 u.s.u.s.



Artykuł pochodzi z książki pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy „Zmiany w podatkach i księgowości 2019”, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18050-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2019-artur-holda>





## ZMIANY W OPODATKOWANIU SAMOCHODÓW OSOBOWYCH UŻYWANYCH PRZEZ PRZEDSIĘBIORCÓW

Z początkiem 2019 roku zaczęły obowiązywać znowelizowane przepisy podatkowe, w tym nowe regulacje dotyczące samochodów osobowych wykorzystywanych przez przedsiębiorców. Wprowadziły one istotne zmiany w zakresie kosztów uzyskania przychodów dotyczących wydatków związanych z ich eksploatacją oraz kosztów najmu, leasingu i amortyzacji. Jednym z celów jest ograniczenie atrakcyjności leasingu operacyjnego luksusowych samochodów osobowych. Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza nowelizacji w porównaniu z dotychczasowymi przepisami oraz ocena jej skutków dla podatników podatków dochodowych wraz ze wskazaniem tych grup przedsiębiorców, którzy poniosą największe obciążenia fiskalne z tytułu używania pojazdów.

### Wprowadzenie

Przed omówieniem zmian, jakie dotyczą przedsiębiorców od 1 stycznia 2019 roku, należy doprecyzować, jak definiowane jest w regulacjach podatkowych pojęcie „samochód osobowy”. Według art. 4a pkt 9a ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> oraz art. 5a. pkt 19a ustawy z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> jest to pojazd w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym<sup>3</sup> o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do prze-

wozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, dodatkowo nie spełniający wielu wyjątków wyszczególnionych w tych przepisach. O tym czy pojazd jest zgodny z powyższymi wymaganiami, świadczą dokumenty wydane zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, m.in. dowód rejestracyjny. W przypadku niektórych pojazdów spełnienie wymogów pozwalających na niezaliczenie danego pojazdu samochodowego do samochodów osobowych stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaś świadectwem wydanym przez tę stację, oraz

**Damian Kuszewski**

Autor jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość, a obecnie studentem Wydziału Prawa na SWPS. Od 2018 roku związany z Russell Bedford Poland. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnicy, samochody osobowe, przedsiębiorcy, koszty, przychody, leasing, najem, środki trwałe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.p.

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

3 Ustawa z 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1990 z późn. zm.

dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań. Przy czym zgodnie z ustawą nowelizującą<sup>4</sup> zasady te stosuje się wyłącznie wobec samochodów osobowych: 1) nabytych lub wytworzonych przez podatnika od 1 kwietnia 2014 roku; 2) używanych na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej od 1 kwietnia 2014 roku.

Wśród głównych zmian dotyczących zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w związku z użytkowaniem samochodów osobowych z pewnością należy zaliczyć podniesienie ustawowych limitów dopuszczalnych rozliczeń odpisów amortyzacyjnych. Jest to jednak jedna z nielicznych korzyści dla przedsiębiorców. Pomimo złagodzenia treści wstępnych projektów nadal wiele ze zmian jest dla nich niekorzystnych, m.in. z uwagi na objęcie tymi limitami również samochodów pozyskiwanych w leasingu operacyjnym oraz na ograniczenie możliwości rozliczania kosztów eksploatacyjnych pojazdów wykorzystywanych zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych. Wyraźnie wskazuje to na fiskalny charakter wprowadzonych zmian. W celu zachowania przejrzystości publikacji, autor skupia się najpierw na analizie nowelizowanych przepisów dotyczących różnych form nabycia pojazdu osobowego, a następnie na omówieniu zapisów związanych z wydatkami eksploatacyjnymi.

### Nabycie pojazdu a koszty uzyskania przychodu

Nie sposób wyobrazić sobie obecnie prowadzenia własnej działalności – niezależnie od jej rodzaju – bez własnego

środka komunikacji, a truizmem byłoby przypominanie o dowożeniu samochodem firmowym towaru dla klientów czy też przyjechaniu na spotkania handlowe – służbowe auto jest niezbędnym narzędziem pracy dla każdego przedsiębiorcy i stanowi środek do pozyskiwania przychodów, zaś związane z nim wydatki powinny być ujęte w kosztach uzyskania tychże przychodów. Nie ma takich wątpliwości w odniesieniu do pojazdów ciężarowych, pojawiają się one jednak w przypadku pojazdów osobowych. Ustawodawca ustalił bowiem szereg zasad dotyczących uznania tych kosztów za koszty podatkowe. W świetle przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2018 roku nabyty pojazd należało wprowadzić do ewidencji środków trwałych, jeżeli przekraczał wartość 10 000 zł<sup>5</sup>. Dopiero odpisy z tytułu zużycia samochodu, czyli dotyczące amortyzacji, mogły być uznawane za koszty podatkowe, chociaż jedynie w pewnej części ustalonej od wartości samochodu nie przewyższającej kwoty 20 000 euro<sup>6</sup> lub 30 000 euro w przypadku elektrycznych samochodów osobowych<sup>7</sup>. Przeliczenie tych wartości następuje według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania. Amortyzacji tej dokonywano według zasad określonych w danej ustawie. Innymi słowy tylko tę część odpisów, która znajdowała się w takim samym stosunku do miesięcznej amortyzacji co równowartość 20 000 euro do całkowitej wartości pojazdu, można było uznać za koszt uzyskania przychodu.

### Przykład

Podatnik kupił samochód za 200 000 zł, przekazując go od razu do użytkowania. Stawka amortyzacyjna wynosi 20%, a średni kurs 1 euro, dla uproszcze-

nia obliczeń – 4 zł. W takim przypadku równowartość 20 000 euro wynosiłaby 80 000 zł i tylko do tej wartości odpisy amortyzacyjne stanowiłyby koszt podatkowy. Wartość odpisu rocznego 40 000 zł (20% od wartości samochodu), z czego wyłącznie 16 000 zł to koszty w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym.

Kupno pojazdu, opisane w powyższym przykładzie, stanowi najprostszy sposób nabycia samochodu osobowego, co nie oznacza, że jest on najefektywniejszy. Najpopularniejszą od lat metodą pozyskania samochodu do firmy jest leasing, ale poza tym można tego dokonać również poprzez inne umowy cywilnoprawne, takie jak choćby najem czy dzierżawę. Leasing, zgodnie z ustawami o podatku dochodowym<sup>8</sup>, dzieli się na operacyjny oraz finansowy – zbliżony w skutkach podatkowych do umowy najmu. Są to jednak nazwy potoczne, nie pojawiające się w przepisach podatkowych. Główna różnica pomiędzy leasingiem operacyjnym a finansowym polega na tym, kto jest zobowiązany do amortyzacji środka trwałego.

W przypadku leasingu operacyjnego samochód stanowi środek trwały leasingodawcy (firmy leasingowej), która prowadzi jego amortyzację, zaś w przypadku leasingu finansowego obowiązek ten jest przerzucany na leasingobiorcę (przedsiębiorcę). W celu zakwalifikowania do leasingu operacyjnego lub finansowego trzeba spełniać odpowiednie warunki wyszczególnione w ustawach. Umowy nie spełniające tych warunków traktowane są jak umowy najmu<sup>9</sup>.

4 Art. 14 ustawy z 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2014 poz. 312.

5 Pojazdy o niższej wartości można było amortyzować jednorazowo, tak jak inne środki trwałe w całości zaliczając je do kosztów uzyskania przychodu – art. 16d u.p.d.o.p. i art. 22d u.p.d.o.f.

6 Art. 16 u.p.d.o.p. i art. 23 u.p.d.o.f.

7 W rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych, Dz.U. 2018 poz. 317 z późn. zm.

8 Art. 23a-23l u.p.d.o.f. oraz art. 17a-17l u.p.d.o.p.

9 Art. 23l u.p.d.o.f. oraz art. 17l u.p.d.o.p.

Potwierdza to wyrok jednego z sądów administracyjnych: „Słusznie przy tym organ podkreślił, że nie jest zasadnym odnoszenie się jedynie do niektórych warunków traktujących o istnieniu na gruncie ustawy podatkowej umowy leasingu dla uznania jej charakteru podatkowego. Ustawodawca wyraźnie wskazał bowiem, że koniecznym jest ich spełnienie kumulatywne (tych warunków), przez posłużenie się w przepisie art. 17b ust. 1 ustawy koniunkcją »oraz«, natomiast w odniesieniu do leasingu finansowego poprzez także jednoznaczne i kategoryczne stwierdzenie, że wskazane w przepisie art. 17f ust. 1 PDP warunki muszą być spełnione »łącznie«. Nie sposób zatem odmówić racji stanowisku zaprezentowanemu w interpretacji, iż w sytuacji gdy którykolwiek z tych warunków nie jest spełniony – umowa nie ma charakteru podatkowej umowy leasingu i wywołuje skutki podatkowe przewidziane dla umów najmu i dzierżawy (art. 17l ustawy)”<sup>10</sup>.

Jak wskazuje powyższy wyrok, jedynie umowy spełniające wszystkie warunki wyszczególnione w art. 17b ust. 1 oraz art. 17f ust. 1 u.p.d.o.p., odpowiednio w art. 23b ust. 1 i art. 23f ust. 1 u.p.d.o.f., można określić jako umowy leasingu operacyjnego lub finansowego. W przeciwnym wypadku należy zastosować przepisy dotyczące umów najmu lub dzierżawy wyszczególnione we wcześniejszych przepisach. W różny sposób uznaje się też koszty podatkowe. W przypadku leasingu operacyjnego są to wszelkie koszty związane z daną umową leasingową, ponoszone w pod-

stawowym okresie trwania, czyli w oznaczonym czasie, na jaki została zawarta ta umowa. Mogą one jednak być określane w różnej wielkości i w zależności od statusu VAT podatnika oraz tego czy świadczy on usługi zwolnione z tego podatku, mogą się wahać od kwoty netto do kwoty brutto opłat leasingowych. Uzależnione jest to od ewentualnej wysokości odliczenia VAT<sup>11</sup>. Natomiast w leasingu finansowym stosuje się całkowicie odmienne podejście. Jako że odpowiedzialność za uwzględnienie samochodu w rejestrze środków trwałych i odliczanie amortyzacji spoczywa na leasingobiorcy, to właśnie te koszty będzie można uznać za koszty podatkowe, korzystając z zasad ogólnych<sup>12</sup>. Dodatkowo za koszt będzie można uznać części odsetkowe rat leasingowych. Istotne jest w takim przypadku zagadnienie, jak należy ustalić wartość początkową samochodu osobowego. Przepisy nie określają szczególnych zasad w tej materii, w konsekwencji stosuje się tutaj również zasady ogólne<sup>13</sup>. Oznacza to, że wartość początkową samochodu osobowego wziętego w leasingu finansowym stanowi cena nabycia, czyli suma kapitałowych części umowy, powiększona o koszty związane z wzięciem samochodu w leasingu, naliczone do dnia przekazania samochodu do używania<sup>14</sup>.

W przeszłości kwestią sporną było to, w jaki sposób trzeba rozliczyć koszty opłat wstępnych przez podatników stosujących metodą memoriałową. Panował bowiem pogląd organów podatkowych, że należałoby te koszty rozłożyć proporcjonalnie do cza-

su trwania umowy leasingu. Pogląd ten jest już nieaktualny i obecnie koszty te stanowią koszt uzyskania przychodu jednorazowo w dacie ich poniesienia, niezależnie od wybranej metody rozliczania kosztów<sup>15</sup>.

Od 1 stycznia 2019 roku wprowadzono istotne zmiany dotyczące zasad zaliczania kosztów do kosztów uzyskania przychodów w przypadku nabycia samochodu. Przede wszystkim doszło do zmian w sposobie rozliczania odpisów amortyzacyjnych od samochodów osobowych. Podniesiono limity dotyczące stosunku dopuszczalnych odpisów do wartości pojazdu do poziomu 150 000 zł i 225 000 zł w przypadku pojazdów elektrycznych. Zapis dotyczący pojazdów elektrycznych miał być stosowany dopiero po ogłoszeniu pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej przewidzianej w tych przepisach ze wspólnym rynkiem oraz stwierdzenia przez nią, że regulacje te nie stanowią pomocy publicznej. Stosowny komunikat został zamieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Energii 18 grudnia 2018 roku. Poza zmianami dotyczącymi odpisów amortyzacyjnych, nowe przepisy wprowadziły również analogiczne zmiany w leasingu operacyjnym<sup>16</sup>. Również w tym przypadku nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów opłat wynikających z umowy leasingu, a także z umów najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł lub 225 000 zł w przypadku samochodu elektrycznego, pozostaje do

10 Wyrok WSA w Łodzi z 31 stycznia 2011 r., sygn. akt I Sa/Łd 1444/10.

11 W ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2018 poz. 2174 z późn. zm., dalej: u.p.t.u. wymienia się trzy możliwe przypadki: 1. świadczenie podlega odliczeniu w całości – wtedy koszty uzyskania przychodu stanowią kwoty netto opłat leasingowych, art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z art. 86a ust. 4 pkt 1; 2. świadczenie podlega odliczeniu w części – gdy do kosztu uzyskania przychodu poza kwotą netto opłat leasingowych dolicza się część kwoty VAT, najczęściej 50%, art. 86a ust. 1 w zw. z art. 86a ust. 2 pkt 2 oraz dodatkowo art. 90 w przypadku czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych; 3. świadczenie nie podlega odliczeniu – wtedy koszty uzyskania przychodu stanowią kwoty brutto opłat leasingowych (dotyczy to sytuacji, gdy leasingobiorcą jest podatnik zwolniony podmiotowo z VAT, art. 113).

12 Oznacza to, że niemożliwa staje się sytuacja jednorazowej amortyzacji przy wartości do 10 000 zł.

13 Zob. interpretację indywidualną Izby Skarbowej w Katowicach z 19 grudnia 2016 r., sygn. 2461-IBPB-1-1.4510.346.2016.1.ZK.

14 Np. koszty rejestracji samochodu osobowego.

15 Wyrok NSA z 14 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2120/11.

16 Art. 16 ust. 1 pkt 49a u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust 1 pkt 47a u.p.d.o.f.

wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy. Zgodnie z przepisem przejściowym<sup>17</sup> wprowadzone regulacje dotyczą samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz umów leasingu, najmu, dzierżawy, a także innych o podobnym charakterze podpisanych, zmienionych lub odnowionych po 31 grudnia 2018 roku.

### Koszty związane z używaniem samochodów osobowych

Wprowadzone zmiany objęły w głównej mierze przedsiębiorców wykorzystujących samochody osobowe zarówno do celów służbowych jak i prywatnych, ale także wszystkie przedsiębiorstwa korzystające z leasingu. Nowelizacja obowiązująca od 1 stycznia 2019 roku zmierza do zwiększenia podstawy opodatkowania dla tych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, zatem warto wyróżnić kilka rozwiązań prawnych, które mogą zneutralizować wzrost obciążeń podatkowych związanych z użytkowaniem aut. W celach porównawczych należy przypomnieć, jak wyglądało rozliczenie tych wydatków dotyczących samochodów osobowych do 31 grudnia 2018 roku. Jeżeli pojazd był wprowadzony do ewidencji środków trwałych, to można było uznać całość wydatków eksploatacyjnych jako koszt uzyskania przychodu. Zgodnie jednak z przepisami ustaw podatkowych<sup>18</sup> w sytuacji, gdy dochodziło do wykorzystania pojazdu nie wprowadzonego do ewidencji środków trwałych, nie stanowiły kosztów wydatki<sup>19</sup> w części przekraczającej kwotę

wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu<sup>20</sup>, potocznie zwanej też „kilometrowką”. Oznaczało to, że podatnik był obowiązany prowadzić odpowiednią ewidencję przebiegu pojazdu i dotyczyła ona również samochodów osobowych będących własnością osoby fizycznej prowadzącej działalność, a nie wprowadzonych do ewidencji środków trwałych. Określało to górny limit zaliczenia wydatków związanych z pojazdem wykorzystywanym dla celów służbowo-prywatnych. Na koniec okresu rozliczeniowego podatnik porównywał dwie kwoty: kwotę narastającego od początku roku iloczynu liczby przejechanych kilometrów i stawki kilometrowej oraz kwotę narastających od początku roku wydatków związanych z użytkowaniem pojazdu. Koszt uzyskania przychodów stanowiła druga z tych kwot, ale tylko do wysokości tej pierwszej.

Prowadzenie odpowiedniej ewidencji stanowiło zatem imperatyw<sup>21</sup> do uznania ww. wydatków za koszty uzyskania przychodów, co podkreślane jest również w orzecznictwie: „Uznać więc należy, że przepisy art. 16 ust. 1 pkt 51 i 30 – w zw. z ust. 5 – u.p.d.o.p. w części określającej sposób zaliczania do kosztów uzyskania przychodów przedmiotowych wydatków z tytułu używania obcych samochodów osobowych są przepisami szczególnymi, dookreślającymi zasadę z art. 15 ust. 1, ustanawiającymi też dodatkowe wymogi formalne. Takim dodatkowym wymogiem jest obowiązek prowadzenia ewi-

dencji przebiegu pojazdu. Obowiązek ten został sprecyzowany w art. 16 ust. 5 u.p.d.o.p., w myśl którego przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 30 i 51, powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca”<sup>22</sup>. Należy też podkreślić, że do kosztów uzyskania przychodów podatnik mógł zaliczyć jedynie faktycznie poniesione wydatki z tytułu używania samochodu osobowego, a zatem musiał gromadzić odpowiednie dowody rachunkowe dokumentujące te wydatki. Dotyczy to wszelkich kosztów związanych z eksploatacją samochodu, takich jak choćby koszty remontu i napraw, zakup części, ogumienia i ewentualne składki na ubezpieczenie<sup>23</sup>. Obowiązuje to nie tylko wobec zakupionych pojazdów, ale również uzyskanych w drodze najmu lub dzierżawy, a umowa taka nie zostanie zakwalifikowana jako leasing. Pojazdy osobowe nabyte w tej formie nie podlegają limitom wynikającym z ewidencji<sup>24</sup>.

Powstawał zatem problem czy koszty związane z czynszem najmu powinny być ujmowane z pominięciem tego limitu. Podatnicy niejednokrotnie podkreślali, że limit ten odnosi się wyłącznie do obciążeń finansowych dotyczących eksploatacji pojazdu (wniosek ten był zgodny z wykładnią językową) podnosząc ponadto, że czynsz z tytułu najmu stanowi wynagrodzenie wynajmującego za odstąpienie prawa do używania rzeczy.

17 Art. 8 oraz art. 9 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 poz. 2159.

18 Art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt. 46 u.p.d.o.f.

19 Z zastrzeżeniem pkt. 30 wzmiankowanych artykułów.

20 Określonego w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy, Dz.U. Nr 27, poz. 271 z późn. zm.

21 Co podkreśla dodatkowo art. 16 ust. 5 u.p.d.o.p. i art. 23 ust. 5 u.p.d.o.f.

22 Wyrok Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 24 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 216/18.

23 Zwłaszcza ten ostatni wydatek budził wiele sporów wśród podatników, ale orzecznictwo zajmuje stanowisko, że należy go zaliczyć do wydatków powiązanych z korzystaniem z samochodu osobowego i również zaliczyć na poczet limitu (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 21 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 954/17; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 688/14).

24 Art. 16 ust. 3b u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 3b u.p.d.o.f.



Początkowo organy prezentowały całkowicie odmienne stanowisko w przedmiotowej sprawie<sup>25</sup>. Wpływ na zmianę tego stanowiska miało jednak orzecznictwo NSA, znacznie korzystniejsze dla podatników. Kolejne wyroki pozwalały bowiem na zaliczenie czynszu najmu do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych:

– „Ponoszone przez podatnika koszty czynszu z tytułu dzierżawy samochodu osobowego nie mieszczą się w pojęciu »koszty używania«, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, i powinny być kwalifikowane na zasadach ogólnych zawartych w art. 15 ust. 1 tej ustawy, z wyłączeniem limitu określonego w jej art. 16 ust. 1 pkt 51”<sup>26</sup>;

– „Przepis art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. dotyczy wyłącznie wydatków z tytułu kosztów używania dla potrzeb działalności gospodarczej samochodów osobowych nie stanowiących majątku podatnika, a więc kosztów posługiwania się tym samochodem, wykorzystywania go. Przepis ten nie dotyczy natomiast kosztów związanych z uzyskaniem możliwości używania takiego samochodu. Innymi słowy, do wydatków z tytułu kosztów używania samochodu można zakwalifikować wszelkiego rodzaju wydatki eksploatacyjne, w odróżnieniu jednak od wydatków ponoszonych na uzyskanie samego tytułu prawnego, umożliwiającego używanie samochodu. O ile zatem wydatki na zakup paliwa,

opłaty za autostrady, parkingi itp. należą do kosztów używania samochodu, o tyle wydatki ponoszone z tytułu czynszu najmu samochodu do kosztów jego używania już nie należą, są bowiem wydatkami na uzyskanie tytułu prawnego, umożliwiającego używanie samochodu”<sup>27</sup>;

– „Ograniczenie wynikające z art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. obowiązuje, ale dotyczy tylko wydatków ponoszonych z tytułu używania samochodu, a więc wydatków o charakterze eksploatacyjnym. Ograniczenie to nie odnosi się natomiast do wydatków innego typu, poniesionych na uzyskanie możliwości używania samochodu w postaci nabycia określonego tytułu, uprawniającego do jego używania; takim wydatkiem może być, między innymi, czynsz najmu samochodu”<sup>28</sup>;

– „Czynsz najmu samochodów nie mieści się w pojęciu kosztów eksploatacyjnych pojazdu, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p.”<sup>29</sup>.

Doprowadziło to ostatecznie do wydania ogólnej interpretacji w trybie art. 14a ustawy z 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa<sup>30</sup>. W interpretacji tej minister finansów potwierdził stanowisko podatników, że czynsz najmu może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych, a nie wynikających z ewidencji przebiegu pojazdu<sup>31</sup>.

Od 1 stycznia 2019 roku przepisy te uległy przemodelowaniu. Doszło do podzielenia samochodów osobowych, z punktu widzenia rozliczenia kosztów

eksploatacyjnych, na trzy grupy, z czego pierwsza występuje jedynie na gruncie u.p.d.o.f. i dotyczy pojazdów stanowiących własność podatników niebędących składnikami majątku w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 1 tej ustawy. W takim przypadku do kosztów podatkowych zaliczyć można jedynie 20% poniesionych wydatków eksploatacyjnych takiego pojazdu, w tym składek na ubezpieczenie<sup>32</sup>. Kwota ta obejmuje także VAT<sup>33</sup>. Zniesiono również wymagania dotyczące prowadzenia ewidencji przebiegu auta, aby móc zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów. Druga z wydzielonych grup obejmuje samochody osobowe nie należące do wcześniej wymienionej, w przypadku u.p.d.o.f. Odnośnie do przepisów określających podatek dochodowy od osób fizycznych, do tej grupy należą wszystkie samochody osobowe używane w sposób mieszany, będące środkiem trwałym w firmie. Znowelizowane przepisy stanowią, że w tej grupie do kosztów uzyskania przychodów można zaliczać: 75% poniesionych wydatków z tytułu eksploatacji samochodów osobowych, razem z kwotą VAT<sup>34</sup>, udokumentowanych dowodami rachunkowymi; składki na ubezpieczenie w części odpowiadającej wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia nieprzekraczającej 150 000 zł<sup>35</sup>. Można zatem zauważyć, że jednocześnie dochodzi do zniesienia limitu wynikającego z ewidencji samochodu osobowego, ale również do ograniczenia możliwej do odliczenia kwoty (ze 100% do 75%). Dotyczy to w szczególności tych podatników, którzy nie

25 Por. pismo Ministerstwa Finansów z 20 lipca 1997 r. nr PO3- 1564/BO-722-141/97.

26 Wyrok NSA w Warszawie z 14 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3026/12.

27 Wyrok NSA w Warszawie z 20 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2447/11.

28 Wyrok NSA z 17 października 2012 r., sygn. akt II FSK 467/2011.

29 Wyrok NSA w Warszawie z 16 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 2030/10.

30 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800 z późn. zm.

31 Interpretacja ogólna ministra finansów z 8 listopada 2013 r., nr DD2/033/55/MWJ/13/RD-111005.

32 Znowelizowany art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.

33 Zgodnie z art. 86a ust. 1 u.p.t.u. wydatek taki nie stanowi podatku naliczonego. Potwierdzone jest to w art. 23 ust. 5a u.p.d.o.f.

34 Jak wyżej; art. 23 ust. 5a u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 5a u.p.d.o.p.

35 Art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.

przekraczali wcześniej wspomnianych limitów. Ograniczono też możliwość odliczania składek na ubezpieczenie w przypadku pojazdów o wartości powyżej 150 000 zł. Trzecią grupę pojazdów osobowych stanowią samochody wykorzystywane wyłącznie do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Warunkiem uznania środka trwałego za pojazd tej grupy jest co do zasady prowadzenie przez podatnika ewidencji przebiegu samochodu. W tym celu podatnicy mogą posłużyć się ewidencją prowadzoną na potrzeby VAT<sup>36</sup>. W takim przypadku za koszty uzyskania przychodu można, bez zmian, zaliczyć całość kosztów używania takich samochodów. Nałożono jednak limit odnośnie do wysokości składki na ubezpieczenie, tak samo jak w grupie drugiej.

Większość znowelizowanych przepisów, chociaż wydają się być one w miarę przejrzyste, może spowodować pewną dezorientację wśród podatników, polegającą na przypisaniu posiadanego pojazdu do odpowiedniej grupy i odpowiednim określeniu kosztów. Szczególnie będzie to dotyczyć składek na ubezpieczenie. Schemat rozliczenia tych wydatków ilustruje poniższy przykład.

### Przykład

Spółka „Podatnik” ubezpiecza samochód osobowy wykorzystywany wyłącznie do celów związanych z działalnością gospodarczą. Wartość samochodu przyjęta dla celów ubezpieczenia wynosi 200 000 zł. Roczna składka ubezpieczenia: 8 000 zł.

Oznacza to, że jedynie 6 000 zł stanowić będzie koszt uzyskania przychodu, gdyż jest to część odpowiadająca wartości samochodu nieprzekraczającej 150 000 zł:

$$150\,000/200\,000\text{ zł} = 75\% \\ 75\% * 8\,000\text{ zł} = 6\,000\text{ zł}$$

Warto również wskazać, że do drugiej lub trzeciej grupy nie należą wyłącznie samochody będące własnością podatników lecz także używane na podstawie umów leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Oznacza to, że obowiązują wobec nich takie same zasady. Jeżeli samochody te są wykorzystywane w sposób mieszany, a opłata, wraz z czynszem, z tytułu takiej umowy jest skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, to ograniczenie wysokości wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów do 75% jest stosowane jedynie do części opłaty obejmującej koszty eksploatacji samochodu osobowego<sup>37</sup>.

### Kilometrówka – tak czy nie?

Do końca 2018 roku przedsiębiorcy opodatkowani podatkiem od osób fizycznych zobowiązani byli do prowadzenia kilometrówki dla prywatnych samochodów osobowych wykorzystywanych w działalności. Od 2019 roku, z powodu nowelizowanych przepisów, wymaganie to zostało zlikwidowane<sup>38</sup>. Obowiązek ten wciąż dotyczy jednak pracowników tych przedsiębiorstw, jeżeli chcą oni ubiegać się o zwrot kosztów za wydatki poniesione na eksploatację auta. Pomimo przeprowadzonych zmian w ustawach podatkowych nie wpłynęły one chociażby na treść rozporządzenia ministra finansów odnośnie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, które nadal stanowi, że: „Wydatki z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych oraz wartości

niematerialnych i prawnych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika należy wpisywać w tej kolumnie po zakończeniu miesiąca na podstawie miesięcznego zestawienia poniesionych wydatków. Suma wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w poszczególnych miesiącach, ustalona od początku roku podatkowego, nie może przekraczać kwoty wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu za ten sam okres, to jest kwoty wynikającej z przemnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach przez właściwego ministra”<sup>39</sup>.

Wskutek uchylecia kilometrówki przytoczona powyżej część regulacji staje się obecnie nieaktualna. Nie jest to jedyna wątpliwość, która do tej pory nie została wyjaśniona. Pojawiają się bowiem również inne, jak np. ta, czy aktualnie takie koszty eksploatacyjne należy ujmować w księdze na podstawie faktur bądź rachunków zakupu czy też nadal można sporządzać miesięczne zestawienie wydatków i to je ujmować w kosztach uzyskania przychodu?

Pozostaje również problem odpowiedniego uzasadnienia tak poniesionych kosztów. Do tej pory wiążący dowód stanowiła właśnie ewidencja przebiegu pojazdu. Pierwsze wątpliwości w tej kwestii już trafiły przed oblicze WSA. Jedną z wydanych ostatnio decyzji Dyrektor Izby Administracji Skarbowej zakwestionował udowodnienie zasadności poniesienia wydatków dotyczących najmu pojazdu osobowego dla prezesa spółki. Faktury za najem i zapłata za usługę oka-

36 Art. 23 ust. 5f u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 5f u.p.d.o.p.

37 Nowe brzmienie art. 23 ust 3b u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust 3b u.p.d.o.p.

38 Nie należy jednak mylić prowadzenia kilometrówki dla celów podatku od osób fizycznych z prowadzeniem kilometrówki dla celów podatku od towarów i usług.

39 Rozporządzenie ministra finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, t.j. Dz.U. 2017 poz. 728 z późn. zm.

zały się niewystarczające – „Organ podatkowy przyznał, że do prawidłowego udokumentowania wydatków na czynsz najmu samochodów osobowych nie jest konieczna ewidencja przebiegu pojazdu. Twierdził jednocześnie, że nie było wolą ustawodawcy obciążanie podatników takim obowiązkiem. Niestety, z tych prawidłowych tez Dyrektor IAS nie wyciągnął prawidłowych wniosków – tłumaczy Mateusz Kaczmarek, doradca podatkowy. Podkreśla, że w odniesieniu do samochodów, dla których użytkownicy prowadzili ewidencję przebiegu pojazdu, organy uznały, że związek wydatków na czynsz za ich najem z przychodem spółki jest należycie udokumentowany. Jej brak w odniesieniu do samochodu używanego przez prezesa okazał się decydujący w uznaniu braku należytego udokumentowania”<sup>40</sup>.

## Podsumowanie

Od 1 stycznia 2019 roku zmieniono rozliczenia dotyczące nabycia pojazdów osobowych, jak i kosztów ich eksplo-

atacji. Niewątpliwie największe straty z tytułu tej nowelizacji odnotują przedsiębiorcy wykorzystujący samochody osobowe zarówno służbowo, jak i do celów prywatnych oraz przedsiębiorcy podpisujący umowy leasingu lub wynajmu na pojazdy droższe niż 150 000 zł – samochody z kategorii luksusowych. Zyskają zaś zdecydowanie ci podatnicy, którzy będą mogli rozliczyć amortyzację w wyższych kwotach. Nie obojętne są także, jak to zwykle bywa przy tak drastycznych zmianach, bez niejasności dotyczących w tym przypadku głównie obowiązku, lub nie, prowadzenia ewidencji eksploatacji pojazdów osobowych, zwłaszcza że te przepisy są skrajnie różne od regulacji ustawy o podatku od towarów i usług<sup>41</sup>. Wyjaśnienia resortu finansów nie rozwiązują wszystkich problemów, pozostaje więc czekać na wypracowanie jednolitego stanowiska w tej kwestii.

Ministerstwo Finansów przedstawiało wprowadzane zmiany jako ułatwienia dla przedsiębiorców, poprzez usunięcie wymogów prowadzenia kilometrówki

oraz podniesienie limitów dotyczących odpisów amortyzacyjnych. Chociaż nie można zarzucić autorom nowelizacji, że nie osiągnięto tych celów, to inne zmiany zmniejszają korzyści, jakie mogą one przynieść przedsiębiorcom – zaczynając od niepełnej likwidacji obowiązku prowadzenia kilometrówki, gdyż nadal obowiązuje ona pracowników przedsiębiorstw obciążonych podatkiem od osób fizycznych, a kończąc na ograniczeniu możliwości do uznania kosztów do wysokości 75% w przypadku pojazdów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów służbowych, jak i prywatnych.

Niewątpliwie największe skutki podatkowe odczują właściciele pojazdów leasingowanych, poprzez ograniczenie możliwości odliczania związanych z nimi wydatków. Biorąc powyższe pod uwagę można sformułować wniosek, że głównym celem nowelizacji w zakresie opodatkowania wydatków związanych z samochodami osobowymi było zwiększenie obciążeń fiskalnych przedsiębiorców.

40 Por. K. Koślicki, *Samochód służbowy nie dla prezesa spółki?*, 26 kwietnia 2019 r., [www.prawo.pl](http://www.prawo.pl).

41 Dotyczy to w szczególności niejasności, w jaki sposób podatnik, który na gruncie przepisów o podatku dochodowym nie ma obowiązku prowadzić ewidencji, będzie mógł wykazać związek ponoszonych wydatków z wykonywaniem czynności opodatkowanych i prawem do odliczenia 50% VAT.

## Summary

Damian Kuszewski

### The comparison of amended articles regarding costs of personal vehicles with the past legal rules in Income Tax Acts

The subject of this article are amendments that have taken effect from 1st of January 2019 regarding the tax deductible vehicle expenses. Since beginning of the year 2019 tax authorities has issued series of tax amendments. The revolution that touched deductible car costs consisted mainly of raising maximum ceiling of depreciation write-offs and re-establishing deductibility costs of vehicle exploration. The goal of this article is to indicate fiscal nature of this amendments.



**Bartosz Nawrot**

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

**Słowa kluczowe:** prawo, tajemnica adwokacka, adwokat, osoby współpracujące, prawo o adwokaturze, Ordynacja podatkowa, Konstytucja, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ZAKRES TAJEMNICY ADWOKACKIEJ W PRZYPADKU OSÓB WSPÓŁPRACUJĄCYCH Z ADWOKATEM

Zagadnienia związane z tajemnicą adwokacką, mimo że od kilkadziesiąt lat są przedmiotem rozważań doktryny, zwłaszcza na gruncie prawa karnego, a także orzecznictwa sądowego, nadal potrafią dostarczyć problemów interpretacyjnych<sup>1</sup>. Zakres tajemnicy adwokackiej oraz jej przedmiot sprecyzowany jest w ustawie z 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze<sup>2</sup> oraz w § 19 Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu<sup>3</sup>. Specyfika zawodu adwokata, a także wzgląd na konieczność utrzymywania gwarancji pozwalających na pełne zaufanie klienta do adwokata, wymaga bezwzględnego dochowania tajemnicy adwokackiej. Pewne wątpliwości nastrocza odpowiedź na pytanie czy tajemnica adwokacka, która obowiązuje adwokata, ma takie same zastosowanie do osoby, która choć sama nie posiada uprawnień adwokackich, współpracowała z adwokatem w celu świadczenia przez niego pomocy prawnej i wskutek czego posiada informacje objęte tajemnicą zawodową? Niniejsza publikacja stanowi próbę odpowiedzi na to pytanie.

### 1. Wprowadzenie – zakres i źródła tajemnicy adwokackiej

Zgodnie z treścią art. 6 ust. 1 ustawy o adwokaturze, adwokat obowiązany jest zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzielaniem pomocy prawnej.

Omawiany przepis stanowi fundament wykonywania zawodu adwokata, gwarantując poszanowanie praw i wolności obywatelskich oraz umożliwia prawidłowe funkcjonowanie wymiaru sprawiedliwości i systemu prawnego w demokratycznym państwie prawa. Z kolei art. 6 ust. 2 ustawy o adwokaturze stanowi,

1 M. Niedużak, *Czy tajemnica adwokacka może obowiązywać tylko adwokatów? Rozważania na gruncie przepisów prawa o adwokaturze oraz Kodeksu postępowania karnego*, „Palestra” 2010, nr 11-12, s. 150-151.

2 Ustawa z 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (t.j. Dz.U. 2018 poz. 1184 z późn. zm.), zwana dalej ustawą o adwokaturze.

3 Zob. Obwieszczenie Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z 27 lutego 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu, zwanego dalej kodeksem etyki adwokackiej.



że obowiązek wymieniony w ust. 1 nie może być ograniczony w czasie. Zgodnie zaś z brzmieniem art. 6 ust. 3 tej ustawy, adwokata nie można zwolnić z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę. Kolejne regulacje ustawy o adwokaturze przewidują jednak wyjątki od powyższych zasad. Przepis art. 6 ust. 4 stanowi, że obowiązek zachowania tajemnicy adwokackiej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu<sup>4</sup> oraz informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>.

Kolejnym źródłem regulującym tajemnicę adwokacką jest kodeks etyki adwokackiej. Prawidłowa interpretacja prawa nie może pominąć wartości i norm pozaprawnych, które leżą u podstaw tych regulacji i które w procesie stosowania prawa kształtują ich funkcjonowanie<sup>6</sup>. Dlatego w toku niniejszych rozważań należy wspomnieć o kodeksie etyki adwokackiej, który jest taką właśnie normą prawną (nie ma charakteru aktu prawa powszechnie obowiązującego). Zgodnie z treścią § 19 ust. 1 kodeksu etyki adwokackiej zakres przedmiotowy tajemnicy adwokackiej ujęty jest bardzo szeroko, tj. adwokat zobowiązany jest zachować w tajemnicy oraz zabezpieczyć przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem wszystko, o czym dowiedział się w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych. Tajemnica adwokacka, w myśl § 19 ust. 2 kodeksu etyki adwokackiej, obejmuje także materiały zgromadzone w aktach adwokackich. Rozwinięciem

powyższego zakresu przedmiotowego, ujętego w § 19 ust. 2 tegoż kodeksu jest ust. 3 tego przepisu, tj. że tajemnica adwokacka obejmuje nie tylko wiedzę, jaką posiadał adwokat w czasie świadczenia pomocy prawnej oraz w aktach adwokackich, ale rozciąga się także na wszystkie wiadomości, notatki i dokumenty dotyczące sprawy, uzyskane od klienta oraz innych osób, niezależnie od miejsca, w którym się znajdują. Z kolei ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej stanowi, że adwokat zobowiązuje swoich współpracowników i personel oraz wszelkie osoby zatrudnione przez niego w czasie wykonywania działalności zawodowej do przestrzegania obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

## **2. Zakres podmiotowy tajemnicy adwokackiej w świetle § 19 ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej**

Zgodnie z § 19 ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej, obowiązek przestrzegania tajemnicy adwokackiej dotyczy współpracowników, personelu oraz wszelkich osób zatrudnionych przez adwokata. W konsekwencji, rozróżniając dwie kategorie osób wspomagających adwokata w czasie świadczenia pomocy prawnej, tj. współpracowników i osoby zatrudnione, zasadne jest uznanie, że powyższy przepis nie powinien być interpretowany zawężająco, tj. zakładając, że przez współpracowników i osoby zatrudnione należy rozumieć osoby nie tylko związane z adwokatem stosunkiem pracy<sup>7</sup>. Wyżej wymieniony przepis kodeksu etyki adwokackiej obejmuje wszystkie osoby, które współpracują lub współdziałają w toku świadczenia usług adwokackich, niezależnie od formy prawnej tej współpracy czy też współdziałania<sup>8</sup>. Powyższe stwierdzenie znajduje odzwierciedlenie

w aktualnym sposobie funkcjonowania kancelarii prawnych, tj. poprzez zatrudnianie osób niezwiązanych z prawem lub też studentów ostatnich lat studiów prawnych. Przepis ten znajduje zastosowanie także w sytuacji, w której adwokat zleca prace, które wykraczają poza zakres jego kompetencji, np. w przypadku zlecenia wszechstronnej analizy funkcjonowania firmy i jej kondycji finansowej głównemu księgowemu, który wchodzi w posiadanie informacji, jakie uzyskał adwokat w toku świadczenia pomocy prawnej.

Sprawne działanie kancelarii prawnych, które zatrudniają wielu prawników, wymaga odpowiedniej obsługi administracyjnej. Konieczne wydaje się zatrudnienie informatyków, tłumaczy, księgowych, sekretarek itd. Klient, aby w pełni zaufać adwokatowi i tym samym osobom z nim współpracującym, musi mieć gwarancję poufności przekazywanych informacji. W innym przypadku, w obawie przed ich ujawnieniem mógłby przekazać niepełny obraz sytuacji związany z jego sprawą. W związku z powyższym, aby utrzymać i chronić zaufanie w relacji adwokat-klient, katalog osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy adwokackiej należy rozumieć bardzo szeroko na gruncie § 19 ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej. Rozumienie zakresu podmiotowego w tak szeroki sposób jest zgodne z istotą tajemnicy adwokackiej, bowiem tajemnica ta jest filarem stanowiącym o realnym świadczeniu pomocy prawnej. Służy nie tylko interesom klienta i adwokata, ale także wymiarowi sprawiedliwości oraz dobru publicznemu, zatem nie można dopuścić luk w systemie jej ochrony<sup>9</sup>.

4 Ustawa z 1 marca 2018 r., o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz.U. 2018 poz. 723), zwana dalej ustawą o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.

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

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

7 Zob. H. Izdebski, P. Skuczyński, *Etyka prawnicza, stanowisko i perspektywy 2*, Wydanie II, Warszawa 2011, s. 266 i n.

8 *Ibidem*.

9 Tamże, s. 270 i n.

W celu ochrony poufności informacji objętych tajemnicą adwokacką ukształtowała się praktyka zobowiązania na piśmie współpracowników przez adwokata (który przeważnie jest pracodawcą) do zachowania w tajemnicy informacji, jakie uzyskają od niego w toku świadczenia pomocy prawnej.

Należy także zastanowić się czy w takim przypadku klauzula poufności nie jest substytutem tajemnicy adwokackiej dla nie-prawników, którzy posiadają takie informacje. Kodeks etyki adwokackiej nie zawiera norm powszechnie obowiązujących, jako że został uchwalony przez Naczelną Radę Adwokacką, która jest organem samorządu zawodowego<sup>10</sup>. W związku z powyższym tajemnica adwokacka może obowiązywać tylko członków palestry, tj. adwokatów i aplikantów adwokackich. Jednakże nie oznacza to, że pośrednio nie może mieć wpływu na obowiązki i prawa nie-prawników, którzy weszli w posiadanie informacji objętych tajemnicą adwokacką<sup>11</sup>.

### 3. Charakter tajemnicy adwokackiej osób współpracujących z adwokatem w przypadku postępowania karnego

Tajemnica zawodowa jest prawnie chroniona przez art. 180 § 2 kodeksu postępowania karnego<sup>12</sup>, tj. osoby obowiązane do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, tajemnicy lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuratury Generalnej, mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może

być ustalona na podstawie innego dowodu. W postępowaniu przygotowawczym w przedmiocie przesłuchania lub zezwolenia na przesłuchanie decyduje sąd, na posiedzeniu bez udziału stron, w terminie nie dłuższym niż 7 dni od daty doręczenia wniosku prokuratora. Na postanowienie sądu przysługuje zażalenie. Jednakże czy obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej znajduje się hierarchicznie niżej od możliwości uzyskania materiałów dowodowych w sprawie karnej? Na powyższe pytanie można odnaleźć odpowiedź w uchwale Sądu Najwyższego z 16 czerwca 1994 r.<sup>13</sup>, w której, jak Sąd Najwyższy słusznie zauważył: „w świetle art. 163 k.p.k.<sup>14</sup> osoba obowiązana do zachowania tajemnicy zawodowej ma prawo odmowy zeznań co do okoliczności objętych tajemnicą, natomiast obowiązek złożenia przez nią zeznań i ujawnienia tych okoliczności powstaje tylko i dopiero wtedy, gdy sąd (prokurator) zwolni ją od obowiązku zachowania tej tajemnicy. Takie unormowanie nie pozostawia wątpliwości co do tego, że zasadą powinno być respektowanie prawa do odmowy zeznań, wyjątkiem zaś korzystanie z kompetencji do zwolnienia od obowiązku zachowania tajemnicy.

Nie jest więc obecnie uzasadniona teza, że obowiązek zeznawania w sprawie karnej jest w zasadzie ważniejszy niż obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej”. Jednakże, aby rozważania dotyczące obowiązywania tajemnicy adwokackiej przez osoby współpracujące z adwokatem przenieść na grunt tajemnicy obowiązującej *stricto* adwokata, należy wnikliwie przeanalizować dany przepis.

Ustawodawca w art. 180 §2 k.p.k. ustanowił zakres podmiotowy tajemnicy adwokackiej jako „osoby obowiązane do zachowania tajemnicy adwokackiej”. Użycie sformułowania o takim szerokim zakresie znaczeniowym zamiast użycia precyzyjnego sformułowania jak adwokaci albo aplikanci adwokaccy, daje możliwość do zastosowania *ratio legis* danej ustawy<sup>15</sup>. Powyższe rozważania znajdują uzasadnienie w art. 1 ustawy o adwokaturze, tj. że głównym celem adwokata jest udzielanie pomocy prawnej, współdziałanie w ochronie praw i wolności obywatelskich oraz w kształtowaniu i stosowaniu prawa. Należy także mieć na uwadze, że pomoc prawna świadczona przez adwokata i jego współpracowników na rzecz klienta zbudowana jest na fundamentalnej zasadzie zaufania, tj. adwokat i jego współpracownicy wierzą, że klient przekaze im wszystkie istotne informacje dotyczące sprawy, zaś klient wierzy, że jego informacje pozostaną objęte tajemnicą. Ingerencja w tę fundamentalną wartość, jaką jest zaufanie, bez którego skutecznie świadczona pomoc prawna nie mogłaby być realizowana, stanowiłaby naruszenie art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>16</sup>, tj. zasady demokratycznego państwa prawa. Zatem objęcie tajemnicą adwokacką współpracowników adwokata, którzy działając na jego zlecenie weszli w posiadanie wiedzy objętej jego tajemnicą adwokacką jest uzasadnione.

Kolejną ważną kwestią, której nie można pominąć, jest przepis art. 178 pkt 1 k.p.k. w brzmieniu, zgodnie z którym nie wolno przesłuchiwać obrońcy lub adwokata działającego na podstawie art. 245 § 1

10 M. Niedużak, *Czy tajemnica adwokacka może obowiązywać tylko adwokatów? Rozważania na gruncie przepisów prawa o adwokaturze oraz Kodeksu postępowania karnego*, „Palestra” 2010, nr 11-12, str. 151 i n.

11 H. Izdebski, P. Skuczyński, *Etyka prawnicza...*, *op. cit.*, s. 266 i n.

12 Ustawa z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1997 Nr 89 poz. 555), zwana dalej k.p.k.

13 Uchwała Sądu Najwyższego z 16 czerwca 1994 r., sygn. akt I KZP 5/94, zwana dalej uchwałą z 16 czerwca 1994 r.

14 Aktualnie jest to przepis 180 § 1 k.p.k.

15 M. Niedużak, *Czy tajemnica adwokacka...*, *op. cit.*

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

k.p.k., co do faktów, o których dowiedział się udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę. Większość przedstawionej argumentacji dotyczącej art. 180 § 2 k.p.k. znajduje także zastosowanie do art. 178 pkt 1 k.p.k. Jednak w tym przypadku należałoby skupić się na różnicach pomiędzy tymi przepisami. Fundamentalną różnicę stanowi zakres podmiotowy w obu przepisach, tj. w art. 180 § 1 k.p.k., w którym ustawodawca ustanowił bardzo szeroko zakres podmiotowy, zaś w przypadku przepisu art. 178 pkt 1 k.p.k. regulacja ograniczona jest do adwokata lub obrońcy. Jednakże przepis art. 178 pkt 1 k.p.k. nie ustanawia obowiązku zachowania tajemnicy, lecz zawiera bezwzględny zakaz dowodowy z przesłuchania obrońcy w charakterze świadka. Należy stwierdzić, że takim samym bezwzględnym zakazem związany jest współpracownik adwokata-obrońcy, który wszedł w posiadanie informacji objętych tajemnicą obrończą. Pogląd przeciwny mógłby mieć poważne następstwa naruszające bezwzględny charakter tajemnicy obrończej. W konsekwencji stałoby się możliwe, po uzyskaniu stosownego postanowienia sądu, zwalnianego współpracownika adwokata-obrońcy z obowiązku zachowania tajemnicy, która nie miałaby charakteru tajemnicy obrończej, przesłuchanie go co do faktów objętych tajemnicą obrończą, który świadczył pomocą prawną na rzecz oskarżonego. W ten sposób otwarto by drogę do obejścia bezwzględnego zakazu dowodowego z art. 178 pkt 1 k.p.k. W świetle powyższych rozważań nie można pominąć faktu, iż zakaz zawarty w art. 178 pkt 1 k.p.k. jest rozwinięciem fundamentalnego prawa każdego człowieka do obrony, ustanowionego w art. 42 § 2 Konstytucji RP, tj. że każdy, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. Może on w szczególności wybrać obrońcę lub na zasadach określonych w ustawie korzystać z obrońcy z urzędu. W związku z powyższym zasadne jest zastosowanie

w tym przepisie rozumowania *per analogiam* do przepisu art. 180 § 2 k.p.k.

Mimo że problematyka obowiązywania tajemnicy adwokackiej przez współpracowników adwokata nie została rozpatrzona przez sądy, to warto przytoczyć orzecznictwo, w którym linia argumentacyjna pozostaje zbieżna z omawianym zagadnieniem. W wyroku z 25 listopada 1993 r.<sup>17</sup> Sąd Apelacyjny w Krakowie wyjaśnił, że „Ślusznie sąd wojewódzki odmówił przeprowadzenia dowodu z zeznań osoby delegowanej przez prokuratora do obecności przy widzeniu oskarżonego z obrońcą na okoliczność treści rozmowy. Przeprowadzenie takiego dowodu naruszałoby prawo oskarżonego do obrony i stanowiłoby obejście zakazu przesłuchiwania obrońcy co do faktów, o których dowiedział się przy pełnieniu swej funkcji”. Powyższe stanowisko Sądu Apelacyjnego w Krakowie potwierdza tezę, że dopuszczalne jest rozszerzenie tajemnicy obrończej, która jest szczególnym przypadkiem tajemnicy adwokackiej, na osoby posiadające informacje, które uzyskał adwokat w toku świadczenia pomocy prawnej. Zatem tym bardziej zasadne jest uznanie, że zakres podmiotowy, jaki dotyczy tajemnicy adwokackiej może zostać rozszerzony na osoby współpracujące z adwokatem. Sąd biorąc pod uwagę konstytucyjne prawo każdego obywatela do obrony oraz szanując instytucję tajemnicy obrończej, zapobiegł jej obejściu odmawiając przeprowadzenia dowodu z zeznań osoby, która weszła w posiadanie informacji objętych tajemnicą obrończą. Powyższa interpretacja przepisów prawa stanowi poszanowanie instytucji tajemnicy adwokackiej oraz wskazuje cel, jakiemu ma służyć. Przenosząc powyższe rozważania na grunt problematyki niniejszej publikacji należy stwierdzić, że zaprezentowana interpretacja norm prawnych przez Sąd Apelacyjny w Kra-

kowie, zwłaszcza dotycząca podmiotów obowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej, pokrywa się ze stanowiskiem zaprezentowanym przez autora, tj. szerokiego zakresu podmiotowego tajemnicy adwokackiej.

W świetle prowadzonych rozważań należy jednoznacznie stwierdzić, że w procesie karnym współpracownik adwokata-obrońcy, który wszedł w posiadanie informacji objętych tajemnicą obrończą na skutek świadczenia pomocy prawnej, nie może zostać przesłuchany na okoliczności objęte tą tajemnicą, gdyż stanowiłoby to obejście art. 178 pkt 1 k.p.k.

#### 4. Podsumowanie

Instytucja tajemnicy adwokackiej w ocenie autora powinna obowiązywać współpracowników adwokata bez względu na formę prawną jego zatrudnienia lub współpracy z nim. Klient adwokata, aby w pełni zaufać adwokatowi i osobom z nim współpracującym, musi mieć gwarancję poufności przekazywanych informacji. W innym przypadku, w obawie przed ich ujawnieniem mógłby przekazać niepełny lub zniekształcony obraz sytuacji związany z jego sprawą. Regulacje przewidziane w § 19 ust. 4 kodeksu etyki adwokackiej są odzwierciedleniem realiów, w jakich aktualnie funkcjonują kancelarie adwokackie, które coraz częściej zatrudniają osoby spoza palestry. Szerokie rozumienie zakresu podmiotowego tajemnicy adwokackiej przewidzianego w powyższym przepisie kodeksu etyki adwokackiej wydaje się być uzasadnione, zwłaszcza w przypadku dobra publicznego i ogólnego zaufania związanego z tym zawodem. Taki sam wniosek można wysnuć na gruncie procedury karnej, tj. art. 180 § 2 k.p.k. należy rozumieć w taki sposób, że osobą obowiązany do zachowania tajemnicy adwokackiej nie są tylko członkowie

17 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 25 listopada 1993 r., sygn. akt II AkR 144/93, zwany dalej wyrokiem z 25 listopada 1993 r.

palestry, lecz także osoby współpracujące z adwokatem w toku świadczenia przez niego pomocy prawnej. Podobnie kształtuje się zagadnienie powołania się na tajemnicę obrończą przez współpracownika adwokata - obrońcy. Zdaniem

autora należy jednoznacznie stwierdzić, że w procesie karnym współpracownik adwokata - obrońcy, który wszedł w posiadanie informacji objętych tajemnicą obrończą na skutek świadczenia pomocy prawnej, nie może zostać przesłucha-

ny na okoliczności objęte tą tajemnicą, gdyż stanowiłoby to obejście art. 178 pkt 1 k.p.k., który jest rozwinięciem fundamentalnego prawa każdego człowieka do obrony, ustanowionego w art. 42 § 2 Konstytucji RP.

### Summary

Bartosz Nawrot

#### **Scope of lawyer's secrecy in the case of persons cooperating with a lawyer**

This publication is devoted to the issue of the institution of legal secrecy in the case of persons cooperating with a lawyer. The specific nature of the legal profession, as well as the need to maintain guarantees that allow the client to fully trust the lawyer, requires absolute observance of the lawyer's secrecy. A broad understanding of the subject matter of lawyer's secrecy seems justified, especially in the case of the public good and the general trust associated with this profession.





## PROJEKT NOWYCH ROZWIĄZAŃ W ZAKRESIE ROZWIĄZYWANIA SPORÓW DOTYCZĄCYCH PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA ORAZ ZAWIERANIA UPRZEDNICH POROZUMIEŃ CENOWYCH

W marcu 2019 roku Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt nowej ustawy<sup>1</sup>, której celem ma być usystematyzowanie środków służących rozstrzyganiu sporów w zakresie podwójnego opodatkowania w UE, eliminowania podwójnego opodatkowania poprzez korektę zysków podmiotów powiązanych, stosowania procedury wzajemnego porozumiewania się na podstawie umów o unikaniu takiego opodatkowania. Projekt zawiera również regulacje dotyczące zasad zawierania porozumień cenowych. Autor omawia w artykule nowy mechanizm rozstrzygania sporów w kwestii podwójnego opodatkowania, zakładający działanie z inicjatywy podatnika oraz przepisy w zakresie uprzednich porozumień cenowych (ang. *advance pricing arrangements* - APA), szczególnie dotyczące nowego rozwiązania w polskim systemie, jakim ma być możliwość zawarcia takiego porozumienia w uproszczonej procedurze.

### Wprowadzenie

W maju 2019 r. trwały konsultacje społeczne ww. projektu ustawy, a w poniższym opracowaniu przedstawione zostały istotne kwestie z punktu widzenia polskiego podatnika.

Lektura projektu komentowanej ustawy pozostawia sprzeczne wrażenia – z jednej strony

rozwiązania, jakie zostały objęte projektem z pewnością są oczekiwane przez podatników (choćby przyznanie im narzędzia w postaci możliwości złożenia wniosku o rozstrzygnięcie kwestii spornej czy możliwości uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego), z drugiej strony projekt budzi zastrzeżenia, przede wszystkim co do sposobu działań legislacyjnych, które są prowadzone pospiesznie bez

### 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.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnik, podwójne opodatkowanie, uprzednie porozumienia cenowe, Dyrektywa Rady 2017/1852 w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

<sup>1</sup> Projekt ustawy z 21 marca 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, zamieszczony 22 marca 2019 r. w Rządowym Centrum Legislacyjnym; <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12321385/12578005/12578006/dokument386330.pdf>.

zapewnienia odpowiedniej spójności z innymi obowiązującymi przepisami, szczególnie w przypadku implementacji przepisów wspólnotowych, która w wielu przypadkach sprowadza się do wprowadzenia „kalki” zapisów odpowiedniej dyrektywy, które zostały przetłumaczone na język polski<sup>2</sup>, jak i co do przewidzianego zakresu zastosowania wprowadzonych narzędzi (np. bardzo ograniczony katalog sytuacji, które mogą być przedmiotem wniosku o zawarcie uproszczonego porozumienia cenowego). Objęcie zakresem projektu jednego aktu prawnego wszystkich wskazanych powyżej zagadnień jest zadaniem nietatwym, ale pomysł ten można uznać za dość trafiony, jako że ma on służyć usystematyzowaniu rozwiązań przewidzianych dla potrzeb eliminowania podwójnego opodatkowania. Niewątpliwie poprawy wymaga natomiast sposób realizacji tego pomysłu.

Nowym rozwiązaniem przewidzianym w projekcie ustawy jest regulacja środków rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej – w tym zakresie jest to implementacja Dyrektywy Rady (UE) 2017/1852 z 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej<sup>3</sup> (dalej: „Dyrektywa 2017/1852”). Rada przyjęła tę Dyrektywę, ponieważ dostrzeżono

rosnącą liczbę sporów dotyczących interpretacji i stosowania zapisów dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Oprócz konieczności implementacji wskazanej Dyrektywy, który to obowiązek wynika wprost z jej przepisów (termin określono do 30 czerwca 2019 r.) celem komentowanej ustawy jest ujednolicenie procedur postępowań dotyczących eliminowania podwójnego opodatkowania, jakie są prowadzone poza zakresem mechanizmów przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. W projekcie ustawy zakłada się przeniesienie dotychczas obowiązujących regulacji w zakresie korekty dochodów podatnika uznanych przez administrację podatkową innego państwa za dochody podmiotu powiązanego poza RP, z ustaw o podatkach dochodowych do jednego, nowego aktu prawnego (aktualne przepisy art. 23t ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> oraz art. 11h ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup>). Ponadto założeniem projektowanej ustawy jest przeniesienie do treści nowego aktu normatywnego dotychczasowych uregulowań (Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych) zawartych w dziale IIA ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>6</sup> oraz uzupełnienie dotychczasowych zasad o możli-

wość zawierania uproszczonych porozumień cenowych.

### **Implementacja Dyrektywy 2017/1852 – nowe rozwiązania w polskim systemie prawnopodatkowym**

Dyrektywa 2017/1852 ma na celu ustanowienie przepisów dotyczących rozstrzygania sporów między państwami członkowskimi, które dotyczą interpretacji oraz stosowania umów i konwencji regulujących eliminowanie podwójnego opodatkowania dochodu, a także w niektórych przypadkach kapitału. Dyrektywa 2017/1852 ma mieć zastosowanie do wszystkich podatników podlegających opodatkowaniu z tytułu podatków dochodowych i podatków od kapitału. Jednym z założeń Dyrektywy 2017/1852 jest rozstrzygnięcie sporów dotyczących odmiennych interpretacji, odmiennego stosowania dwustronnych umów i konwencji podatkowych oraz unijnej konwencji arbitrażowej za pomocą uzgodnionej, jednolitej procedury, która rozpoczynać się będzie od zgłoszenia sprawy do organów podatkowych zainteresowanych państw członkowskich. Wskazano przy tym, że po dokonaniu takiego zgłoszenia państwa członkowskie powinny w pierwszej kolejności stosować niewiążące formy pozasądowego rozstrzygania sporów. Bardziej sformalizowana procedura powinna znaleźć zastosowanie w sytuacji, kiedy w drodze takich działań

2 Wyraźne zastrzeżenia w tym zakresie przedstawiła zarówno Krajowa Izba Doradców Podatkowych (KIDP), jak i Naczelny Sąd Administracyjny (NSA).

W piśmie z 12 kwietnia 2019 r. KIDP wskazała, że projekt ustawy wprowadza zmiany w przepisach, które były przedmiotem nowelizacji, jaka weszła w życie 1 stycznia 2019 r., tj. przede wszystkim w zakresie nowelizacji Ordynacji podatkowej i ustaw o podatkach dochodowych na skutek implementacji Dyrektywy ATAD (Dyrektywy Rady 2016/1164 z 12 lipca 2016 r.) z dniem 1 lipca 2019 r. zaplanowano kolejne zmiany, które w dużej części oznaczać będą wyłączenie „nowych” zapisów Ordynacji podatkowej i ich przeniesienie do odrębnej ustawy. KIDP zwraca również uwagę, iż przewidziany termin wejścia w życie nowej ustawy jest mało realny, szczególnie jeżeli ustawodawca chciałby zapewnić kompletny proces legislacyjny z uwzględnieniem czasu koniecznego na pogłębioną analizę i zebranie opinii od wszystkich zainteresowanych stron. KIDP wskazuje również, iż wątpliwości budzi wprowadzenie przepisów mogących mieć wpływ na opodatkowanie dochodów w trakcie roku podatkowego.

NSA w piśmie z 15 kwietnia 2019 r. wskazał, iż „przyjęty w projekcie model wdrożenia postanowień Dyrektywy 2017/1852 budzi istotne wątpliwości co do trafności zaproponowanych środków implementacyjnych w kontekście zasad funkcjonowania sądownictwa administracyjnego. NSA zwraca również uwagę na brak dostosowania pojęć zastosowanych w projekcie ustawy do realiów polskiego porządku prawnego: (...) wdrożenie dyrektywy 2017/1852 powinno uwzględniać specyfikę polskiego porządku prawnego, przede wszystkim ukształtowany katalog prawnych form działania organów administracji (bądź podmiotów pełniących ich funkcje) oraz bazujący na nim system sądowej kontroli działalności takich organów. Przyjęty w projekcie sposób implementacji Dyrektywy 2017/1852 nie odpowiada w pełni tak nakreślonym standardom”.

3 Dz.Urz. UE L 265 z 14 października 2017 r.

4 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1509, z późn. zm.

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 1036, z późn. zm.

6 T.j. Dz.U. 2018 poz. 800, dalej o.p.

pojedynczych nie zostanie osiągnięte porozumienie. Wtedy rolę organu prowadzącego postępowanie miałyby przejąć komisja doradcza (lub komisja ds. pozasądowego rozstrzygania sporów). Nowy, usprawniony mechanizm rozstrzygania sporów powinien opierać się na istniejących już w UE systemach, w tym na unijnej konwencji arbitrażowej, jednakże założeniem autorów Dyrektywy 2017/1852 jest opracowanie mechanizmu szerszego niż zakres stosowania tej konwencji. Aspektem, na który kładzie się nacisk w omawianej Dyrektywie jest również sprawność procesu rozstrzygania sporów i czas ich trwania – Dyrektywa ta zawiera wyraźne zalecenia co do ograniczenia czasu trwania tych procedur.

W celu realizacji założeń Dyrektywy 2017/1852 przewidziano tryb rozwiązywania sporów, który będzie wszczynany z inicjatywy podatnika na skutek wniesionej przez niego skargi<sup>7</sup>. Skarga co do zasady powinna być wniesiona w terminie 3 lat od otrzymania pierwszego powiadomienia o działaniu, którego skutkiem jest kwestia sporna – podatnik zainteresowany rozstrzygnięciem kwestii spornej powinien zadbać o to, aby jego skarga trafiła do każdego z państw członkowskich (od tej reguły wprowadzono wyjątki dla podmiotów będących osobami fizycznymi bądź niebędących dużymi jednostkami, nie wchodzącymi w skład dużej grupy).

Organy państw członkowskich mają możliwość weryfikacji formalnej i merytorycznej otrzymanej skargi, która powinna jednak trwać nie dłużej niż 6 miesięcy. Po tym okresie powinna zostać podjęta decyzja w sprawie odrzucenia skargi (z uwagi na brak informacji będących formalnymi elementami skargi, w przypadku stwierdzenia, że kwestia

sporna nie istnieje lub w sytuacji, gdy nie został dochowany trzyletni termin) bądź jej przyjęcia wraz ze wskazaniem, w jaki sposób zamierzają rozstrzygnąć kwestie sporną – jednostronnie, bez angażowania innych właściwych organów państw członkowskich, czy w ramach procedury wzajemnego porozumiewania. W przypadku podjęcia próby rozstrzygnięcia kwestii spornej w drodze tejże procedury, państwa członkowskie są zobowiązane, aby zmierzać do rozstrzygnięcia kwestii spornej w ciągu 2 lat od ostatniego powiadomienia o przyjęciu skargi przez państwa członkowskie.

Dyrektywa 2017/1852 przewiduje dość specyficzny model „postępowania odwoławczego”, jakie ma być prowadzone w przypadku, kiedy w drodze wzajemnego porozumiewania co do rozstrzygnięcia kwestii spornej właściwe organy państw członkowskich nie byłyby w stanie osiągnąć porozumienia bądź wtedy, kiedy skarga została odrzucona przez jeden z organów właściwych państw członkowskich (nie dotyczy to sytuacji, kiedy wszystkie właściwe organy państw członkowskich odrzuciłyby zgodnie skargę). W takich przypadkach na wniosek osoby, której inicjatywa była powodem rozpoczęcia procedury rozwiązywania kwestii spornej, państwa członkowskie mogą ustanowić dedykowaną komisję doradczą albo komisję ds. pozasądowego rozstrzygania sporów, których zadaniem będzie wskazanie sposobu rozwiązania kwestii spornej. W skład komisji doradczej powinna wchodzić co najmniej jedna osoba reprezentująca każdy właściwy organ państwa członkowskiego, który był zaangażowany w kwestię sporną, co najmniej jedna osoba ciesząca się powszechnym zaufaniem. Pewne kontrowersje może budzić sposób zgłaszania i wybierania „osób cieszących się powszechnym uznaniem” – szczegółowe zasady w tym zakresie mają być uzgodnione między właściwy-

mi organami zainteresowanych państw członkowskich. Dyrektywa zawiera jedynie katalog przeciwwskazań dla mianowania danej osoby do tej roli (które dotyczą właściwe wyłącznie konieczności zachowania niezależności przez taką osobę). Każde państwo członkowskie powinno również prowadzić wykaz osób cieszących się powszechnym uznaniem, przy czym na tej „liście” powinny znaleźć się co najmniej 3 osoby, które są osobami „kompetentnymi i niezależnymi oraz które potrafią działać bezstronnie i uczciwie” (art. 9 Dyrektywy 2017/1852). Dyrektywa ta przewiduje również alternatywną możliwość wyłonienia niezależnych osób cieszących się powszechnym zaufaniem w drodze losowania, gdyby inne sposoby okazały się nieskuteczne.

Skład komisji ds. pozasądowego rozstrzygania sporów nie jest tak ściśle określony jak w przypadku komisji doradczej, Dyrektywa 2017/1852 pozostawia również dla państw członkowskich pewną furtkę w postaci możliwości ustanowienia w roli tej komisji komitetu o stałym charakterze. Jest wysoce prawdopodobne, że wiele państw członkowskich chętnie skorzysta z takiej możliwości, ponieważ może być to rozwiązanie prostsze i tańsze w obsłudze z punktu widzenia danego kraju. Efektem prac komisji/komitetu powinna być opinia w sprawie sposobu rozstrzygnięcia sporu. Podsumowując tę część należy wskazać, iż Dyrektywa 2017/1852 pozostawiła państwom członkowskim szeroki wachlarz zagadnień wymagających własnej inicjatywy ustawodawczej, aby dostosować jej wymogi w zakresie procedur do realiów systemu danego kraju.

Jest to słuszne założenie, ponieważ tylko w przypadku wdrożenia mechanizmów przewidzianych tą Dyrektywą w sposób spójny z lokalnymi wymaganiami administracji poszczególnych państw członkowskich

<sup>7</sup> Zgodnie z art. 3 Dyrektywy 2017/1852.

procedura ta ma szansę rzeczywiście sprawnie i efektywnie działać (dlatego m.in. Dyrektywa 2017/1852 nie wskazuje, jaką dokładnie postać ma przyjąć komisja ds. pozasądowego rozstrzygnięcia sporów).

Tymczasem polski ustawodawca przedstawił projekt, w którym wiele zapisów stanowi zaledwie tłumaczenie poszczególnych fragmentów Dyrektywy 2017/1852, dokonując w ten sposób transpozycji właściwie literalnej. Taki sposób implementacji tej Dyrektywy skutkuje daleko idącą niepewnością co do tego, w jaki praktyczny sposób mechanizm rozstrzygnięcia sporów będzie funkcjonował w Polsce<sup>8</sup>.

W projekcie omawianej ustawy zamieszczono zapisy dotyczące trybu składania wniosku o rozstrzygnięcie kwestii spornej, które są właściwie powtórzeniem zapisów Dyrektywy 2017/1852 dotyczących skargi; przewidziano, że „właściwy organ krajowy” (którym zgodnie z definicją zawartą w projekcie ma być minister właściwy do spraw finansów publicznych lub jego upoważniony przedstawiciel – w projekcie nie dokonano dalszego doprecyzowania/dostosowania tego pojęcia do realiów polskiej administracji) ma 6 miesięcy na przyjęcie albo odrzucenie wniosku (od dnia jego otrzymania lub uzupełnienia go o dodatkowe informacje)<sup>9</sup>. W przypadku odrzucenia wniosku przewidziano możliwość wniesienia skargi do właściwego sądu krajowego (którym ma być sąd administracyjny) w przypadku, gdy organy wszystkich zainteresowanych państw członkowskich odrzuciły wniosek; nie sprecyzowano przy tym, w jakiej dokładnie formie prawnej ma nastąpić odrzucenie wniosku – w art. 13 pkt 5 projektu wskazano jedynie, jakie elementy powinno zawierać zawiadomienie o odrzuceniu wniosku.

W dalszej części projektu polskiej ustawy, w ślad za rozwiązaniami opisanymi w Dyrektywie 2017/1852, wprowadzono zapisy dotyczące rozstrzygnięcia sporów przez komisję doradczą albo komisję do spraw pozasądowego rozstrzygnięcia sporów. Komisja doradcza ma być ustanawiana *ad hoc* w ciągu 120 dni od otrzymania wniosku o jej ustanowienie. Przewidziano również „awaryjny” tryb powoływania komisji doradczej w przypadku, gdy komisja nie zostanie ustanowiona we wskazanym terminie – wówczas krajowy organ mianujący może wyznaczyć członków komisji z wykazu niezależnych ekspertów, rolę krajowego organu mianującego ma pełnić Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Komisja doradcza powinna wydać swoją opinię dla właściwych organów zainteresowanych państw członkowskich w terminie 6 miesięcy od dnia ustanowienia komisji, termin ten może być przedłużony jednorazowo o kolejne 3 miesiące. Zapisy dotyczące komisji do spraw pozasądowego rozstrzygnięcia sporów również są właściwie tłumaczeniem treści poszczególnych artykułów Dyrektywy 2017/1852. Lektura projektu ustawy prowadzi do wniosku, że brakuje w nim przemyślanego dostosowania zapisów Dyrektywy 2017/1852 do funkcjonowania organów administracyjnych i sądownictwa administracyjnego w Polsce, słusznie zatem zauważył NSA w podsumowaniu swojej opinii, iż „przedłożony projekt należy postrzegać jedynie jako punkt wyjścia do dalszych prac legislacyjnych”.

### **Nowe zasady dotyczące uprzednich porozumień cenowych oraz uproszczonych porozumień cenowych**

Kolejnym aspektem, na jaki warto zwrócić uwagę w kontekście omawianego

projektu ustawy jest kwestia APA – tak, jak wspomniano wcześniej, regulacja sprowadza się do przeniesienia dotychczasowych uregulowań zawartych w dziale IIA o.p. (Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych) oraz uzupełnienia dotychczasowych zasad o możliwość zawierania uproszczonych porozumień cenowych. Z punktu widzenia podatników funkcjonujących w grupach podmiotów powiązanych szczególnie atrakcyjna może się wydawać możliwość uzyskania uprzedniego porozumienia cenowego w uproszczonej procedurze. Niestety uproszczone porozumienie cenowe może być wydane wyłącznie dla transakcji dotyczących:

- a) usług o niskiej wartości dodanej;
- b) ponoszenia opłat za korzystanie lub prawo do korzystania ze znaku towarowego lub z wiedzy/informacji stanowiących tzw. *know-how*.

Jest to niewątpliwie zdecydowanie zawężony zakres tematyki, jaka może być przedmiotem uproszczonego porozumienia cenowego względem zakresu, jakiego oczekiwalioby podatnicy. Dalszym, poważnym ograniczeniem praktycznej przydatności wprowadzonego mechanizmu uproszczonego porozumienia cenowego jest możliwość jego uzyskania wyłącznie przez świadczeniodawców usług o niskiej wartości dodanej<sup>10</sup>. Pozostawienie projektowanego przepisu w takim brzmieniu oznaczać będzie brak możliwości uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego dla tych polskich podatników, którzy funkcjonują w grupach kapitałowych i są dostawcami usług pomocniczych/wsparcia bądź udostępniają znaki towarowe lub *know-how*. Wobec rosnącej roli Polski na arenie międzynarodowej oraz dynamicznego rozwoju grup kapitałowych posia-

8 Z drugiej strony Polska nie jest tu wyjątkiem – podobny sposób „transpozycji” przepisów unijnych stosuje wiele państw członkowskich – w odniesieniu do Dyrektywy 2017/1852 dość bezpośrednią implementację wprowadziła m.in. Republika Cypru.

9 Art. 13 w zw. z art. 3 pkt 5 projektu ustawy.

10 Wynika to ze sposobu sformułowania zapisów art. 71 ust. 2 pkt. a) i b) projektu ustawy, gdzie ustawodawca użył słów „zakupu” i „ponoszenia”, co ogranicza stronę podmiotową do tych podatników, którzy ponoszą opłaty bądź dokonują zakupu usług – a zatem do świadczeniobiorców.



dających ośrodki zarządzania w Polsce, takie rozwiązanie jest krzywdzące dla polskich przedsiębiorców, którzy z powodzeniem rozwijają swoje działalności na rynkach zagranicznych, a ich ośrodek zarządzania i centrum zysków są ulokowane w Polsce.

Jeśli chodzi o przepisy Rozdziału 3 projektu ustawy, poświęconego uproszczonym porozumieniom, to wskazano, że uproszczonego porozumienia nie będzie można uzyskać dla transakcji zakończonych przed dniem złożenia wniosku, jak również w sytuacji, kiedy udział dochodów wnioskodawcy w przychodach w co najmniej dwóch latach podatkowych w okresie ostatnich trzech lat podatkowych jest niższy niż 1%. Te ograniczenia są dosyć racjonalne, przy czym wymóg utrzymania udziału dochodów w przychodach na poziomie nie niższym niż 1% ma dotyczyć również pierwszych dwóch lat okresu, na jaki uproszczone porozumienie zostało wydane.

Jeśli chodzi o samą procedurę uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego, to zmiany są dostrzegalne, wniosek o wydanie uproszczonego porozumienia cenowego ma zawierać:

- informacje o transakcji kontrolowanej (przede wszystkim zwięzły opis

z zasadnieniem potrzeby zawarcia transakcji oraz wskazanie wybranej metody weryfikacji ceny transferowej wraz z jej kalkulacją, jaką należy przedstawić w edytowalnej formie elektronicznej);

- oświadczenia dotyczące uzasadnienia ekonomicznego dla dokonania transakcji kontrolowanej;
- opis korzyści ekonomicznych wynikających z zawarcia transakcji;
- analizę porównawczą albo analizę zgodności albo oświadczenie, że wnioskodawca korzysta z safe harbour dla usług o niskiej wartości dodanej;
- propozycję okresu obowiązywania uproszczonego porozumienia cenowego.

Wskazano przy tym, iż uproszczone porozumienie cenowe może być wydane na okres nie dłuższy niż 3 lata podatkowe, może ono być odnawiane na kolejne trzyletnie okresy (wielokrotnie) pod warunkiem, że elementy uproszczonego porozumienia cenowego nie uległy istotnej zmianie. Postępowanie w sprawie uproszczonego porozumienia cenowego powinno być zakończone w ciągu 3 miesięcy od dnia jego wszczęcia, zryczałtowana opłata ma wynosić 20 000 zł. Skrócenie czasu trwania jest więc niewątpliwie (choć sposób sformułowania przepisu pozostawia pewien margines

– wskazano, że porozumienie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później niż w ciągu 3 miesięcy).

Wprowadzenie propozycji uzyskania uproszczonego porozumienia cenowego w dość ograniczonym zakresie spowoduje zdecydowanie mniejsze zainteresowanie takim rozwiązaniem. Stanowi to pewne rozczarowanie wobec dużych oczekiwań ze strony podatników, jakie były podtrzymywane przez przedłużające się prace legislacyjne nad regulacją dotyczącą uproszczonych porozumień cenowych.

Projekt nadal znajduje się w fazie legislacyjnej, więc pozostają otwarte możliwości dokonania kolejnych zmian. Niestety z uwagi na fakt, iż omawiany projekt dotyczy zarówno tematyki porozumień cenowych, jak i implementacji Dyrektywy 2017/1852, przestrzegany musi być rygor czasowy (30 czerwca 2019 r.) związany z obowiązkiem dokonania transpozycji przepisów tej Dyrektywy. To ograniczenie czasowe nie dotyczy jednak przepisów związanych z uprzednimi porozumieniami cenowymi, zatem być może uregulowanie wszystkich tych kwestii w jednym akcie normatywnym nie jest najlepszym rozwiązaniem i warto byłoby rozważyć możliwość ujęcia tematyki uprzednich porozumień cenowych w odrębnym akcie prawnym, aby zapewnić odpowiedni czas na staranną legislację.

## Summary

Leszek Dutkiewicz

### **The project of new solutions in scope of double taxation dispute solving mechanism and the conclusion of advance price agreements**

Polish Legislation Tax Department has published draft legislation of Act on double taxation disputes resolution mechanism and new regulations on advance pricing agreements. The aim of this new Act is to implement Directive (EU) 2017/1852 for consultation and to systematize the means of dispute resolution in the field of double taxation in case of disputes over double taxation in the EU as well as in case eliminating double taxation by adjusting the profits of related entities. Moreover new Act introduces the procedure of simplified advance pricing agreement – for the first time in Polish tax system.

Zapraszamy

# KONFERENCJA PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE - NOWE WYMOGI. OSZCZĘDZAĆ CZY NIE?

7 czerwca 2019, Warszawa  
Hotel Intercontinental

CENA  
PROMOCYJNA  
**790 ZŁ NETTO + VAT**  
dla 15 pierwszych  
osób

## W programie m.in.

- Zasady ogólne stosowania ustawy o PPK
- Podmiot zatrudniający
- Pracodawcy wyłączeni ze stosowania ustawy
- Osoby zatrudnione
- Kiedy i dla kogo obowiązek utworzenia PPK?
- Przekazywanie wpłat do PPK
- Wybór instytucji finansowej
- Uczestnictwo osób zatrudnionych w PPK
- Inwestowanie środków w PPK
- Dysponowanie oszczędnościami
- Nadzór nad funkcjonowaniem PPK
- Sankcje

## Prowadzący



Mec. Katarzyna  
Ziółkowska



dr Marcin  
Wojewódka



Mec. Ewa  
Buchowiecka

## Partnerzy



## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** miesięcznik

### **Redakcja:**

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

### **Skład i łamanie:**

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

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

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



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

 **Russell Bedford**  
taking you further