

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



## W numerze:

Leszek Dutkiewicz

**Nowe uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne  
na czasy kryzysu – więcej szans dla dłużników  
czy więcej zagrożeń dla wierzycieli?**

Paweł Dymłang

**Oznaczenia literowe dokumentów i transakcji  
w JPK\_V7M/JPK\_V7K**

Paweł Boś

**Szacowanie podstawy opodatkowania a koszty  
uzyskania przychodu – analiza problemu**

Nr 5 (22) maj 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

Pandemia tzw. koronawirusa (SARS-CoV-2, COVID-19) zmienia bardzo wiele aspektów prawa. Przepisy mające dać wsparcie pracownikom, przedsiębiorcom, pracodawcom i innym podmiotom gospodarczym, wprowadzone specustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374), zwaną: „Tarczą Antykryzysową” nie spełniły do końca oczekiwań przedsiębiorców, dlatego zdecydowano o uzupełnieniu Tarczy Antykryzysowej głównie poprzez rozszerzenie istniejących rozwiązań, oraz konkretną pomoc finansową dla przedsiębiorców, co znalazło częściowo odzwierciedlenie w treści ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (zwana: „Tarczą Finansową” lub „Tarczą 2.0”).



# Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

[russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf](http://russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf)

## Polecamy

### Nowe uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne na czasy kryzysu – więcej szans dla dłużników czy więcej zagrożeń dla wierzycieli?

Leszek Dutkiewicz

*Zaproponowane przez ustawodawcę uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne stanowi rozwinięcie aktualnie obowiązujących uproszczonych sposobów przeprowadzania restrukturyzacji i pozwala na natychmiastowe przerwanie egzekucji wskutek decyzji dłużnika o rozpoczęciu takiego postępowania. Procedura ta ma być odpowiedzią na potrzeby, jakie pojawiły się w związku z sytuacją epidemiczną.*

**Patrz str. 6**

### Oznaczenia literowe dokumentów i transakcji w JPK\_V7M/JPK\_V7K

Paweł Dymłang

*Nowa wersja pliku JPK\_VAT, której obowiązywanie resort finansów przesunął z 1 lipca na 1 października 2020 r., obejmuje część deklaracyjną oraz część ewidencyjną. W drugiej z nich prawodawca nałożył obowiązki umieszczania dodatkowego oznaczenia dla wybranych transakcji lub określonych dokumentów. Stosowanie niektórych przepisów budzi wątpliwości interpretacyjne.*

**Patrz str. 11**

### Szacowanie podstawy opodatkowania a koszty uzyskania przychodu – analiza problemu

Paweł Boś

*Od wielu lat w orzecznictwie polskich sądów można zaobserwować wciąż pojawiające się spory między organami podatkowymi a podatnikami, dotyczące szacowania podstawy opodatkowania. Przepisy dokładnie stanowią, iż od organów skarbowych wymaga się obliczenia tej podstawy w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości.*

**Patrz str. 32**

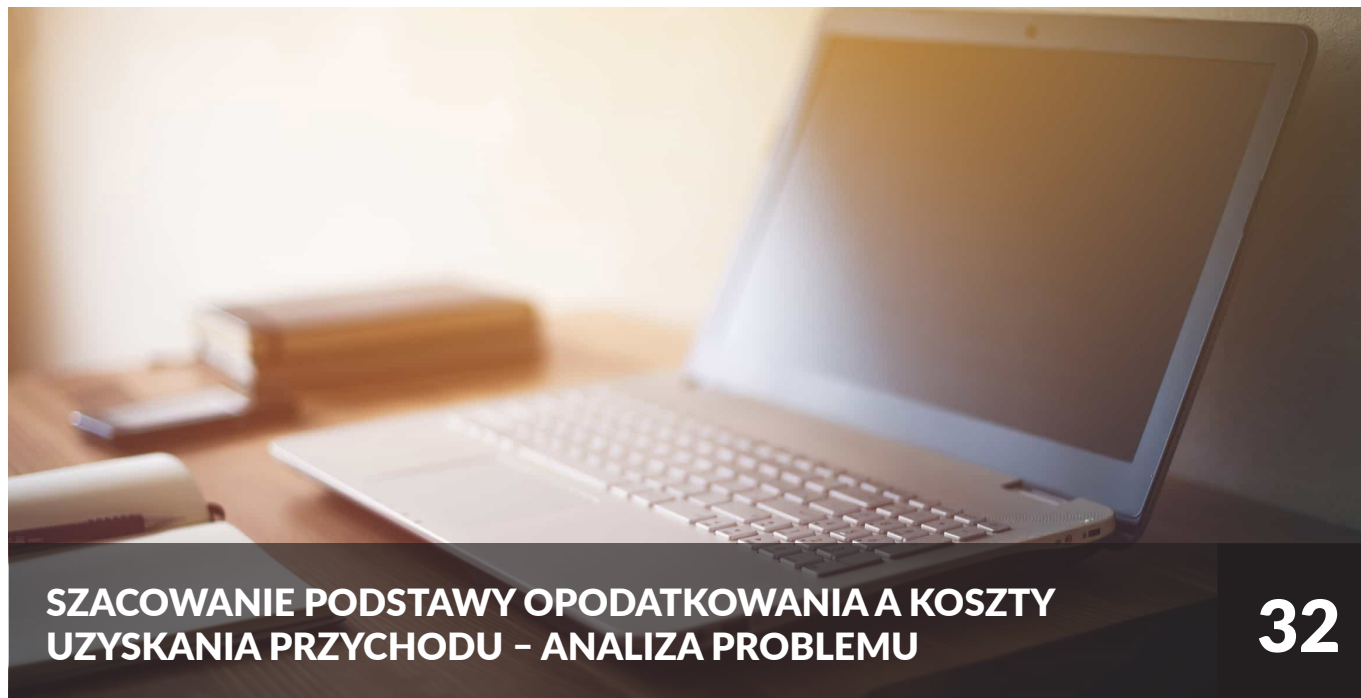
### Tajemnica psychologa a warunki jej uchylenia – rozważania na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 2

Bartosz Nawrot

*Psycholog zobowiązany jest do zachowania w tajemnicy informacji związanych z klientem, uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu. Ustawa o zawodzie psychologa przewiduje dwa wyjątki: gdy zagrożone jest zdrowie albo życie klienta lub innych osób, bądź gdy tak stanowią ustawy. Czy na psychologa ciąży obowiązek zawiadomienia organów ścigania o popełnieniu przestępstwa?*

**Patrz str. 38**

## Spis treści



### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa  
a wyłączenie z opodatkowania VAT..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Leszek Dutkiewicz*

Nowe uproszczone postępowanie  
restrukturyzacyjne na czasy kryzysu  
– więcej szans dla dłużników czy więcej  
zagrożeń dla wierzycieli? ..... 6

*Paweł Dymłang*

Oznaczenia literowe dokumentów  
i transakcji w JPK\_V7M/JPK\_V7K..... 11

*Mateusz Oleksy*

Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania  
– projektowane zmiany, najnowsze  
poglądy orzecznictwa ..... 21

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Paweł Boś*

Szacowanie podstawy opodatkowania a koszty  
uzyskania przychodu – analiza problemu..... 32

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Bartosz Nawrot*

Tajemnica psychologa a warunki jej uchylenia  
– rozważania na gruncie postępowania  
karnego oraz cywilnego – cz. 2 ..... 38

## Drodzy Czytelnicy

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

Co i rusz, w związku z pandemią koronawirusa, przesuwane zostają terminy realizacji zobowiązań podatkowych. Ministerstwo Finansów postanowiło po raz kolejny przedłużyć dla płatników, którzy ponieśli negatywne konsekwencje z powodu COVID-19, terminy wpłat zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń (przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakłady pracy, z działalności wykonywanej osobiście oraz z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych), a także pobranego podatku zryczałtowanego. Tym razem termin wpłat zaliczek i podatku pobranych przez przedsiębiorców w marcu został wydłużony do 20 sierpnia, pobranych w kwietniu – do 20 października, zaś pobranych w maju – do 20 grudnia 2020 r.

Natomiast od 1 czerwca 2020 r. weszły w życie przepisy dotyczące tzw. wirtualnych kas rejestrujących, czyli mających postać oprogramowania. Podatnicy VAT będą zatem mogli ewidencjonować, np. w telefonie czy też na tablecie, sprzedaż przy użyciu aplikacji fiskalnej. Resort finansów doprecyzował, że kasy software'owe nie są obowiązkowe – stanowią alternatywny sposób korzystania z kas rejestrujących. Określił też grupy podatników i czynności, przy których może być stosowany taki rodzaj ewidencji. Chodzi m.in. o usługi: transportowe różnego typu; przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego; związane z przeprowadzkami, świadczone na rzecz gospodarstw domowych; hotelarskie i podobne związane z zakwaterowaniem; usługi restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych; usługi obiektów noclegowych turystycznych. Certyfikaty kas będą ważne nie krócej niż 5 lat i nie dłużej niż 10 lat od daty wystawienia.

W dwudziestym drugim numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: nowego uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego na czasy kryzysu – więcej szans dla dłużników czy więcej zagrożeń dla wierzycieli; oznaczeń literowych dokumentów i transakcji w JPK\_V7M/JPK\_V7K; szacowania podstawy opodatkowania w kontekście kosztów uzyskania przychodu – analizy problemu; klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania – projektowanych zmian, najnowszych poglądów orzecznictwa; tajemnicy psychologa i warunków jej uchylenia – rozważań na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 2; zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w związku z wyłączeniem opodatkowania VAT.



*Życzę Państwu dużo zdrowia  
i pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

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



### **Sławomir Wach**

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

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, VAT, przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa, zakład produkcyjny, odrębność organizacyjna, odrębność funkcjonalna, odrębność finansowa, składniki majątkowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ZBYCIE ZORGANIZOWANEJ CZĘŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA A WYŁĄCZENIE Z OPODATKOWANIA VAT

Transakcja sprzedaży zakładu produkcyjnego – spełniającego wymogi uznania go za zorganizowaną część przedsiębiorstwa (dalej: ZCP) – nie będzie podlegała przepisom ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej: u.p.t.u.). Zgodnie z art. 2 pkt 27e u.p.t.u. taką częścią jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który mógłby zarazem stanowić niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie wykonujące te zadania<sup>2</sup>. Co istotne, warunkiem uznania tego zespołu za ZCP jest łączne spełnienie przesłanek odrębności organizacyjnej, funkcjonalnej i finansowej wraz z możliwością samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

### **1. Wprowadzenie**

W dniu 22 maja 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał indywidualną interpretację prawa podatkowego, dotyczącą skutków podatkowych transakcji zbycia zakładu produkcyjnego<sup>3</sup>. Wnioskodawcami były dwie spółki z o.o. – jedna, będąca stroną postępowania, która zamierza sprzedać drugiej z nich zakład produkcyjny, przy czym obie mają siedziby w Polsce i są zarejestrowa-

nymi podatnikami VAT. Na spółkę zainteresowaną zakupieniem zakładu zostaną przeniesione jego składniki majątkowe, a kupujący będzie dalej kontynuował jego działalność. Według wnioskodawców zakład ten stanowi obecnie ZCP i będzie miał taki status w dniu sprzedaży w myśl art. 4a pkt 4 up.d.o.p., a zatem dojdzie do sprzedaży ZCP zgodnie z art. 2 pkt 27e u.p.t.u., podlegającej wyłączeniu z opodatkowania VAT na podstawie art. 6 pkt 1 tej ustawy.

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 ze zm.

<sup>2</sup> Taki sam zapis występuje w art. 4a pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej u.p.d.o.p. (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865, ze zm.).

<sup>3</sup> Sygn. 0114-KDIP1-1.4012.133.2020.5.EW.

## 2. Cechy zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Wnioskodawcy uzasadniali, że zakład produkcyjny spełnia kryteria organizacyjne, funkcjonalne i finansowe jako niezależne przedsiębiorstwo, które jest przeznaczone do realizacji zadań gospodarczych i tak też będzie po transakcji sprzedaży. Wnioskodawcy podkreślali też, że organy podatkowe wiele razy zwracały uwagę, że ZCP nie jest sumą określonych składników, ale ich zorganizowanym zespołem.

Pod względem organizacyjnym zakład, który produkuje, sprzedaje i dystrybuje produkty żywnościowe (jest oddziałem wnioskodawcy, ma inny adres jak spółka i tak też figuruje w KRS) został wyodrębniony w strukturze spółki na mocy uchwały jej zarządu, przy czym wnioskodawcy wskazywali, że do takiego wydzielenia powinno dojść – wedle doktryny – na podstawie statutu, regulaminu bądź aktu o podobnym charakterze<sup>4</sup>. Zakład ma swoje wydziały, stałych pracowników (m.in. specjalistów na samodzielnych stanowiskach), dyrektora zatrudnionego przez biuro zarządu, zaś do przeniesienia personelu do nabywcy tego zakładu, zgodnie z transakcją sprzedaży, dojdzie poprzez przejście zakładu pracy, w myśl art. 23<sup>1</sup> ustawy z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>5</sup>.

Wedle wnioskodawców takie składniki majątku jak m.in. nieruchomości, budynki, budowle, magazyn, infrastruktura techniczna oraz informatyczna wykorzystywana w zakładzie, samochody przy obsłudze działalności produkcyjnej, umowy handlowe i usługowe, zasoby ludzkie, pracownicze umowy i zobowiązania,

umożliwią nabywającej zakład spółce prowadzenie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa<sup>6</sup>. O wyodrębnieniu funkcjonalnym zakładu świadczy też samodzielne zatrudnianie pracowników i odprowadzanie stosownych składek do ZUS. W tym kontekście, we wspólnym wniosku o interpretację, zwrócono też uwagę na wyrok NSA z 26 czerwca 2008 r.<sup>7</sup>, iż w celu zbycia przedsiębiorstwa niezbędne jest przeniesienie na nabywcę minimum środków umożliwiających mu kontynuację realizowanej przedtem w tym przedsiębiorstwie działalności gospodarczej.

Wnioskodawcy, uzasadniając fakt wyodrębnienia finansowego zakładu, wskazywali, że możliwe jest przyporządkowanie do niego przychodów, określonych kosztów (m.in. wynagrodzeń, remontów, eksploatacji samochodów, materiałów, szkoleń i podróży służbowych), należności i zobowiązań, sporządzenie rachunku zysków i strat oraz rachunku przepływów pieniężnych, a także przypisanie ewidencji zdarzeń gospodarczych dotyczących tego zakładu. Zakład ten ma również osobne miejsce powstawania kosztów (MPK). W ocenie wnioskodawców spełnienie przez zakład ww. kryteriów oznacza, że stanowi on ZCP i w związku z tym transakcja jego sprzedaży, zgodnie z art. 6 pkt 1 u.p.t.u. nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT.

## 3. Wyrok TSUE a definicja ZCP

Dyrektor KIS uznał stanowisko wnioskodawców za prawidłowe, wskazując, że przepisów u.p.t.u. nie stosuje się wobec transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa,

ale też niezastnienie którejkolwiek z wyżej przedstawionych przesłanek wyklucza uznanie zespołu składników majątkowych przedsiębiorstwa za ZCP w myśl art. 2 pkt 27 u.p.t.u. Stwierdził też, że w celu uznania zespołu składników majątkowych za ZCP nie wystarczy jakiegokolwiek zorganizowanie masy majątkowej, gdyż musi ona posiadać pełną odrębność, konieczną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym.

Dyrektor KIS powołał się również na wyrok TSUE z 27 listopada 2003 r.<sup>8</sup>, zgodnie z którym „jeżeli państwo członkowskie wprowadziło do swojego systemu VAT opcję zawartą w pierwszym zdaniu art. 5 ust. 8 Szóstej Dyrektywy uznając, że w przypadku wydania całości majątku nie ma miejsca dostawa towarów w rozumieniu regulacji VAT, to zasada ta ma zastosowanie – nie wyłączając możliwości ograniczenia jej stosowania do okoliczności zawartych w zdaniu drugim tego samego paragrafu – do każdego wydania przedsiębiorstwa lub samodzielnej części przedsiębiorstwa, włączając składniki materialne i niematerialne, które łącznie stanowią przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, mogącego samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą. Nabywca musi jednak wyrazić zamiar dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa lub jego części, a nie jego bezpośredniej likwidacji i sprzedaży zapasów”. Zatem wg fiskusa legalna definicja ZCP ujęta w art. 2 pkt 27e u.p.t.u. musi być interpretowana przez pryzmat treści art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE<sup>9</sup> i w powiązaniu z rozumieniem pojęcia „przekazania całości lub części majątku”.

4. Wnioskodawcy przywołali tu interpretacje podatkowe Dyrektora KIS: z 27 lutego 2018 r., sygn. 0115-KDIT1 2. 4012.877.2017.2.DM i z 21 marca 2018 r., sygn. 0112-KDIL13.4012.91.2018.1.JN.

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

6. Wnioskodawcy powołali się tu na wnioski m.in. z interpretacji podatkowych Dyrektora KIS: z 10 maja 2019 r., sygn. 0115-KDIT1-2.4012.220.2019.1.AJ i z 15 listopada 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.514.2019.2.EW.

7. Sygn. akt I FSK 688/07.

8. Wyrok TSUE z 27 listopada 2003 r., Zita Modes Sàrl przeciwko Administration de l'enregistrement et des domaines, C-497/01.

9. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347/1.



### Leszek Dutkiewicz

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

**Słowa kluczowe:** restrukturyzacja, postępowanie restrukturyzacyjne, uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne, doradztwo restrukturyzacyjne, doradca restrukturyzacyjny, dłużnik, wierzyciel, upadłość, prawo restrukturyzacyjne, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## NOWE UPROSZCZONE POSTĘPOWANIE RESTRUKTURYZACYJNE NA CZASY KRYZYSU – WIĘCEJ SZANS DLA DŁUŻNIKÓW CZY WIĘCEJ ZAGROŻEŃ DLA WIERZYCIELI?

W obliczu nagłego zwolnienia gospodarczego, jakie jest nieuniknioną konsekwencją utrzymującej się sytuacji epidemicznej, rośnie liczba przedsiębiorstw, które stają w obliczu konieczności poszukiwania skutecznych środków pozwalających na poprawę sytuacji ekonomicznej. Rozwiązania doraźne, stosowane w bieżącej działalności operacyjnej niekiedy okazują się niewystarczające, szczególnie, gdy kwota wymagalnych zobowiązań rośnie, a wierzyciele coraz intensywniej domagają się spłaty długów. W takich warunkach widmo upadłości staje się całkiem realne, jednak przed sięgnięciem po rozwiązanie ostateczne warto zwrócić uwagę na opcje dostępne w ramach prawa restrukturyzacyjnego. Problem w tym, że wprowadzone nie tak dawno, stosunkowo nowe rodzaje postępowań nie okazały się ani wystarczająco szybkie ani tak skuteczne jak się spodziewano, w związku z czym po pierwszej fazie znacznego zainteresowania tymi procedurami ich popularność wyraźnie spadła. W obecnie opracowywanym, kolejnym pakiecie szczególnych rozwiązań, zwanych „tarczami antykryzysowymi” ustawodawca zaproponował więc kolejną nowość – uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne, które jest tematem niniejszego opracowania.

### 1. Wprowadzenie

Aktualnie obowiązujące przepisy ustawy z 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne<sup>1</sup> (dalej: p.r.) od początku 2016 roku oferują dłużnikom możliwość przeprowadzenia działań restrukturyzacyjnych w czterech wyodrębnionych po-

stępowaniach restrukturyzacyjnych:

- postępowaniu o zatwierdzenie układu;
- przyspieszonym postępowaniu układowym;
- postępowaniu układowym;
- postępowaniu sanacyjnym<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2020 poz. 814.  
<sup>2</sup> Art. 2 p.r.



Najprostszym sposobem przeprowadzenia restrukturyzacji na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów ma być postępowanie o zatwierdzenie układu. W tej procedurze jej kluczowa część odbywa się całkowicie bez udziału sądu, ponieważ dłużnik samodzielnie (z pomocą doradcy restrukturyzacyjnego) prowadzi rozmowy z wierzycielami i stara się uzyskać ich aprobatę dla opracowanych propozycji układowych. Dłużnik zwraca się do sądu po przeprowadzeniu głosowania nad propozycjami z wnioskiem o zatwierdzenie już przygotowanego układu. Procedura ta daje znaczną swobodę działań dłużnikowi, jak również może okazać się najmniej kosztowna. Po czterech latach obowiązywania przepisów prawa restrukturyzacyjnego wbrew zamierzeniom legislatorów okazało się jednak, że zainteresowanie tą procedurą jest znikome. Przyczyn takiego stanu rzeczy można upatrywać w dwóch charakterystycznych aspektach tego rozwiązania. Po pierwsze, na etapie rozpoczęcia restrukturyzacji tą drogą dłużnik nie składa żadnego wniosku do sądu, a w ślad za tym nie uzyskuje efektu wyłączenia odpowiedzialności osobistej zarządu za zobowiązania spółki, tak jak ma to miejsce w przypadku wniosku o otwarcie postępowania upadłościowego albo wniosku o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego. Po drugie, prowadzenie postępowania w tym wariantcie wymaga znacznego zaangażowania ze strony dłużnika, jego doradcy restrukturyzacyjnego, w relacje z wierzycielami. Na etapie rozważania restrukturyzacji (czasem równoległe upadłości) relacje te bardzo często są już dosyć trudne, a wierzyciele niechętni do kontynuowania rozmów czy dyskusji na temat propozycji układowych, które przecież w wielu przypadkach wiążą się z ograniczeniem kwoty, jakiej mogą do-

chodzić od dłużnika. Prawdopodobnie te czynniki zdecydowały o tym, iż w ciągu całego 2019 roku do polskich sądów trafiło jedynie 7 wniosków o zatwierdzenie układu (podobnie było w roku 2018)<sup>3</sup>.

## 2. Doraźny pomysł na szybszą restrukturyzację

Dostrzegając z jednej strony ogromną potrzebę wprowadzenia skutecznego narzędzia, które pozwoli zatrzymać lawinową egzekucję zobowiązań i uchronić firmę przed nieodwracalnym pogłębieniem kryzysu, dając przy tym jednocześnie wierzycielom szansę na spełnienie ich należności, a z drugiej strony uwzględniając znikome wykorzystanie aktualnie obowiązujących prostych procedur restrukturyzacyjnych, ustawodawca proponuje nowatorskie podejście do postępowania restrukturyzacyjnego, wprowadzając „uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne”. Nowa procedura została zdefiniowana w Rozdziale 6 rządowego projektu ustawy wprowadzającej rozwiązania określone jako „Tarcza 4.0”<sup>4</sup>.

Wspomniany rozdział 6 przewiduje procedurę, która wydaje się łączyć kluczowe elementy postępowania o zatwierdzenia układu z uproszczonym postępowaniem układowym, dając przy tym dłużnikowi dużo swobody co do decyzji w zakresie „zadeklarowania” rozpoczęcia postępowania restrukturyzacyjnego, co praktycznie natychmiast ma wywołać skutki charakterystyczne dla przedsiębiorstwa znajdującego się w trakcie restrukturyzacji. Wszczęcie tego postępowania ma bowiem nastąpić na skutek zamieszczenia przez dłużnika obwieszczenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o otwarciu postępowania o zatwierdzenie układu, prowadzonego na podstawie przepisów p.r.<sup>5</sup>. Warunkiem otwarcia po-

stępowania w ten sposób jest zawarcie umowy z doradcą restrukturyzacyjnym o sprawowanie nadzoru nad przebiegiem postępowania, tak jak w przypadku standardowego postępowania o zatwierdzenie układu<sup>6</sup>.

Doradca restrukturyzacyjny ma pełnić funkcję nadzorca układu, natomiast jest natomiast konieczność zawiadomienia sądu właściwego do rozpoznania wniosku o zatwierdzenie układu o dokonaniu przez dłużnika wskazanego wyżej obwieszczenia w terminie 3 dni od jego dokonania. Dniem otwarcia postępowania ma być dzień dokonania obwieszczenia. Oznacza to, że wszczęcie postępowania odbywa się praktycznie całkowicie na skutek jednostronnego działania dłużnika bez konieczności wcześniejszego nawiązania kontaktu z wierzycielami czy wstępnej kontroli dokonywanej przez sąd. Jest to zdecydowanie najbardziej uproszczony sposób, w jaki dłużnik mógłby znaleźć się na etapie postępowania restrukturyzacyjnego.

Zgodnie z założeniami autorów projektów, procedura ta ma być odpowiedzią na potrzeby, jakie pojawiły się w związku z sytuacją epidemiczną – dlatego ma wyjątkowy charakter, który będzie ograniczony w czasie. Po pierwsze, dokonanie takiego obwieszczenia będzie możliwe tylko do 31 czerwca 2021 r., a po drugie, obwieszczenia takiego dłużnik może dokonać jednokrotnie. Tak jak wskazano wyżej, układem odniesienia, na którym zbudowane jest nowe rozwiązanie, jest funkcjonująca procedura postępowania o zatwierdzenie układu. W procedurze tej zbieranie głosów odbywa się w drodze indywidualnych relacji dłużnika i nadzorca

3 *Restrukturyzacje w Polsce. Raport roczny 2019. Statystyki i analizy*. Wyd. Zimmerman Filipiak Restrukturyzacja, SPOTDATA.

4 Rządowy projekt ustawy o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych na zapewnienie płynności finansowej przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druki 382 i 382-A), dalej „Rządowy projekt ustawy”.

5 Art. 14 rządowego projektu ustawy.

6 Art. 210 p.r. w zw. z art. 14 rządowego projektu ustawy.

układu z wierzycielem. W przypadku projektowanej uproszczonej procedury ten element ma być zachowany z tą modyfikacją, że zbieranie głosów może odbywać się w całości w standardowej formule<sup>7</sup>, ale przepisy Rozdziału 6 rządowego projektu ustawy przewidują dla nadzorca układu uprawnienie do zwołania Zgromadzenia Wierzycieli w celu głosowania nad propozycjami układowymi na tym zgromadzeniu. Co więcej, aby możliwie najbardziej usprawnić przeprowadzanie tego zgromadzenia, może ono nastąpić z wykorzystaniem elektronicznych środków komunikacji przy zachowaniu pewnych warunków: komunikacja elektroniczna musi mieć miejsce w czasie rzeczywistym, konieczne jest zapewnienie odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa dla takiej komunikacji oraz zapisu przebiegu zgromadzenia. Przewodniczącym zgromadzenia ma być nadzorca układu, a do protokołu ze zgromadzenia będzie dołączony zapis jego przebiegu. Zgromadzenie ma być realizowane w taki sposób, aby w jego trakcie uczestnicy mogli się wypowiadać „na żywo”.

Z przepisów rządowego projektu ustawy wynika, że dopuszczalna jest właściwie każda z form przeprowadzenia takiego zgromadzenia:

- w całości w tradycyjnej formie z udziałem wierzycieli;
- w całości elektronicznie, kiedy wszyscy wierzyciele łączą się za pomocą elektronicznych środków komunikacji;
- hybrydowa – kiedy część uczestników spotyka się w wyznaczonym miejscu odbycia zgromadzenia, a część dołącza się za pomocą elektronicznych środków komunikacji.

Do przyjęcia układu mają być stosowane zasady ogólne, co oznacza, że uchwała zgromadzenia wierzycieli o przyjęciu układu zapada, jeżeli wypowie się za nią większość głosujących wierzycieli, którzy oddali ważny głos, mających łącznie co najmniej dwie trzecie sumy wierzytelności przysługujących głosującym wierzycielom<sup>8</sup>. Uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne ma być ograniczone w czasie zarówno co do momentu jego wszczęcia, wyznaczenia dnia układowego, jak i trwania całego postępowania.

Ustawodawca przewiduje, że postępowanie przeprowadzane w omawianej procedurze powinno zakończyć się w ciągu 4 miesięcy. Zgodnie z art. 19 rządowego projektu ustawy, jeżeli w ciągu 4 miesięcy od dnia dokonania obwieszczenia do sądu nie wpłynęły wnioski o zatwierdzenie układu, postępowanie umarza się z mocy prawa.

Dzień układowy jest ściśle określony z pozostawieniem pewnej niewielkiej swobody co do jego wyznaczenia dłużnikowi – nie może przypadać wcześniej niż 7 dni przed złożeniem wniosku o dokonanie obwieszczenia i nie później niż 7 dni po dniu jego złożenia<sup>9</sup>. Uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne kończy się postanowieniem sądu w przedmiocie zatwierdzenia układu. W przypadku zatwierdzenia układu dłużnik jest zobowiązany realizować układ na zasadach ogólnych. W przypadku wydania przez sąd postanowienia o odmowie zatwierdzenia układu, dłużnik może wnieść zażalenie na postanowienie w terminie 7 dni lub w tym samym terminie złożyć uproszczony wniosek o otwarcie postępowania sanacyjnego lub uproszczony wniosek o ogłoszenie upadłości.

### 3. Korzyści dla dłużnika

Podstawową potrzebą przedsiębiorstwa, które odnotowuje wyraźny spadek przychodów w krótkim czasie (a z taką sytuacją musi się zmierzyć wielu przedsiębiorców w okresie epidemii) jest możliwość podjęcia szybkich działań, które niemal natychmiast zatrzymają spiralę narastającego zadłużenia. Wprowadzenie takiego rozwiązania jest zasadne z uwagi na fakt, iż w ramach środków wprowadzonych poprzednimi „tarczami antykrzysowymi” co prawda warunkowo wyłączono obowiązek składania wniosku o ogłoszenie upadłości dłużnika, jeżeli podstawa tego ogłoszenia powstała w okresie obowiązywania stanu epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, a stan niewypłacalności powstał z powodu COVID-19, jednak przepisy dotychczasowych „tarcz” w żaden sposób nie chronią dłużników przed egzekwowaniem należności przez wierzycieli<sup>10</sup>.

W tym aspekcie podstawową korzyścią dla dłużnika, jaka pojawia się już na samym początku tego postępowania jest uzyskanie wstrzymania egzekucji – z dniem dokonania obwieszczenia postępowanie egzekucyjne dotyczące wierzytelności objętych z mocy prawa układem ulega zawieszeniu.

Ponadto od tego momentu niedopuszczalne jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego oraz wykonanie postanowienia o zabezpieczeniu roszczenia lub zarządzenia zabezpieczenia roszczenia wynikającego z wierzytelności objętej z mocy prawa układem. Drugim aspektem bardzo korzystnym dla dłużnika jest możliwość uzyskania skutku ograniczenia odpowiedzialności osób zarządzających przedsiębiorstwem na zasadach

7 Czyli zgodnie z art. 212 p.r.

8 Art. 18 ust. 5 rządowego projektu ustawy w zw. z art. 119 p.r.

9 Art. 15 ust. 2 rządowego projektu ustawy.

10 Por. art. 15z z ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. 2020 poz. 374 i 567), dalej: uCOVID-19.

adekwatnych do skutków występujących w przypadku złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości albo wniosku o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego.

Zgodnie z art. 24 rządowego projektu odpowiedzialność za:

1) szkodę wyrządzoną wskutek niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w terminie określonym w art. 21 ust. 1 lub 2a ustawy z 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe<sup>11</sup> (dalej: p.u.),

2) zobowiązania spółki, o których mowa w art. 299 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (dalej: k.s.h.)<sup>12</sup>,

3) zaległości podatkowe, o których mowa w art. 116 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)<sup>13</sup>

– ma być wyłączona, jeżeli osoby odpowiedzialne za zarządzanie przedsiębiorstwem w stosownym czasie doprowadziły do dokonania obwieszczenia rozpoczynającego uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne. Samo dokonanie takiego obwieszczenia nie będzie jednak wystarczające dla uzyskania skutku w postaci skutecznej ochrony przed powstaniem odpowiedzialności – istotny jest również skutek, do jakiego takie obwieszczenie doprowadziło. Przede wszystkim wyłączenie odpowiedzialności będzie skuteczne, jeżeli w wyniku uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego dojdzie do zatwierdzenia układu.

Również w przypadku, gdy do zatwierdzenia układu nie dojdzie, ale następstwem uproszczonego postępowania restrukturyzacyjnego będzie otwarcie postępowania sanacyjnego lub złożenie uproszczonego wniosku o ogłoszenie upadłości, to

skutek w postaci wyłączenia odpowiedzialności będzie miał miejsce. W przypadku umorzenia postępowania nadal można utrzymać skutek wyłączenia odpowiedzialności, jeżeli w ciągu 7 dni od umorzenia postępowania dłużnik złoży wniosek o ogłoszenie upadłości albo wniosek o otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego, który doprowadzi do otwarcia takiego postępowania<sup>14</sup>.

Zgodnie z intencją ustawodawcy skutek ochronny ma być utrzymany dla tych dłużników, którzy działają w dobrej wierze, niezależnie od ostatecznego efektu prowadzenia postępowania<sup>15</sup>. W ocenie Autora ten drugi aspekt może stanowić czynnik, który być może zdecyduje o stopniu wykorzystania tej nowej formuły postępowania. Na podstawie obserwacji praktyki nie ulega bowiem wątpliwości, że w wielu przypadkach postępowania restrukturyzacyjne są wszczynane przede wszystkim z uwagi na zamiar uzyskania gwarancji braku odpowiedzialności zarządu za zobowiązania spółki. Brak takiej gwarancji w przypadku funkcjonującej obecnie procedury postępowania o zatwierdzenia układu jest główną przyczyną niewielkiej popularności tego wariantu postępowania.

Nieco odmiennie ma być również skonstruowana zasada zarządu przedsiębiorstwem w czasie trwania postępowania restrukturyzacyjnego – dłużnik ma zachować możliwość dokonywania czynności zwykłego zarządu, natomiast w przypadku czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu konieczna będzie zgoda nadzorczy układu, przy czym zgoda ta może być udzielona *post factum* nie później niż w terminie 30 dni od dnia

dokonania danej czynności<sup>16</sup>. W przypadku czynności dotyczących finansowania działalności przedsiębiorstwa, które jest niezbędne dla zachowania możliwości realizowania postępowania restrukturyzacyjnego, wykonania układu, zgoda nadzorczy również będzie konieczna, a informacja o tych czynnościach powinna znaleźć się we wniosku o zatwierdzenie układu kierowanym do sądu.

#### **4. Zagrożenia dla wierzycieli, ale również ryzyka dla dłużnika**

Cechą charakterystyczną omawianego nowego rodzaju postępowania jest fakt, że rozpoczęcie procedury przy jednoczesnym uzyskaniu skutku w postaci wstrzymania czynności egzekucyjnych stawia wierzycieli w sytuacji, kiedy z dnia na dzień tracą w znaczącym stopniu możliwość skutecznego dochodzenia swoich roszczeń. Jedną z podstawowych zasad prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego ma być przeprowadzanie tych postępowań w taki sposób, aby ich skutki były jak najmniej krzywdzące dla wierzycieli. W przypadku zaproponowanego uproszczonego postępowania układowego na pierwszym planie jest interes dłużnika – postępowanie ma pozwolić przetrwać trudny czas przedsiębiorstwu i wdrożyć szybko środki restrukturyzacyjne. W projektowanym rozwiązaniu znalazły się zapisy, które mają również chronić wierzycieli przed zbyt szybkim działaniem, czy też ewentualnym nadużyciom tej formuły postępowania przez dłużników.

Po pierwsze, wierzycielowi przysługuje roszczenie o naprawienie szkody w przypadku dokonania przez dłużnika obwieszczenia, o którym mowa w art. 14 ust. 1, w złej wierze. Ponadto wierzyciel

11 T.j. Dz.U. 2019 r. poz. 498, z późn. zm.

12 T.j. Dz.U. 2019 poz. 505, z późn. zm.

13 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900, z późn. zm.

14 Art. 24 rządowego projektu ustawy.

15 Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy.

16 Art. 21 rządowego projektu ustawy.

może wnioskować o uchylenie skutków dokonania obwieszczenia, takich jak niedopuszczalność spełniania świadczeń z wierzytelności objętych układem, ograniczenia dotyczące możliwości potrącania wierzytelności wzajemnych czy niedopuszczalność wypowiedzenia umowy najmu lub dzierżawy. Wniosek o uchylenie tych skutków może złożyć zarówno wierzyciel, jak i dłużnik lub nadzorca układu – przesłanką uchylenia jest fakt, że stosowanie tych ograniczeń prowadzi do pokrzywdzenia wierzycieli<sup>17</sup>. Poza tym wierzyciel co do zasady ma zapewniony udział w dyskusji i głosowaniu nad propozycjami układowymi w takim samym wymiarze, co w przypadku standardowego postępowania o zatwierdzenie układu.

Zawieszenie egzekucji dotyczy również wierzytelności zabezpieczonych przez przewłaszczenie na zabezpieczenie, jednak w tym przypadku pewną gwarancją dla wierzyciela stanowi warunek, iż jeżeli dłużnik chce objąć układem tak zabezpieczone wierzytelności, to musi wykazać, że układ przewiduje albo pełne zaspokojenie tych wierzytelności albo ich zaspokojenie w stopniu nie niższym od tego, jakiego można się spodziewać w przypadku dochodzenia wierzytel-

ności wraz z należnościami ubocznymi z przedmiotu zabezpieczenia<sup>18</sup>.

Niewątpliwie dla obu stron (dłużnika i wierzyciela) pewne ryzyka wiążą się z ograniczonym czasem, jaki jest przewidziany na całe postępowanie. Maksymalny okres 4 miesięcy, jaki może upłynąć pomiędzy otwarciem postępowania a złożeniem do sądu wniosku o zatwierdzenie układu może okazać się dość krótkim terminem na niezbędną wymianę informacji między dłużnikiem a wierzycielami, szczególnie w czasie, kiedy możliwość komunikowania się jest ograniczona ze względu na zagrożenie epidemiczne.

Jest to co prawda warunek „równy” dla obu stron postępowania, natomiast wydaje się, że skutki takiego ograniczenia czasowego mogą być bardziej dotkliwe dla dłużnika, który może nie mieć wystarczająco dużo czasu na wynegocjowanie korzystnego układu z wierzycielami. Jednakże z drugiej strony takie ograniczenie czasowe stanowi przejaw ochrony interesu wierzyciela, który w czasie trwania postępowania ma „zawieszony” możliwości prowadzenia czynności egzekucyjnych wobec dłużnika.

## 5. Podsumowanie

Zaproponowane uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne stanowi dość zdecydowane rozwinięcie aktualnie obowiązujących uproszczonych sposobów przeprowadzania restrukturyzacji i pozwala na natychmiastowe przerwanie egzekucji wskutek decyzji dłużnika o rozpoczęciu takiego postępowania. Rozwiązania ujęte w rządowym projekcie ustawy mają być ograniczone w czasie do 30 czerwca 2021 r., co wynika z faktu, iż odpowiadają one instrumentom, o jakich jest mowa w Dyrektywie 2019/1023<sup>19</sup>, która powinna być transponowana do krajowego porządku prawnego do 17 lipca 2021 roku. Obecnie, przy rozważaniu różnych wariantów z przedsiębiorcami, którzy są na etapie podejmowania decyzji o skorzystaniu z jednej z procedur restrukturyzacyjnych, projektowane uproszczone postępowanie restrukturyzacyjne budzi dosyć duże zainteresowanie. W trakcie dyskusji z zarządami spółek coraz częściej pojawia się ono jako opcja obok przyspieszonego postępowania układowego. W chwili oddania tego tekstu do druku prace sejmowe nad projektem ustawy zostały zakończono, uchwalona ustawa została przekazana do dalszych prac w Senacie.

17 Art. 17 rządowego projektu ustawy; warto również wskazać, że uchylenie skutków dokonania obwieszczenia powinno być ujawnione przez nadzorcę układu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

18 Por. art. 16 rządowego projektu ustawy, uzasadnienie rządowego projektu ustawy oraz art. 181 p.r.

19 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z 20 czerwca 2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów.

### Summary

Leszek Dutkiewicz

#### **New simplified restructuring proceeding for COVID-19 crisis - opportunities for debtors or threats for creditors?**

In the face of a sudden economic slowdown, which is an unavoidable consequence of the persistent epidemic situation, the number of enterprises that are facing the need to seek effective measures to improve the current economic situation is growing. Ad hoc solutions used in day-to-day operations sometimes render to be insufficient, especially when the amount of liabilities due increases and creditors are increasingly demanding repayment of debts. In such conditions, the specter of bankruptcy becomes quite real, but before reaching for the final solution, it is worth paying attention to the options available under the restructuring law. The problem is that relatively new types of proceedings, introduced not so long ago, have not proven to be fast enough or as effective as expected, and therefore, after a significant phase of considerable interest in these procedures, their popularity clearly declined. In the currently being developed another package act of special solutions called „anti-crisis shield”, the legislator proposed another novelty - simplified restructuring proceedings, which will be the subject of this article.



## OZNACZENIA LITEROWE DOKUMENTÓW I TRANSAKCJI W JPK\_V7M/JPK\_V7K

Nowa wersja pliku JPK\_VAT, której obowiązywanie resort finansów przesunął z 1 lipca na 1 października 2020 roku<sup>1</sup>, obejmuje część deklaracyjną oraz część ewidencyjną. W części ewidencyjnej prawodawca nałożył obowiązek umieszczenia dodatkowego oznaczenia dla wybranych transakcji lub określonego rodzaju dokumentów. Pola w pliku XML przeznaczone dla tych oznaczeń mają charakter opcjonalny, co oznacza, że wymagają uzupełnienia wyłącznie w przypadku ich wystąpienia, w przeciwnym razie pozostawia się je puste. Pola wypełnia się dla całego dokumentu poprzez zaznaczenie „1” w każdym z pól odpowiadających symbolom: SW, EE, TP, TT\_WNT, TT\_D, MR\_T, MR\_UZ, I\_42, I\_63, B\_SPV, B\_SPV\_DOSTAWA, B\_MPV\_PROWIZJA, MPP w przypadku wystąpienia danej procedury w ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku. Sygnalizowane przez podatników problemy dotyczą konieczności stosowania niektórych z powyższych oznaczeń.

### 1. Oznaczenia literowe wybranych transakcji związanych z rozliczeniem podatku należnego

Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>2</sup> (dalej: RozpJPK\_VAT) określa szczegółowy

zakres danych zawartych w deklaracjach podatkowych, o których mowa w art. 99 ust. 1-3 ustawy o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 r.<sup>3</sup> (dalej: u.p.t.u.) oraz ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, przesyłanych w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej o.p.) – tj. w postaci pliku JPK\_V7M dla podatników rozliczających się w miesięcznych okresach

1 <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1479860,jpk-vat-podatnicy-przesuniecie-mf-koronawirus.html> (dostęp: 30 maja 2020 r.).

2 Dz.U. 2019 poz. 1988 ze zm.

3 T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 ze zm.

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

#### Paweł Dymłang

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

**Słowa kluczowe:** VAT, JPK\_VAT, podatki, podatnicy, transakcje, podatek należny, faktura, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, usługi, podmioty powiązane, transakcja trójstronna, dokumenty, SW, EE, TP, TT\_WNT, TT\_D, MR\_T, MR\_UZ, I\_42, I\_63, B\_SPV, B\_SPV\_DOSTAWA, B\_MPV\_PROWIZJA, MPP, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

rozliczeniowych albo JPK\_V7K dla podatników rozliczających się kwartalnie. Z uwagi na fakt, że niezależnie od terminu składania deklaracji, część ewidencyjną należy przysyłać co miesiąc, na potrzeby niniejszej publikacji na oznaczenie obu typu plików zastosowanie znajduje robocze i powszechnie używane określenie JPK\_VAT.

Zgodnie z treścią § 10 ust. 4 RozpJPK\_VAT część ewidencyjna JPK\_VAT ma w niektórych sytuacjach zawierać dodatkowe, poniższe oznaczenia literowe.

### 1.1. Oznaczenie „SW” – w przypadku dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju

Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju (dalej: SW) jest zdefiniowana w art. 2 pkt 23 u.p.t.u. Jest to dostawa towarów przemieszczanych przez podatnika podatku od towarów i usług lub na jego rzecz z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, czyli tak samo, jak w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (dalej: WDT). Różnica polega na określeniu adresata tej dostawy. Otóż w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju nabywcą jest podmiot, który nie ma obowiązku rozliczania nabycia wewnątrzwspólnotowego, tj.: podatnik podatku od wartości dodanej lub osoba prawna niebędąca podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (np. podatnik zwolniony, gdy wartość nabycia nie przekracza ustalonego progu) lub każdy inny podmiot niebędący podatnikiem podatku od wartości dodanej (np. osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – konsument). Obrazowo, w przypadku zatem dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych z te-

rytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego sytuacja jest zerojedynkowa – taka transakcja będzie kwalifikowana jako WDT albo jako SW. Co istotne z punktu widzenia obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych, w obu przypadkach istnieje nakaz wystawianie faktury. Zgodnie bowiem z treścią art. 106b ust. 1 pkt 2-3 u.p.t.u., podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem (czyli tzw. obrót profesjonalny, w tym WDT – przyp. aut.);

2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt. 1;

3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt. 1; (w praktyce dotyczy to WDT nowego środka transportu);

4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt. 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Określone dane z takiej faktury będą musiały się znaleźć w części ewidencyjnej JPK\_VAT. W przypadku gdy faktura dokumentuje sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju, dla której miejscem świadczenia, zgodnie z art. 23 u.p.t.u., będzie terytorium kraju, należy umieścić ozna-

czenie SW. W tym miejscu warto zwrócić na istotne zmiany w przepisach regulujących miejsca świadczenia i ogólnie, sposób rozliczenia SW, które powinny obowiązywać od 1 stycznia 2021 r. w związku z obowiązkiem implementacji dyrektywy Rady UE 2017/2455 zmienionej przez dyrektywę Rady UE nr 2019/1995, zmieniającej przepisy Dyrektywy nr 112/2006 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa 112/2006<sup>5</sup>). Zmiany wprowadzone w Dyrektywie 112/2006 likwidują instytucję sprzedaży wysyłkowej, wprowadzając nowy system rozliczenia sprzedaży dla konsumentów – tzw. system VAT-OSS.

Pojęcie „sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju ma zostać zastąpione przez pojęcie „wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość”. Należy zatem oczekiwać, że w kolejnej wersji JPK\_VAT prawdopodobnie zmieniony albo zniesiony zostanie wymóg identyfikowania transakcji oznaczeniem SW.

### 1.2. Oznaczenie „EE” – świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych

W powyższym przepisie mowa jest o przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych i usług elektronicznych (art. 28k u.p.t.u.) na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, dla których miejscem świadczenia, co do zasady, jest miejsce, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. W celu rozliczenia tego typu usług podatnicy zobligowani są do stosowania procedury szczególnej – tzw. procedury MOSS, uregulowanej w art. 103a-103d u.p.t.u. Od 1 stycznia 2019 roku podatnicy nie muszą stosować ww. procedury – miejsce świadczenia usta-

5 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347/1.

la się zgodnie z treścią art. 28c u.p.t.u. – w sytuacji, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:

1) usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego;

2) usługi, o których mowa w ust. 1, są świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt. 1;

3) całkowita wartość usług, o których mowa w ust. 1, świadczonych na rzecz podmiotów, o których mowa w pkt. 2, pomniejszona o kwotę podatku, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt. 1, przy czym w przypadku usługodawcy posiadającego siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium kraju wyrażona w złotych równowartość kwoty w euro wynosi 42 000 zł.

Obowiązek identyfikowania transakcji oznaczeniem EE jest informacją, która pozwala fiskusowi na analizę wystąpienia u danego podatnika – z uwagi chociażby na wysokość takiej sprzedaży – obowiązku stosowania procedury MOSS. Wprowadzenie tego wymogu ma na celu kontrolę, czy kwota, o której mowa w art. 28k ust. 2 u.p.t.u. została przekroczona.

### **1.3. Oznaczenie „TP” – istniejących powiązań między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą (art. 32 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.)**

Od 1 stycznia 2019 roku w u.p.t.u. obowiązuje nowa, rozszerzona definicja podmiotów powiązanych, która nawiązuje do definicji podmiotów powiązanych zawartych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych. Przez powiązania rozumie się powiązania:

- 1) w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>7</sup> (dalej: u.p.d.o.p.);
- 2) wynikające ze stosunku pracy;
- 3) wynikające z tytułu przysposobienia.

Przepis nie precyzuje, czy oznaczenie TP ma zastosowanie jedynie w sytuacji dokonania dostaw towarów i świadczenia usług (dokładniej sprzedaży w rozumieniu art. 2 pkt 22 u.p.t.u., a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2), czy również w sytuacji nabywania towarów i usług w ramach wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT), importu usług (art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.) lub dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.), które to transakcje również generują obowiązek rozliczenia podatku należnego. Należy mieć bowiem na uwadze, że przepis § 10 ust. 4 RozpJPK\_VAT stanowi jedną z jednostek redakcyjnych § 10, który określa wymogi w zakresie danych, jakie muszą się znaleźć w ewidencji dla prawidłowego rozliczenia podatku należnego. Wątpliwości może potęgować

fakt, że jedno z oznaczeń wymaganych przez przepisy § 10 ust. 4 RozpJPK\_VAT – „TT\_WNT” dotyczy identyfikowania transakcji nabycia. Resort finansów w broszurze informacyjnej<sup>8</sup> poinformował, że oznaczeń GTU (§ 10 ust. 3 RozpJPK\_VAT – oznaczeń dostaw towarów i świadczenia usług) nie należy stosować do transakcji zakupu skutkujących pojawieniem się podatku należnego (np. WNT, import usług).

W wyjaśnieniach fiskusa nie ma jednak mowy o tym, aby podobną analogię zastosować do innych oznaczeń literowych, gdy jest generowany podatek należny, ale transakcja dotyczy zakupu. W ocenie autora z wykładni przepisów wynika, że oznaczenie TP ma zastosowanie do wszystkich dokumentów ujętych w ewidencji, dotyczących transakcji z podmiotem powiązaniem, generującym podatek należny.

### **1.4. Oznaczenie „TT\_WNT” – w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej (dział XII, rozdział 8 u.p.t.u.)**

### **1.5. Oznaczenie „TT\_D” – w przypadku dostawy towarów poza terytorium kraju dokonanej przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej (dział XII, rozdział 8 u.p.t.u.)**

Oba powyższe oznaczenia dotyczą sytuacji, gdy drugim w kolejności podmiotem w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej jest krajowy podatnik VAT. Wewnątrzspół-

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

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

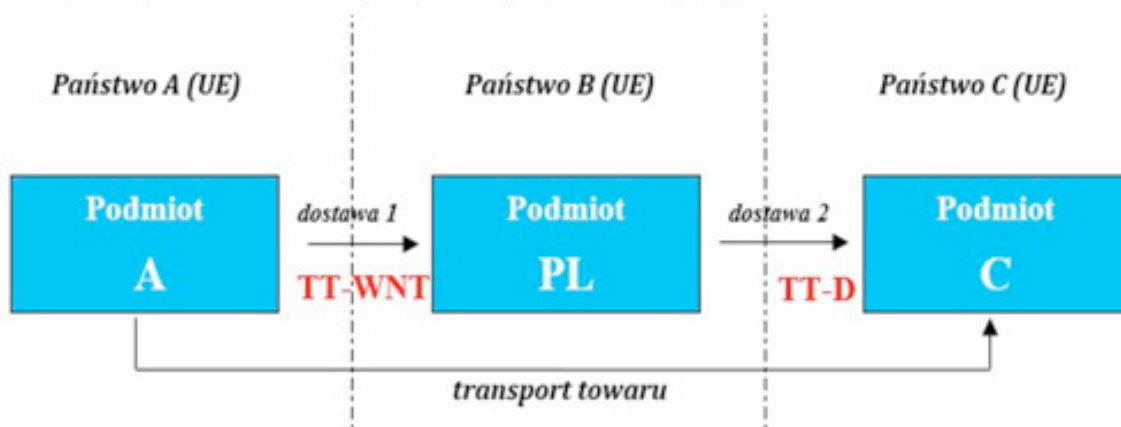
8 Broszura informacyjna dotycząca struktury JPK\_VAT z deklaracją (JPK\_V7M, JPK\_V7K), s. 20. <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-jpk>.

notowa transakcja trójstronna jest rodzajem transakcji łańcuchowej. Rozliczenie poszczególnych transakcji (dostawy i nabycia) w transakcji trójstronnej według ogólnych zasad wynikających z przepisów art. 22 ust. 2-4 oraz art. 25 ust. 1 u.p.t.u. oznaczałoby dla podatnika, który jest pośrednikiem (dokonuje dostawy i nabycia) konieczność rejestracji w kraju zakończenia wysyłki i transportu i rozliczenia tam nabycia wewnątrzwspólnotowego oraz dostawy krajowej w państwie docelowym. Przepisy przewidują jednak w tym zakresie uproszczenia. Chodzi o przepisy

dotyczący tzw. procedury uproszczonej transakcji trójstronnej wewnątrzwspólnotowej, uregulowanej w art. 135-138 u.p.t.u. Polski podatnik będący „drugim w kolejności” w łańcuchu transakcji korzysta z uproszczenia, które oznacza w praktyce wykazywanie w deklaracji WNT bez podatku [obecnie poz. 23 dla VAT-7(20)] oraz dostawy poza terytorium kraju [obecnie poz. 11 dla VAT-7(20)]. W celu stosowania tego uproszczenia konieczne jest spełnienie szeregu warunków formalnych, m.in.: wystawienie faktury o stosownej treści z adnotacją (art. 136 ust. 1 u.p.t.u.), wykazanie transakcji

nabycia od pierwszego (WNT) i dostawy dla ostatniego w kolejności podmiotu (WDT) w informacji podsumowującej (ze stosowanym oznaczeniem – art. 100 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u.), odznaczenie w deklaracji, że podatnik wykonywał czynności, o których mowa w art. 136 u.p.t.u. [obecnie kwadrat przy poz. 65 deklaracji VAT-7 (20)]. Odpowiednikiem tej ostatniej informacji mają być właśnie stosowane oznaczenia transakcji dokonywanych w ramach wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej – TT\_WNT oraz TT\_D, co ma pozwolić na pełną kontrolę prawidłowości stosowanego uproszczenia.

Rys. 1. Przykładowy schemat transakcji trójstronnej – podmiot krajowy pośrednikiem



**1.6. Oznaczenie „MR\_T” – w przypadku świadczenia usług turystyki, opodatkowanych na zasadach marży (zgodnie z art. 119 u.p.t.u.)**

**1.7. Oznaczenie „MR\_UZ” – w przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowanej na zasadach marży (zgodnie z art. 120 u.p.t.u.)**

Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży, pomniejszona o kwotę należnego podat-

ku. Marżą jest różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 u.p.t.u.). Podobnie w przypadku podatnika dokonującego dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności, w celu odprzedaży, podstawą

opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku (art. 120 u.p.t.u.).

W obu przypadkach poza danymi podstawowymi co do transakcji, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednich stawek VAT należy wykazywać poszczególne podstawy opodatkowania, tj.: marże pomniejszone o podatek należny (w tym również marże ujemne) i podatek należny od poszczególnych marż (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00”), z oznaczeniem odpowiednio MR\_T lub MR\_UZ.



### **1.8. Oznaczenie „I\_42” – w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów następującej po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)**

### **1.9. Oznaczenie „I\_63” – w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów następującej po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (re-import)**

Zgodnie z wykazem kodów procedur celnych<sup>9</sup>: „Procedura 42 stanowi dopuszczenie do obrotu z jednoczesnym wprowadzeniem na rynek krajowy towarów, które podlegają zwolnieniu z podatku VAT w przypadku dostawy do innego Państwa Członkowskiego (import z kraju trzeciego z bezpośrednio następującą po nim dostawą wewnątrzwspólnotową)”. Procedura importu 42 przewidziana jest celem wprowadzenia towarów do obrotu na unijny obszar celny w taki sposób, że miejscem przeznaczenia towarów jest inne państwo członkowskie. Zgodnie z przepisami pozwala to na zwolnienie z podatku VAT importu tych towarów. Przemieszczenie towarów z jednego państwa członkowskiego do drugiego implikuje obowiązek rozliczenia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) transakcyjne (art. 9 u.p.t.u.) lub nietransakcyjne (art. 11 u.p.t.u.). Reasumując, w przypadku procedury 42 dochodzi do zwolnienia z VAT transakcji importu, a opodatkowaniu następuje WDT. Oznaczenie I\_42 dotyczy transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT), a nie samego importu.

Procedura importu wynikająca z art. 63 rozporządzenia celnego<sup>10</sup> oznacza powrotny przywóz spoza UE z jednoczesnym dopuszczeniem do swobodnego obrotu na unijnym obszarze cel-

nym i przemieszczeniem do innego państwa członkowskiego niż państwo importu. Przy spełnieniu warunków wymienionych w art. 143 ust. 2 dyrektywy 2006/112 i w stosownych przypadkach warunków wymienionych w art. 17 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r.<sup>11</sup> udziela się zwolnienia z podatku VAT, i w stosownych przypadkach zawieszenia poboru akcyzy, ponieważ po powrotnym przywozie następuje wewnątrzwspólnotowa dostawa lub przemieszczenie towarów do innego państwa członkowskiego. W takim przypadku podatek VAT, i w stosownych przypadkach akcyza, jest należny w państwie członkowskim będącym końcowym miejscem przeznaczenia. Analogicznie, jak w przypadku procedury 42, zastosowanie tej procedury oznacza zwolnienie z VAT transakcji importu, a opodatkowaniu następuje WDT. Oznaczenie I\_63 dotyczy transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT), a nie samego importu.

### **1.10. Oznaczenie „B\_SPV” – w przypadku transferu bonu jednego przeznaczenia, dokonanego przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowanego zgodnie z art. 8a ust. 1 u.p.t.u.**

### **1.11. Oznaczenie „B\_SPV\_DOSTAWA” – w przypadku dostawy towarów oraz świadczenia usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 u.p.t.u.**

### **1.12. Oznaczenie „B\_MPV\_PROWIZJA” – w przypadku świadczenia usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowanych zgodnie z art. 8b ust. 2 u.p.t.u.**

Transfer bonu jednego przeznaczenia (emisja i każde przekazanie bonu SPV) dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu uznaje się za dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy oraz rodzi tym samym obowiązek rozliczenia podatku należnego i właściwego udokumentowania transakcji (faktura lub paragon). W przypadku bonu jednego przeznaczenia faktycznego przekazania towarów lub faktycznego świadczenia usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie uznaje się za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon. Nie podlega odrębnemu ewidencjonowaniu faktyczna dostawa towarów/świadczenie usług dokonane w zamian za bon SPV na rzecz podmiotu okazującego bon do realizacji. Transakcji tej nie uznaje się za niezależną, w części w której wynagrodzenie stanowił bon (dostawa towarów lub świadczenie usług zostaje opodatkowane w momencie transferu bonu SPV). Brak konieczności wykazywania faktycznej dostawy towarów/ świadczenia usług stanowi potencjalny obszar nadużyć w podatku VAT. Wymóg oznaczania transferu bonu jednego przeznaczenia symbolem B\_SPV jest istotny dla fiskusa, bo pozwala na weryfikację prawidłowości rozliczenia przez sprzedawcę podatku należnego oraz weryfikacji, zasadniczo, prawa do odliczenia u pośrednika w obrocie bonami SPV oraz u ostatecznych odbiorców (jeżeli byłiby podatnikami VAT).

W przypadku gdy dostawca towarów lub usługodawca nie jest podatnikiem, który

9 Instrukcja wypełniania i stosowania dokumentu SAD - Departament Cel Ministerstwa Finansów RP.

10 Rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92, ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 343 z 31 grudnia 2003 r.).

11 Dz.Urz. UE z 14 stycznia 2009 r., L 9/12.

działając we własnym imieniu wyemitował bon jednego przeznaczenia, uznaje się, że ten dostawca lub usługodawca dokonał odpowiednio dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy, na rzecz podatnika, który wyemitował ten bon (art. 8a ust. 4 u.p.t.u.). Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podatnik (art. 8a ust. 2 u.p.t.u.). Transakcja opodatkowana ma miejsce już w chwili emisji bonu, a nie w chwili realizacji go przez podmiot, który korzysta ostatecznie (np. nie w chwili wykorzystania bonu przez pracownika, lecz w chwili emisji bonu u pracodawcy). Podatnik dokonujący faktycznej dostawy towarów i usług (obowiązek powstaje w chwili emisji bonu – art. 19a ust. 1a u.p.t.u.) oznacza transakcję symbolem B\_SPV\_DOSTAWA (emitujący bon oznacza swoją transakcję symbolem B\_SPV). Wprowadzenie odrębnego oznaczenia B\_SPV\_DOSTAWA pozwala fiskusowi weryfikować, jakie towary lub usługi zostały faktycznie nabyte w zamian za bon SPV. To oznaczenie, w połączeniu z oznaczeniami transakcji realizowanych w ramach transferu bonu SPV, pozwala na weryfikowanie w JPK\_VAT pełnego obrotu bonami SPV w łańcuchu dystrybucji.

W przypadku transakcji z użyciem bonów różnego przeznaczenia (MPV) podatek VAT staje się wymagalny dopiero w chwili dostawy towaru lub wykonania usługi, których ten bon dotyczy (art. 8b ust. 1 u.p.t.u.). Nie podlega opodatkowaniu jakkolwiek transfer bonów MPV poprzedzający dostawę towarów lub świadczenie usług. W efekcie, poza usługą pośrednictwa w obrocie bonami MPV, cały łańcuch obrotu bonem MPV nie jest w żaden sposób raportowany.

Obowiązek oznaczania transakcji symbolem B\_MPV\_PROWIZJA ma zastosowanie w przypadku, gdy transferu bonu różnego przeznaczenia dokonuje podatnik inny niż podatnik dokonujący czynności podlegającej opodatkowaniu (sprzedaży bonu lub jego przekazania dokonuje inny podmiot niż producent/sprzedawca towaru). Opodatkowaniu podatkiem (obowiązkiem oznaczenia transakcji symbolem B\_MPV\_PROWIZJA) podlegają usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu. W przypadku bonów MPV zdarzają się sytuacje ich niewykorzystania. Monitorowanie transakcji w zakresie usług pośrednictwa w obrocie bonami MPV pozwala fiskusowi na ustalenie drogi, jaką przebył bon MPV między emitentem, a ostatecznym odbiorcą bonu.

### 1.13. Oznaczenie „MPP” – w przypadku transakcji objętej obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności

Przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do u.p.t.u., udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem stanowi kwotę przekraczającą 15 000 zł brutto, podatnicy są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności (art. 108a ust. 1a u.p.t.u.). Na fakturze z wartością ponad 15 000 zł brutto, obejmującą dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy należy dodać oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności” (art. 106e ust. 1 pkt 18a u.p.t.u.).

Oznaczenie MPP w części ewidencyjnej JPK\_VAT należy stosować do faktury o kwocie brutto wyższej niż 15 000 zł, która dokumentuje dostawę towarów lub świadczenie usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy, nawet jeśli na fakturze nie znalazło się stosowane oznaczenie („mechanizm podzielonej płatności”). Analogicznie, nawet jeśli podatnik umieścił na fakturze oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności” w sytuacji, gdy nie ma obowiązku stosowania tego mechanizmu, faktura taka nie powinna w JPK\_VAT być oznaczana symbolem MPP.

RODZAJ TRANSAKCJI	OZNACZENIE LITEROWE
Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju	SW
Świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych dla konsumentów (podmiotów niebędących podatnikami)	EE
Transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi	TP
Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów u pośrednika w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej	TT_WNT

Dostawa towarów poza terytorium kraju przez pośrednika w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej	TT_D
Świadczenie usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży	MR_T
Dostawa towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowana na zasadach marży	MR_UZ
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu	B_SPV
Dostawa towarów oraz świadczenia usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon	B_SPV DOSTAWA
Świadczenia usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia	B_MPV PROWIZJA
Transakcja objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności	MPP

## 2. Oznaczenia literowe wybranych transakcji, związanych z rozliczeniem podatku naliczonego

Zgodnie z treścią § 11 ust. 2 Rozp JPK\_VAT część ewidencyjna JPK\_VAT w części dotyczącej danych pozwalających na prawidłowe rozliczenie podatku naliczonego ma w niektórych sytuacjach zawierać poniższe, dodatkowe oznaczenia literowe.

### 2.1. Oznaczenie „IMP” – dla podatku naliczonego z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a u.p.t.u.

W przypadku gdy towary zostaną objęte na terytorium kraju uproszczeniem, o którym mowa w art. 166 oraz art. 182 unijnego kodeksu celnego, którego realizacja jest uzależniona od wcześniejszego wydania pozwolenia i w którym okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy, podatnik może rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towa-

rów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów. Pole oznacza się symbolem IMP łącznie w sytuacji, gdy wykorzystywana jest procedura uproszczona, uzależniona od wcześniejszego wydania stosownego pozwolenia na gruncie przepisów celnych. Wówczas można rozliczyć kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej składanej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów. Wykazany w deklaracji podatek należny staje się wówczas źródłem podatku naliczonego do odliczenia (art. 86 ust. 2 pkt 2 lit b) u.p.t.u.).

### 2.2 Oznaczenie „MPP” – dla transakcji objętej obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności

Przepisy przewidują, by nabywca towarów lub usług dokonujący rozliczenia

podatku naliczonego stosował odpowiednie oznaczenie dla faktur objętych obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności. W sytuacji zatem, gdy faktura nie zawiera oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności”, a objęta jest obowiązkiem jego stosowania (sprzedaż obejmuje towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15, zaś kwota brutto faktury przekracza 15 000 zł), adresat faktury, który ujmuje ją w części ewidencyjnej związanej z rozliczeniem podatku naliczonego, zobligowany jest do oznaczenia jej symbolem MPP. Analogicznie, jeśli faktura z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności” dotyczy towaru lub usługi spoza załącznika 15, nabywca nie oznacza jej symbolem MPP w JPK\_VAT, niezależnie od kwoty na fakturze. Tak samo postępuje podatnik, gdy faktura dokumentuje nabycie towarów lub usług z załącznika nr 15, ale kwota brutto faktury wynosi 15 000 zł brutto i mniej.

RODZAJ TRANSAKCJI	OZNACZENIE LITEROWE
Import towarów rozliczany zgodnie z art. 33a u.p.t.u. (procedura uproszczona)	IMP
Transakcja objęta obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności	MPP

### 3. Oznaczenia dowodów sprzedaży

Zgodnie z treścią § 10 ust. 5 Rozp JPK\_VAT część ewidencyjna JPK\_VAT w części dotyczącej danych pozwalających na prawidłowe rozliczenie podatku należnego ma zawierać następujące, poniższe oznaczenia dowodów sprzedaży

#### 3.1. Oznaczenie „RO” – dla dokumentu zbiorczego wewnętrznego, zawierającego sprzedaż z kas rejestrujących

Oznaczenie RO dotyczy ujętych w ewidencji raportów kasowych (dobowych lub miesięcznych). Oznaczenie to ma zatem zastosowanie u podatników prowadzących sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych (tzw. obrót konsumencki), którzy nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku stosowania kasy rejestrującej.

#### 3.2. Oznaczenie „WEW” – dla dokumentu wewnętrznego

Oznaczenie WEW dotyczy ujęcia w ewidencji dokumentów (innych niż faktury, dokumentujących sprzedaż lub dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 u.p.t.u.) stanowiących podstawę rozliczenia podatku należnego. Od 1 stycznia 2014 roku z nomenklatury ustawy zniknęło pojęcie faktury wewnętrznej (uchylony art. 106 ust. 7), która stanowiła dokument wewnętrzny (do końca 2012 roku obligatoryjny) dla rozliczenia:

- czynności wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2,

- tzw. transgranicznego odwrotnego obciążenia, tj.: wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT), dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.), oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca (import usług – art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.),

- udokumentowania zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Od 1 stycznia 2014 r. powyższe zdarzenia generujące podatek należny mogą być dokumentowane w dowolny sposób, uwarunkowany przede wszystkim możliwościami oprogramowania księgowego. Ustawodawca pozostawił podatnikom swobodę w tej kwestii, o ile konieczne elementy wynikające z przepisów art. 109 u.p.t.u. znalazły się w ewidencjach oraz informacji podsumowującej. Przykładowo import usług może być udokumentowany dokumentem źródłowym, czyli fakturą otrzymaną od zagranicznego kontrahenta (z przyjęciem numeracji oryginalnej lub nadaniem dodatkowego numeru referencyjnego), na podstawie której podatnik ustala podstawę opodatkowania i kwotę podatku. Podstawę dokumentowania może jednak stanowić dodatkowo wystawiony przez podatnika dokument księgowy o charakterze wewnętrznym, tj. dokument odpowiadający dawnej fakturze wewnętrznej. Ważne

jest, aby właściwie zastosować mechanizm rozliczenia podatku – prawidłowo zidentyfikować moment powstania obowiązku podatkowego, wysokość podatku, właściwy kurs przeliczeniowy<sup>12</sup>.

W opinii autora, swoboda w sposobie dokumentowania powyższych operacji, oraz wynikający z art. 20 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>13</sup> (ustawie niepodatkowej, przyp. aut.) podział dowodów księgowych stanowiących podstawę zapisów w księgach rachunkowych na:

1) zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów;

2) zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom;

3) wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki,

– nie uzasadnia przyjęcia tezy o możliwości różnicowania sytuacji podatników, którzy w różny sposób dokumentują i ewidencjonują przypadki tzw. transgranicznego, odwrotnego obciążenia (m.in. WNT, importu usług).

Za niedopuszczalną, z punktu widzenia wykładni przepisów (zasada *lege non distinguente*<sup>14</sup>) należałoby uznać sytuację, w której podatnicy dokumentujący powyższe transakcje dokumentem wewnętrznym (z perspektywy ustawy o rachunkowości) byłiby zobligowani do stosowania oznaczenia WEW, natomiast podatnicy przyjmujący za pod-

<sup>12</sup> Por. interpretacja DIS w Łodzi z 14 listopada 2014 r., nr IPTPP1/443-595/14-2/MW.

<sup>13</sup> T.j. Dz.U. 2019 r. poz. 351 ze zm.

<sup>14</sup> *Lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – gdy ustawa nie rozróżnia, nie do nas należy rozróżnianie.

stawę rozliczenia fakturę otrzymaną od kontrahenta, której dane przed ujęciem w ewidencji muszą zostać przetworzone (choćby przeliczenie kwot na PLN) zwolnieni byłiby z tego obowiązku. Obie sytuacje dotyczą tego samego typu transakcji.

Reasumując, dopóki prawodawca nie wypowie się klarownie w tej kwestii, należałoby przyjąć, że oznaczenie WEW należy stosować przy dokumentach stanowiących podstawę rozliczenia następujących transakcji:

- wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT – zarówno transakcyjnego z art. 9, jak i nietransakcyjnego z art. 11 u.p.t.u.), dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.), oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca (import usług – art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.),
- czynności z art. 7 ust. 2 oraz 8 ust. 2

u.p.t.u. (nieodpłatne przekazanie towarów lub nieodpłatne świadczenie usług),

- tzw. sprzedaży bezrachunkowej, tj. dostaw towarów lub świadczenia usług nieudokumentowanych fakturami oraz nieobjętych obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej, wykazywanych w dokumencie wewnętrznym w wysokościach zbiorczych w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku.

Wszystkie powyższe zdarzenia generują obowiązek rozliczenia podatku należnego. Za taką wykładnią przemawiają również względy historyczne. Taką wykładnią wzmacnia wymóg oznaczania symbolem WEW również dokumentów rozliczeniowych, dotyczących podatku naliczonego (zob. dalej) nie będących fakturami, tj. sytuacji, gdy źródłem podatku naliczonego jest podatek należny wykazany w deklaracji, a taka sytuacja ma właśnie miejsce m.in. w sytuacji rozliczenia WNT czy importu usług.

### **3.3. Oznaczenie „FP” – dla faktury, o której mowa w art. 109 ust. 3d u.p.t.u.**

Oznaczenie FP dotyczy faktur wystawianych do paragonu. W związku z wejściem w życie przepisów dotyczących wykazywania sprzedaży w nowym JPK\_VAT, ustawodawca uprościł sposób ujmowania w ewidencjach faktury do paragonów. Faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1-3 (wystawione do paragonów, przyp. aut.), ujmują się w ewidencji, o której mowa w ust. 3 (tzw. ewidencja sprzedaży, przyp. aut.) w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji (art. 109 ust. 3d u.p.t.u.). Po nowelizacji, w przypadku konieczności ujęcia faktury wystawionej do paragonu nie trzeba korygować JPK\_VAT okresu rozliczeniowego, w którym powstał obowiązek podatkowy.

OZNACZENIA DOWODÓW SPREDAŻY	OZNACZENIE LITEROWE
Dokument zbiorczy wewnętrzny, zawierający sprzedaż z kas rejestrujących	RO
Dokument wewnętrzny	WEW
Faktury, o których mowa w art. 109 ust. 3d ustawy – wystawione do paragonów	FP

*Opracowanie własne Autora*

## **4. Oznaczenia dowodów zakupu**

Zgodnie z treścią § 11 ust. 8 Rozp JPK\_VAT, część ewidencyjna JPK\_VAT w części dotyczącej danych pozwalających na prawidłowe rozliczenie podatku naliczonego ma zawierać następujące, poniższe oznaczenia dowodów sprzedaży.

### **4.1. Oznaczenie „VAT\_RR” – dla faktury VAT RR, o której mowa w art. 116 u.p.t.u.**

Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego, wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów. Kwota należna widniejąca na fakturze obejmuje wartość nabytych produktów rolnych oraz kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku (wypłacana rolnikowi) pomniejsza wartość podatku naliczonego (art. 86 ust. 2 pkt 3 u.p.t.u.). Faktura wystawiana przez podatnika nabywającego produkty rolne od rol-

nika ryczałtowego, zawierająca elementy z art. 116 u.p.t.u., ujmowana przez niego w części ewidencyjnej JPK\_VAT po stronie zakupów [ZakupWiersz] winna mieć oznaczenie VAT\_RR.

### **4.2. Oznaczenie „WEW” – dla dokumentu wewnętrznego, będącego podstawą rozliczenia podatku naliczonego**

Oznaczenie WEW dotyczy wszystkich dokumentów, będących podstawą roz-

liczenia (w tym korekt) podatku naliczonego, które nie są fakturami. Mając na uwadze zaprezentowaną powyżej wykładnię przepisów, dotyczącą przypadków stosowania oznaczenia WEW dla dowodów sprzedaży, analogicznie należy uznać, że przedmiotowe oznaczenie znajdzie zastosowanie przy ujęciu w ewidencji dokumentów będących podstawą rozliczenia:

– wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (WNT – zarówno transakcyjnego z art. 9, jak i nietransakcyjnego z art. 11 u.p.t.u.), dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.) oraz świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca (import usług – art. 17 ust.

1 pkt 4 u.p.t.u.) – tj. wszystkich przypadków, gdy źródłem podatku naliczonego jest podatek należny wykazany w deklaracji, a nie dokument otrzymany od kontrahenta (z zastrzeżeniem dot. WNT, wynikającym z art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a) u.p.t.u.);

– korekt podatku VAT: m.in. korekty dokonywanej na podstawie art. 91, art. 86 ust. 2a, art. 90a, art. 90b u.p.t.u.

### 4.3. Oznaczenie „MK” – faktura wystawiona przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń, określona w art. 21 u.p.t.u.

Oznaczenie MK stosowane jest w przypadku ujmowania w części ewidencyjnej JPK\_VAT po stronie zakupów [ZakupWiersz] faktur otrzymanych od podatników stosujących metodę kasową rozliczenia obowiązku podatkowego (art. 21). Uzasadnieniem dla specjalnego oznaczania tych faktur w JPK\_VAT jest sposób rozliczenia tych faktur po stronie nabywcy. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi (art. 86 ust. 10e u.p.t.u.).

OZNACZENIA DOWODÓW SPREDAŻY	OZNACZENIE LITEROWE
Faktura VAT RR	VAT RR
Dokument wewnętrzny	WEW
Faktura wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową rozliczeń	MK

Opracowanie własne Autora

## 5. Wnioski

Pomimo stosunkowo długiego okresu przygotowawczego do wdrożenia nowej wersji JPK\_VAT (terminy wejścia w życie tych przepisów były przesuwane kilku-

krotnie) stosowanie niektórych przepisów budzi wątpliwości interpretacyjne. Należy mieć nadzieję, że kolejne przesunięcie wejścia w życie tych regulacji na 1 października 2020 roku będzie wystarczające do ich usunięcia. General-

nie sposób opracowania nowej wersji JPK\_VAT – fakt, że powstał akt prawa powszechnie obowiązującego, określającego elementy tej struktury logicznej – należy uznać za postęp i powrót do właściwych praktyk legislacyjnych.

### Summary

Paweł Dymlang

#### Transaction's letter tags in JPK\_V7M/JPK\_V7K

The new version of the JPK\_VAT file (enters into force on 1 October 2020) includes the declaration part and the record part. In the record part, the legislator imposed an obligation to place an additional markings (tags) for selected transactions or a specific type of document. The fields in the XML file for these markings are optional, which means that they need to be completed only if they occur, otherwise these fields are left blank. The fields are completed for the entire document by checking „1” in each of the fields corresponding to the symbols: SW, EE, TP, TT\_WNT, TT\_D, MR\_T, MR\_UZ, I\_42, I\_63, B\_SPV, B\_SPV\_DOSTAWA, B\_MPV\_PROWIZJA, MPP, if a given procedure occurs. Problems signaled by taxpayers relate to the need to use some of these markings. Despite the relatively long preparation period for the implementation of the new version of JPK\_VAT, the application of some provisions raises interpretation doubts. It should be hoped that the next postponement of the entry into force of these regulations to 1/10/2020 will be sufficient to remove them.



## KLAUZULE PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA – PROJEKTOWANE ZMIANY, NAJNOWSZE POGLĄDY ORZECZNICTWA

Rok 2019 obfitował w regulacje mające w założeniu prowadzić do tzw. uszczelnienia systemu podatkowego. Jedną z bardziej kluczowych zmian stanowiły modyfikacje założeń regulacji klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, które doprowadziły do znacznego zaostrzenia zasad stosowania tej instytucji. Ze względu na nieprecyzyjność nowych przepisów, ich stosowanie w praktyce wzbudzać może poważne wątpliwości. Problemy podatników spotęgować mogą również plany polskiego ustawodawcy, który zamierza do systemu prawa podatkowego wprowadzić także „szczególną” klauzulę zapobiegającą unikaniu opodatkowania.

### 1. Modyfikacje generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

Mówiąc o klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania, uregulowanej na gruncie art. 119a-119f ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej o.p.), nie sposób nie odnieść się, chociażby pokrótce, do najważniejszych zmian, jakie nastąpiły w ramach tej instytucji w 2019 r. W pierwszej kolejności wskazać należy na zaostrzenie samej definicji unikania opodatkowania. Do niedawna za unikanie opodatkowania uważano podejmowanie w sposób sztuczny czynności (lub zespołu czynności) sprzecznej z celem i przedmiotem ustawy podatkowej, przede wszystkim w celu

osiągnięcia korzyści podatkowej (zgodnie z art. 119d w dawnym brzmieniu, czynność uznawano za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności należało uznać za mało istotne). Na gruncie obecnych przepisów za unikanie opodatkowania uznać należy natomiast działanie, którego głównym lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej, a sposób działania był sztuczny. Ryzyko zastosowania klauzuli wystąpi zatem po stronie podatnika dokonującego określonej czynności głównie w celach gospodarczych, jeżeli cel podatkowy również należałoby uznać w okolicznościach konkretnej sprawy za istotny.

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.

#### Mateusz Oleksy

Prawnik, doradca podatkowy, absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, autor publikacji o tematyce podatkowej. Specjalizuje się w zakresie podatku od towarów i usług, postępowań podatkowych oraz planowania podatkowego.

**Słowa kluczowe:** podatki, opodatkowanie, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, podatnicy, koszty, przychody, dochody, koszty uzyskania przychodów, korzyść podatkowa, koszty hipotetyczne odsetek, Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

Zgodnie z dawnym brzmieniem przepisów klauzulowych, ich zastosowanie wiązać należało z czynnością, której głównym celem była korzyść podatkowa. Obecnie ustawodawca zasadniczo „odwrócił” kierunek argumentacji – klauzula nie będzie mieć zastosowania, jeżeli dominującym celem czynności (lub zespołu czynności) jest cel ekonomiczny, co wynika z nowej definicji pojęcia „sztuczności działania”. Dawniej, zgodnie z art. 119c § 1 o.p., określony sposób działania uznawano się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należało przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Obecnie natomiast, w myśl art. 119c § 1 o.p., sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (jednakże taką przyczyną nie może być osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem ustawy bądź przepisu). Jak stanowi z kolei art. 119d w aktualnym brzmieniu, przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności, wskazane przez stronę.

Kolejną istotną zmianą w przepisach klauzulowych było zasadnicze ograniczenie przesłanek wyłączających ich zastosowanie. Z katalogu zawartego w art. 119b o.p. usunięto przesłankę wartości korzyści podatkowych osiągniętych z tytułu kwestionowanej czynności (do tej pory do zastosowania klauzuli potrzebna była korzyść lub suma korzyści

podatkowych wynikająca z czynności „sztucznej”, przekraczająca 100 000 zł), przesłankę niezatawienia w terminie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej oraz przesłankę możliwości zastosowania przepisów szczególnych, które przeciwdziałać będą unikaniu opodatkowania. W obecnym stanie prawnym klauzulę generalną stosować można do każdego przypadku kwalifikującego się jako unikanie opodatkowania, bez względu na wartość osiągniętej z tego tytułu korzyści podatkowej, a także całkowicie niezależnie od możliwości odniesienia się do tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, zawartych w szczególnych przepisach.

Ustawodawca pozostawił jedynie dwie przesłanki wyłączające możliwość stosowania regulacji klauzulowych, tj.:

- 1) przypadek uzyskania przez podmiot opinii zabezpieczającej,
- 2) przypadek, gdy „unikanie opodatkowania” dotyczy VAT oraz do opłat i niepodatkowych należności budżetowych.

Istotną zmianą jest również wprowadzenie sankcji podatkowej dla podmiotów objętych decyzją wydaną z zastosowaniem klauzuli w postaci obciążenia dodatkowym zobowiązaniem podatkowym. Warto wskazać także na przepis przejściowy stanowiący, do jakich przypadków nowe, restrykcyjne przepisy klauzulowe znajdą zastosowanie. Zgodnie z art. 35 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> (dalej: u.z.p.d.o.f.p.18) omówione wyżej regulacje dotyczące klauzuli generalnej mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ustawy

nowelizującej (tj. po 1 stycznia 2019 r.), a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie rzeczony ustawy albo po tym dniu. Podobną zasadę intertemporalną przewidziano odnośnie do obciążeń dodatkowym zobowiązaniem podatkowym (art. 34 u.z.p.d.o.f.p.18).

## 2. Poglądy orzecznictwa w zakresie przesłanek zastosowania klauzuli generalnej

Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące przepisów klauzulowych nie jest jeszcze zbyt bogate, ze względu na stosunkową nowość omawianych przepisów. Większość rozpatrywanych przez sądy spraw w tym zakresie ma charakter zasadniczo wpadkowy, związany z pomocniczymi instytucjami przewidzianymi przez przepisy klauzulowe. Taką instytucją są opinie zabezpieczające. Zainteresowany podmiot, który nie jest pewien, czy konkretna czynność stanowi unikanie opodatkowania, może zwrócić się do Szefa KAS o wydanie opinii w tym zakresie. Jeżeli klauzula nie znajduje w konkretnym przypadku zastosowania, organ wydaje opinię, jeżeli jest inaczej – Szef KAS odmawia wydania opinii. Odmowa taka podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Sądy wypowiedają się również w sprawach wszczętych na skutek skarg na postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 14b § 5b pkt 1 o.p. właściwy organ podatkowy zobowiązany jest odmówić wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić czynność lub element czynno-

<sup>2</sup> Dz.U. 2018 poz. 2193.



ści stanowiącej unikanie opodatkowania w rozumieniu klauzuli generalnej.

Sądy, rozpatrując sprawy klauzulowe, najczęściej najwięcej uwagi poświęcają przesłance sztuczności czynności, odwołując się do zawartych przez ustawodawcę wskazówek, które mogą wskazywać na taki sposób działania. Ich katalog zawarty został w art. 119c § 2 o.p., przy czym nowelizacja dokonana przez u.z.p.d.o.f.p.18 z 2019 r. dość znacznie go poszerzyła. Wśród omawianych czynników wyróżnić można występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji,
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego,
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności,
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących,
- 5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania,
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych,
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty,

8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) lub art. 11j ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3</sup> (dalej: u.p.d.o.p.).

Wśród przedstawicieli sądów administracyjnych spotkać można się z poglądem, iż nie jest czynnością sztuczną sama restrukturyzacja określonego podmiotu. Jeżeli organ podatkowy w takim działaniu dopatruje się nadużycia, musi dokładnie wyjaśnić, na czym polegało. Takie stanowisko przedstawił NSA w wyroku z 31 stycznia 2019 r.<sup>4</sup>

#### Orzecznictwo

„Analizując schemat przedstawionego przez skarżących modelu restrukturyzacji z odpowiednim modelem zaprezentowanym przez organ, sąd pierwszej instancji trafnie stwierdził, że różnica pomiędzy czynnościami podjętymi przez skarżących a czynnościami odpowiednimi wskazanymi przez organ sprowadza się do przeniesienia innych składników majątkowych i przekształcenia w spółkę osobową spółki wydzielonej, a nie spółki dzielonej. Tego rodzaju rozbieżność nie może zostać uznana za wystarczającą do stwierdzenia, że skarżący działali w sposób sztuczny. Jak trafnie to wyjaśniono w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, podatnik nie ma obowiązku maksymalizacji wysokości zobowiązania podatkowego. Brak podstaw prawnych do zakwestionowania przyjętej przez skarżących formy restrukturyzacji spółki

(podział przez wydzielenie) oznacza, że sposób rozdysponowania majątku mieści się w ramach swobody działalności gospodarczej. Ponadto każdy podział przez wydzielenie zakłada dalsze funkcjonowanie spółki dzielonej, przeniesieniu podlega bowiem część jej majątku (art. 529 § 1 pkt 4 i art. 528 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>5</sup> – dalej k.s.h.)”.

Za zespół czynności rodzący przypuszczenie co do występowania unikania opodatkowania, może być natomiast uznany przypadek, w którym przedsiębiorca wycofuje nieruchomości ze swojej działalności, przekształca przedsiębiorstwo w spółkę z o.o., aby następnie wynająć dla niej nieruchomości. Takie stanowisko wyraził NSA w wyroku z 19 grudnia 2019 r.<sup>6</sup>

#### Orzecznictwo

„Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd autorki skargi kasacyjnej, że sąd pierwszej instancji nie miał dostatecznych podstaw do stwierdzenia, że organ w wydanym postanowieniu o odmowie wszczęcia postępowania nie zawarł przekonującej argumentacji, iż elementy zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stać się przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p. Przeciwnie, należało uznać, że organ w zaskarżonym postanowieniu wystarczająco wyjaśnił, że wycofanie nieruchomości z działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę, a następnie jej wynajęcie spółce z ograniczoną odpowiedzialnością powstałej w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy może zostać podjęte wyłącznie lub przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, o której mowa w art. 119a § 1 o.p. Na uwagę zasługu-

3 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865, ze zm.

4 Sygn. akt II FSK 3242/18, Legalis.

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 505.

6 Sygn. akt II FSK 148/18, Legalis.

je to, że Wnioskodawca, który zamierza dokonać przekształcenia w spółkę kapitałową, planuje dalsze wykorzystywanie hali produkcyjnej w działalności gospodarczej nowo powstałej spółki kapitałowej, która będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość czynszu uiszczanego na rzecz Wnioskodawcy. Z zaskarżonego do sądu postanowienia wynika, w czym organ upatruje korzyści podatkowej i zapatrywanie organu w tym względzie jest obiektywnie uzasadnione. Z postanowienia wynika też stanowisko organu, że tak uzyskana korzyść podatkowa może być sprzeczna z celem i przedmiotem art. 16a ust. 1 i art. 16i ust. 1 u.p.d.o.p., wskazane regulacje prawne określają bowiem maksymalne stawki amortyzacyjne środków trwałych”.

Za działanie mogące zostać uznane za sztuczne uznano również zespół czynności polegający na przekształceniu spółki z o.o. w spółkę jawną po to, aby nowo powstałą spółkę zlikwidować i przejąć jej majątek. Stanowisko takie zaaprobował NSA w wyroku z 12 grudnia 2019 r.<sup>7</sup>.

### *Orzecznictwo*

„Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowe jest stanowisko WSA w Poznaniu, który zaaprobował ocenę organu co do istnienia podstaw do uzasadnionego przypuszczenia, że opisane przez skarżącego przedsięwzięcie może zmierzać do uniknięcia opodatkowania. Opisane we wniosku o interpretację okoliczności wskazują, że przekształcenie spółki z o.o. w spółkę jawną i następnie zlikwidowanie w ten sposób wykreowanego podmiotu (spółki jawnej) i przekazanie składników majątku tej spółki jawnej mogło nie mieć innego celu aniżeli osiągnięcie korzyści podatkowej

sprzecznej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Wnioski w tym zakresie uzasadniono faktem, iż w sytuacji, gdyby spółka z o.o. nie ulegała przekształceniu, a jedynie likwidacji z podziałem majątku osoby prawnej będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, w następstwie czego wnioskodawca otrzymałby część majątku likwidowanej spółki kapitałowej, to u wnioskodawcy powstałby przychód z udziału w zyskach osób prawnych. [...] Tymczasem, opisane we wniosku o wydanie interpretacji czynności opierają się na konsekwencjach przekształcenia spółki z o.o. w spółkę jawną, w następstwie czego spółka jawna, jako sukcesor sp. z o.o., uzyskaby możliwość rozpoznania jako koszt podatkowy wydatków poniesionych przez sp. z o.o. na nabycie nieruchomości, którą to wspomniana spółka otrzymała w następstwie podziału przez wydzielenie od innej spółki kapitałowej. Nie może zatem rodzić uzasadnionych wątpliwości stanowisko sądu pierwszej instancji, że dokonując przedstawionej analizy organ uprawdopodobnił w sposób znajdujący oparcie w opisanym zdarzeniu przyszłym, że głównym celem czynności przedstawionych przez wnioskodawcę może być osiągnięcie korzyści podatkowej w rozumieniu art. 119e o.p., a jednocześnie spełnione zostały pozostałe przesłanki określone w art. 119a § 1 o.p., tj. sprzeczność wskazanej we wniosku czynności z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej sztuczność sposobu działania”.

Wątpliwości w zakresie unikania opodatkowania kapitałów pieniężnych w odniesieniu do innego rodzaju przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową i późniejszej jej likwidacji, wyraził również Naczelny Sąd Administracyjny w innym wyroku z 12 grudnia 2019 r.<sup>8</sup>.

### *Orzecznictwo*

„Skarżący nabył udziały w tej spółce w drodze umowy sprzedaży oraz w zamian za wkład niepieniężny (aport) w postaci udziałów w spółce kapitałowej wymienionej w załączniku nr 3 do u.p.d.o.f. [...] Wnioskodawca zamierza dokonać przekształcenia spółki holdingowej w spółkę osobową (jawną lub komandytową – dalej: spółka osobowa), a w przyszłości dokonać jej likwidacji. W wyniku rozwiązania/likwidacji spółki osobowej zainteresowany może otrzymać różne składniki majątku, np. udziały/akcje spółek kapitałowych, obligacje, weksle (dalej łącznie: papiery dłużne). Aktywa zostaną nabyte przez spółkę holdingową lub spółkę osobową w drodze umowy sprzedaży. Do dnia rozwiązania/likwidacji spółki osobowej koszt nabycia aktywów nie zostanie rozpoznany jako koszt uzyskania przychodu (jako koszt bezpośrednio związany z uzyskiwanym przychodem, koszt nabycia aktywów powinien być rozpoznany jako koszt podatkowy dopiero w momencie odpłatnego zbycia). Po otrzymaniu aktywów w wyniku rozwiązania/likwidacji spółki osobowej zainteresowany nie wyklucza ich zbycia (w tym możliwe jest ich zbycie w celu umorzenia). Zbycie (w tym zbycie w celu umorzenia) aktywów nastąpi przed upływem 6 lat od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło rozwiązanie/likwidacja spółki osobowej. W takiej sytuacji prawidłowe jest stanowisko WSA w Poznaniu, który zaaprobował ocenę organu co do istnienia podstaw do uzasadnionego przypuszczenia, że opisane przez skarżącego przedsięwzięcie może zmierzać do uniknięcia opodatkowania”.

Jako budzące wątpliwości w zakresie unikania opodatkowania ocenione

<sup>7</sup> Sygn. akt II FSK 121/18, Legalis.

<sup>8</sup> Sygn. akt II FSK 637/18, Legalis.

mogą być również czynności polegające na ukształtowaniu stosunku wspólników na podstawie założenia tzw. spółki cichej, jeżeli taki model wiąże się dla wspólnika cichego z korzyścią podatkową. Można wskazać tu na sprawę, której dotyczył nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 20 listopada 2019 r.<sup>9</sup>, gdzie wspólnik cichy, nieprowadzący działalności gospodarczej ani niepodlegający zatrudnieniu, miał wnieść do spółki wkład w postaci świadczenia określonych czynności.

#### Orzecznictwo

„Sąd podziela również argumentację organu wskazującą na korzyści podatkowe uzyskane przez wspólnika cichego w związku z udziałem w tego rodzaju spółce. Dyrektor trafnie zwrócił uwagę, że przychody z tytułu udziału w spółce cichej będą opodatkowane jako dochody z innych źródeł (art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.) z uwagi na nieprowadzenie przez wspólnika cichego działalności gospodarczej. W odniesieniu do dochodów z innych źródeł nie znajduje zastosowania zaliczkowy mechanizm poboru podatku. Z uwagi z kolei na datę wypłaty zysku dochodzi do przesunięcia opodatkowania co najmniej o rok podatkowy, a biorąc pod uwagę zaliczki na podatek dochodowy (przy źródłach z art. 12-14 u.p.d.o.f.) płatność podatku (zaliczki) przesuwa się o dwa lata. Trafnie zwrócono również uwagę na brak regulacji ograniczających odroczenie wypłaty zysku spółki cichej. Dodatkowo koszty uzyskania przychodów z innych źródeł rozpoznawane są na zasadach ogólnych, gdy tymczasem koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy mają charakter ryczałtowy. Mając powyższe na uwadze organ wywiódł, że w przedstawionym stanie

faktycznym może dojść do wystąpienia korzyści podatkowej (w rozumieniu art. 3 pkt 18 o.p.) w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz odsunięcia w czasie jego powstania. Skarżąca przedstawiając własne stanowisko w sprawie, przedstawiła korzystny dla wspólnika cichego model opodatkowania, który pozwala na rozpoznanie kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych mimo nieprowadzenia przez niego działalności gospodarczej, nie skutkujący ponadto obowiązkiem bieżącego regulowanie zaliczek na podatek. Tymczasem w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej istnieje zaliczkowy model poboru podatku, ponadto w przypadku stosunku pracy koszty uzyskania przychodów ustalane są w sposób ryczałtowy, nie zaś na zasadach ogólnych”.

### 3. Uchwały Rady ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Zgodnie z art. 119m § 1 o.p., Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: Rada PUO) to niezależny organ, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Prezentowane przez Radę stanowiska, dotyczące stosowania tzw. klauzuli generalnej, mogą mieć zatem istotne znaczenie dla praktyków prawa. Niestety wydane przez nią 18 grudnia 2019 r. uchwały Nr 3, 4 i 5 nie napawają optymizmem.

W uzasadnieniu przedmiotowych uchwał podjęte zostały przez Radę istotne dla podatników rozważania odnoszące się do zagadnień związanych

ze stosowaniem w praktyce przepisów klauzulowych, tj. metody wykładni przesłanek stosowania klauzuli generalnej, zasady określania momentu osiągnięcia korzyści podatkowej, w rozumieniu przepisów klauzulowych, w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz wątpliwości natury konstytucyjnej, dotyczących możliwości stosowania regulacji klauzulowych do korzyści osiągniętych na skutek czynności podjętych jeszcze przed wprowadzeniem regulacji w życie.

Rozpatrywana przez Radę sprawa dotyczyła zespołu czynności podjętych przez podatnika oraz członków jego rodziny na przełomie lat 2015-2016 (lecz przed lipcem 2016 r.), mających na celu zbycie posiadanych akcji spółki akcyjnej – za pośrednictwem specjalnie powołanych do tego celu spółek celowych – na rzecz zewnętrznego inwestora<sup>10</sup>. Oceniając przedstawiony przypadek, Rada odnosiła się zatem do przepisów klauzulowych w pierwotnym brzmieniu, sprzed nowelizacji z 2019 r., mając na względzie również przepis przejściowy ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>11</sup> (dalej: u.z.o.p.16) wprowadzającej do o.p. regulacje klauzulowe, w myśl którego mają one zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po 15 lipca 2016 r. (art. 7 u.z.o.p.16).

Przypomnieć należy, iż do 31 grudnia 2018 r. ustawodawca za działanie mające na celu unikanie opodatkowania uznawał podejmowanie czynności w sposób sztuczny przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Określony sposób działania kwalifi-

9 Sygn. akt I SA/Po 690/19, Legalis.

10 Uchwała Nr 3/2019 Rady PUO z 18 grudnia 2019 r., s. 2; uchwała Nr 4/2019 Rady PUO z 18 grudnia 2019 r., s. 2; oficjalna strona Rady PUO: <https://www.gov.pl/web/finanse/opinie-rady> (dostęp: 24 lutego 2020 r.).

11 Dz.U. 2016 poz. 846.

kowano jako sztuczny, jeżeli nie zostałyby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami, a nie osiągnięciem korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Czynność uznawano natomiast za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należało uznać za mało istotne (art. 119d w dawnym brzmieniu).

Opierając się na regulacjach klauzulowych, Rada wskazała na cztery przesłanki warunkujące możliwość zastosowania klauzuli generalnej, tj.:

- 1) przesłankę osiągnięcia korzyści podatkowej,
- 2) przesłankę działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- 3) przesłankę sztuczności działania,
- 4) przesłankę sprzeczności korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy.

Za dość istotne uznać należy podjęte przez Radę rozważania w zakresie drugiej i trzeciej przesłanki. W ocenie Rady przesłanki te na pewnej płaszczyźnie zająbiają się ze sobą: przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści odnosi się do wskazanego przez stronę postępowania celu konkretnej czynności, przesłanka sztuczności – do motywów działania podatnika (przy zastosowaniu wzorca „rozsądnego podmiotu”). Wątpliwości budzić może jednak stanowisko Rady dotyczące samej przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. W jej ocenie, z wyjaśniającego znaczenie tej przesłanki art. 119d nie można wyciągać wniosku, iż każdy wskazany przez

podatnika cel czynności, inny niż osiągnięcie korzyści podatkowej, wyłącza będzie stosowanie klauzuli. Rada zdaje się sugerować natomiast, iż wskazywane przez podatnika cele ekonomiczne czynności odnosić się powinny *stricte* do tej czynności, tj. nie mogą być to cele, które „możliwe byłoby również do osiągnięcia, gdyby podatnik od początku dokonał czynności odpowiedniej”<sup>12</sup> (czynność odpowiednia to czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej). Inaczej cele te Szefer KAS będzie mógł uznać za mało istotne w kontekście konkretnej sprawy.

Przywołana powyżej argumentacja Rady wzbudza wątpliwości. Zdaje się całkowicie pomijać treść przesłanki sztuczności czynności podlegającej postępowaniu klauzulowemu. Innymi słowy, Rada ignoruje fakt, że czynności prowadzące do korzyści podatkowych mogą wiązać się z realizacją celów niepodatkowych, lub zakłada, że „rozsądny podmiot”, mający do wyboru kilka metod realizacji konkretnego celu gospodarczego, zawsze wybierze tę metodę, która nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej. Powyższe prowadzić może do wniosku, że w ocenie Rady „czynnością odpowiednią”, a więc pożądaną z perspektywy regulacji klauzulowych, jest co do zasady czynność maksymalizująca zysk Skarbu Państwa przez minimalizację korzyści podatkowej strony.

Pogląd taki uznać należy za *stricte* profiskalny, jednakże może mieć on istotne znaczenie z perspektywy wykładni przepisów klauzulowych w aktualnym brzmieniu, ponieważ obecnie

unikaniem opodatkowania jest podejmowana w sposób sztuczny czynność lub zespół czynności, których celem lub jednym z głównych celów było osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem ustawy (z literalnego brzmienia przepisu wynika zatem, że wskazanie innych niż podatkowe celów czynności nie wykluczy stosowania klauzuli), przy czym brak sztuczności utożsamiany jest tutaj z działaniem wzorcowego podmiotu, dokonującego czynności w konkretnych okolicznościach sprawy w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. W aktualnym stanie prawnym „odpowiednia czynność” rozumiana jest zasadniczo tak samo, jak przed 1 stycznia 2019 r., z tym, że ustawodawca definicję owego pojęcia wzbogacił o brak sztuczności (odpowiednia czynność nie może być podejmowana w sposób sztuczny, por. art. 119a § 3 o.p.). Jeżeli zatem za Radą stwierdzimy, że odpowiednią czynnością w rozumieniu przepisów klauzulowych jest czynność minimalizująca korzyść podatkową strony, konsekwentnie przyjmując należy, iż w obecnym stanie prawnym niesztucznym sposobem działania będzie działanie podejmowane wyłącznie z przyczyn ekonomicznych i nieprowadzące do osiągnięcia jakiegokolwiek korzyści podatkowej w rozumieniu ustawy, o ile tożsamy cel ekonomiczny może w konkretnym przypadku zostać osiągnięty również na gruncie innej czynności nieprowadzącej do powstania korzyści podatkowej (czynnością niesztuczną będzie mogła być zatem czynność „ubocznie” generująca korzyść podatkową wyłącznie, jeżeli podstawowego celu czynności nie będzie można osiągnąć inaczej, tj. w sposób niegenerujący „ubocznych” korzyści podatkowych).

Trzeba podkreślić, że na gruncie takiej koncepcji interpretacyjnej klauzula ge-

<sup>12</sup> Por. uchwały Rady PUO.

neralna nie chroni Skarbu Państwa przed agresywną optymalizacją, lecz przed jakąkolwiek optymalizacją podatkową, co ma istotne znaczenie z perspektywy likwidacji przez ustawodawcę progu 100 000 zł wyłączającego stosowanie przepisów klauzulowych, a co wydaje się być sprzeczne z celem omawianej instytucji postulowanym w projekcie pierwotnej ustawy wprowadzającej klauzulę generalną. Nie sposób nie zauważyć też, iż prezentowany przez Radę sposób rozumienia „odpowiedniej czynności” nie znalazł akceptacji sądów administracyjnych na gruncie przepisów w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2019 r. Można przywołać tu pogląd wyrażony przez NSA w wyroku z 31 stycznia 2019 r.<sup>13</sup>, gdzie wskazano, że podatnik nie ma obowiązku maksymalizacji wysokości zobowiązania podatkowego.

Warto zwrócić również uwagę na stanowisko Rady dotyczące czwartej ze wskazanych wyżej przesłanek, tj. przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy. W ocenie Rady ma ona charakter „samospelniającej się” w przypadku zaistnienia pozostałych trzech przesłanek (tj. o ile osiągnięto korzyść podatkową na skutek sztucznego działania podjętego przede wszystkim w celu osiągnięcia tej korzyści, to korzyść ta jest sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy). Przedstawiając takie stanowisko Rada powołała się na sformułowanie WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r.<sup>14</sup>.

#### Orzecznictwo

„Zdaniem Sądu kluczowe znaczenie ma wykazanie przez Szefa KAS wydającego odmowę wydania opinii zabezpieczającej, że sposób działania podatnika nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie

i kierujący się zgodnymi z prawem celami a zasadniczym celem sztucznego działania podatnika było osiągnięcie korzyści podatkowej, przez co jest ona sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”.

Pogląd taki należy ocenić krytycznie, gdyż przewiduje on zamieszczenie w tekście prawnym zasadniczo zbędnego fragmentu. Zakładając racjonalność ustawodawcy, raczej należałoby przyjąć, że skoro określona przesłanka została przez niego zawarta w przepisie klauzulowym, to jej treść ma znaczenie dla stosowania omawianej instytucji w praktyce. Rozważając zastosowanie klauzuli w konkretnym przypadku, organ zobowiązany jest do wskazania konkretnego celu i przedmiotu regulacji oraz wyjaśnienia, w jaki sposób zostały one naruszone (w jakim zakresie czynność jest z nimi sprzeczna). Powyższy pogląd zdaje się być zbieżny z twierdzeniami NSA, wyrażonymi w cytowanym już wyżej wyroku z 19 grudnia 2019 r.

#### Orzecznictwo

„Co do tego elementu wskazującego na uzasadnione przypuszczenie możliwości zastosowania art. 119a o.p. – tj. tego, że zamierzona korzyść podatkowa byłaby sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej – zdaniem NSA wymagane jest, aby organ wskazał konkretny przepis, z którym korzyść byłaby sprzeczna. Mówiąc w dużym uproszczeniu, należy wskazać przepis, który podatnik zamierzał »obejść«. Ponieważ art. 119a § 1 o.p. wyraźnie wskazuje na »przedmiot i cel przepisu ustawy podatkowej« – zdaniem NSA nie chodzi tu o jakieś ogólne stwierdzenia, lecz o wskazanie konkretnej regulacji, z którą korzyść stałaby w sprzeczności. Nie można bowiem tracić z oczu tego,

że skoro korzyść ma naruszać »przedmiot i cel« przepisu ustawy podatkowej, to aby rozważyć i ewentualnie wskazać ten »przedmiot i cel« – najpierw należy wskazać konkretny przepis, bo chodzi o przedmiot i cel »przepisu« ustawy podatkowej, a nie o przedmiot i cel ustawy jako takiej”.

Powyższy pogląd NSA traci po części aktualność w obecnym stanie prawnym, gdzie w art. 119a § 1 o.p. ustawodawca odwołuje się do „przedmiotu lub celu ustawy lub jej przepisu” (sprzeczność z celem ustawy samoistnie może być przesłanką zastosowania klauzuli). Warto wskazać, że w polskim prawodawstwie ustawy podatkowe rzadko opatrywane są w preambule wskazujące wprost na cele przyświecające danej regulacji. Nie można jednak utożsamiać celu ustawodawcy wprost z celem projektodawcy, opisanym w uzasadnieniu projektu ustawy, gdyż dokument taki formalnie nie stanowi podstawy dla interpretacji konkretnego, wprowadzonego do obrotu prawnego przepisu (może on w tym zakresie stanowić wyłącznie materiał pomocniczy).

Wykładnia przesłanki „sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy lub jej przepisu” w konkretnym przypadku nastroczać może wielu trudności, niemniej jednak niewłaściwe wydaje się całkowicie pominięcie analizowanej przesłanki z tego powodu. Na gruncie rozpatrywanej sprawy Rada odniosła się także do okoliczności, zgodnie z którą podatnik wszelkie czynności podlegające analizie zrealizował przed wejściem w życie przepisów klauzulowych (tj. przed lipcem 2016 r.). W ocenie Rady okoliczność ta nie miała dla sprawy żadnego znaczenia, ponieważ zgodnie z przepisami u.p.d.o.f. dochody osiągnięte w roku podatkowym należy wykazać do opodatkowania do-

<sup>13</sup> Sygn. akt II FSK 3242/18, Legalis.

<sup>14</sup> Sygn. akt III SA/Wa 2354/17, Legalis.

piero w deklaracji podatkowej składanej właściwemu organowi w roku następnym. W myśl przepisów przejściowych, regulacje klauzulowe, wprowadzone w życie 15 lipca 2016 r., znajdują zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po tej dacie. Ponieważ na skutek podjętych czynności podatnik uniknął płacenia podatku w 2017 r., według Rady właśnie w tym roku uzyskał korzyść podatkową. Rada wyraziła jednak wątpliwości odnośnie do zgodności z Konstytucją sytuacji, w której do podatnika dokonującego pewnych czynności jeszcze przed wprowadzeniem przepisów sankcjonujących podatkowo takie działania, stosuje się owe „sankcje” już po wprowadzeniu nowych przepisów w życie. W tym zakresie Rada wskazała na konieczność analizy realizacji konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa oraz zasady sprawiedliwości i równości opodatkowania na gruncie podobnych spraw, sugerując konieczność skierowania w tym zakresie pytania do TK.

Warto zauważyć, iż wątpliwości Rady nabierają głębszego znaczenia na gruncie aktualnego stanu prawnego, zastrzegającego przepisy klauzulowe przez nałożenie na organ, wydający decyzję z zastosowaniem art. 119a o.p., obowiązku obciążenia strony postępowania dodatkowym zobowiązaniem podatkowym (art. 58 o.p.). Przepisy międzyzasadnie sformułowane zostały zasadniczo w sposób tożsamy do przedstawionego wyżej (art. 34 u.z.p.d.o.f.p.18). Powstaje zatem pytanie, czy w przypadku dokonania przez podatnika czynności abuzywnej przed 1 stycznia 2019 r., z której korzyść osiągnięta zostanie po tej dacie, organ będzie zobowiązany do zastosowania surowszych przepisów klauzulowych i do obciążenia podatnika dodatkowym zobowiązaniem podatkowym, które faktycznie przybiera charakter wyłącznie sankcyjny? Również w tym przypadku po stronie interpretatora mogą

pojawić się uzasadnione wątpliwości natury konstytucyjnej.

#### **4. Zmiany dotyczące klauzul szczególnych – planowane działania prawodawcy**

Warto poświęcić uwagę zmianom w zakresie regulacji dotyczących klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, jakie na obecną chwilę są dopiero opracowywane w ramach procesu legislacyjnego. Od lutego 2020 r. trwały prace nad rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (druk nr 207). Ustawa ta została przyjęta przez Sejm RP 6 maja 2020 r. – aktualnie trwają nad nią prace w Senacie (druk 111 i następne). Omawiana ustawa wprowadza do u.p.d.o.p. swoistą dodatkową klauzulę szczególną, odnoszącą się do konkretnego rodzaju kosztów podatkowych spółek – tzw. hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego.

Chodzi tutaj o regulację art. 15cb u.p.d.o.p. W obecnym brzmieniu u.p.d.o.p., zgodnie z ust. 1 przywołanego przepisu, za koszty uzyskania przychodów w spółce co do zasady uznaje się kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy, powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach

lub

2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Koszt ten przysługuje spółce w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych, przy czym łączna suma tego typu kosztów odliczona w roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł. W dalszych ustępach art. 15cb u.p.d.o.p. przewidziane są szczegółowe zasady dotyczące zaliczania w kosztach uzyskania przychodów kosztów hipotetycznych odsetek – wynika z nich m.in., że omawianej regulacji nie można stosować do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej. Wartość wyliczona zgodnie z wzorem będzie też kosztem uzyskania przychodów spółki wyłącznie wówczas, gdy zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce. Jeżeli dopłata zostanie zwrócona przed upływem wskazanego terminu, w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, wartość odpowiadająca odliczonym zgodnie z wzorem kosztem uzyskania przychodów stanowić będzie dla spółki przychód (zasadę tę stosuje się odpowiednio, gdy zwrotowi podlega wyłącznie część dopłaty). W u.p.d.o.p. przewidziano też zasadę, w myśl której w przypadku, gdy spółka zostanie przejęta w wyniku łączenia albo podziału albo przekształcona w spółkę niebędącą osobą prawną przed upływem wskazanego wyżej trzyletniego terminu, na dzień poprzedzający dzień przejścia albo przekształcenia ustala się spółce przychód w wysokości odpowiadającej odliczonym, zgodnie z wzorem, kosztem hipotetycznych odsetek.

Przekazana do Senatu ustawa zakłada dodanie do u.p.d.o.p. art. 15cb ust. 10, zgodnie z którym możliwości podatkowego rozliczenia hipotetycznych kosztów

tów pozyskania kapitału zewnętrznego nie stosuje się, jeżeli zaliczenie tych kosztów do kosztów uzyskania przychodów było głównym celem czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych (prowadzących do wniesienia dopłat lub zatrzymania zysku w spółce), jakich dokonał podatnik lub podmioty z nim powiązane. Przedmiotowe wyłączenie będzie stosowane jednakże wyłącznie do sytuacji, gdy wskazaną wyżej czynność lub zespół czynności zrealizowano bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie będzie zaliczać się natomiast przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z założeniami ustawy szczególne klauzula miałyby znajdować zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych przez podatników od 1 stycznia 2021 r. W uzasadnieniu do projektu ustawy można przeczytać, że wprowadzenie do u.p.d.o.p. szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w zakresie podatkowego rozliczenia tzw. kosztów hipotetycznych odsetek, stanowić ma odpowiedź ustawodawcy polskiego na rekomendację Komisji Europejskiej, która wytknęła Polsce brak regulacji wyłączających stosowanie art. 15cb w sytuacji, gdy „podatnik dokona nieuzasadnionych ekonomicznie czynności w celu umożliwienia potrącenia takich kosztów w rozliczeniu podatkowym z tytułu podatku dochodowego”. Zgodnie z zamysłem projektodawcy, klauzula ma ograniczać możliwość odliczania kosztów hipotetycznych odsetek jedynie do przypadków, gdy czynności wiążące się z zastosowaniem tej instytucji podjęte zostały przez podatnika z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych.

„Uzasadnione przyczyny ekonomiczne” rozumieć należy jako dążenie podat-

nika, przez realizowane działania, do osiągnięcia przede wszystkim korzyści „niepodatkowych”. Jako przykłady dopuszczalnych motywacji podatnika, które umożliwią mu zaliczenie do kosztów kosztów uzyskania przychodów kosztów odsetek hipotetycznych, projektodawcy wskazali m.in. na związaną z reorganizacją spółki redukcją kosztów operacyjnych lub administracyjnych działalności podatnika oraz zwiększenie albo zabezpieczenie źródła przychodów na skutek uzyskania dostępu do nowych rynków zbytu, technologii, inwestorów czy surowców naturalnych. Niewątpliwie obecnie funkcjonujące w u.p.d.o.p. przepisy o tzw. hipotetycznych kosztach pozyskania kapitału zewnętrznego mogą w praktyce stać się przedmiotem nadużycia. W uzasadnieniu projektu uchwalonej w maju ustawy wskazuje się chociażby na przykład, w którym do spółki X wnoszona jest dopłata, która – po osiągnięciu przez X korzyści podatkowej – przekazywana jest przez nią do powiązanej spółki Y, również w formie dopłaty. Spółka Y, po uzyskaniu korzyści podatkowej, przekazywać będzie te środki finansowe kolejnym spółkom powiązanym w tym samym celu. Analizując jednak treść omawianego przepisu można zadać sobie pytanie, czy dla zwalczania prób unikania opodatkowania z zastosowaniem przedstawionych wyżej mechanizmów nie jest wystarczająca zawarta w o.p. klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania? Odpowiadając nie sposób nie zauważyć, że zastosowanie klauzuli generalnej wiąże się z koniecznością podjęcia lub przejścia przez Szefa KAS postępowania, w którym klauzula może zostać zastosowana – organy podatkowe nie mogą zatem same swobodnie stosować klauzuli ogólnej w ramach własnych postępowań lub kontroli.

Nowa klauzula szczególna nie odwołuje się natomiast w żaden sposób do prze-

pisów o o.p. dotyczących odrębnego postępowania w przypadku unikania opodatkowania – należy zatem przyjąć, że na mocy nowych przepisów każdy organ kontrolny uprawniony będzie do zakwestionowania prawa podatnika do podatkowego rozliczenia kosztów hipotetycznych odsetek ze względu na niedopuszczalny cel podjęcia działań prowadzących do ich uzyskania (działanie podjęte głównie w celu uzyskania korzyści podatkowych).

Wątpliwości natury systemowej budzić może działanie ustawodawcy, który posiadając narzędzie w postaci klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, mogące być stosowane wyłącznie w odrębnym trybie, tworzy dodatkowo klauzule „szczególne”, odnoszące się do konkretnych rozwiązań podatkowych, które nie posiadają już zabezpieczenia w postaci szczególnego trybu stosowania. Działanie takie ocenić można bowiem jako próbę systemowego obejścia przepisów o klauzuli generalnej w kontekście konkretnych instytucji prawa podatkowego. Ma to szczególne znaczenie w obecnym stanie prawnym, w którym zastosowanie „szczególnej” klauzuli w konkretnej sprawie nie wyłączy uprawnienia Szefa KAS do wszczęcia w jej ramach generalnego postępowania klauzulowego.

Pozostaje mieć jedynie nadzieję, że przypadek wprowadzenia szczególnej klauzuli dla kosztów hipotetycznych odsetek nie przerodzi się w tendencję ustawodawczą, zgodnie z którą każda sfera prawa podatkowego, mogąca wiązać się z ryzykiem nadużyć podatkowych, będzie wzbogaćona o odrębną, właściwą sobie klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania – realizacja takich założeń może doprowadzić bowiem do sytuacji, w której klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania stanie się instytucją martwą.

Odnosząc się jeszcze do samej klauzuli szczególnej w u.p.d.o.p. warto zauważyć, że treść omawianego przepisu zdaje się wyłączać możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów hipotetycznych odsetek powstałych nie tylko na skutek czynności stanowiących agresywną optymalizację podatkową, ale również dokonywanych w ramach zwykłego planowania podatkowego. Po wejściu w życie przepisów ustawy podatnik chcący zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów hipotetyczne koszty pozyskania kapitału zewnętrznego powinien posiadać ekonomiczne uzasadnienie dla wniesienia do spółki dopłaty lub pozostawienia w spółce wypracowanego zysku, przy czym przyjęty cel ekonomiczny takich działań powinien mieć charakter istotny – w przeciwnym razie organ kontrolny będzie uprawniony do zakwestionowania skutków podatkowych zrealizowanych przez podatni-

ka czynności, jako podjętych głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Przykładowo rozliczanie kosztów hipotetycznych odsetek jako swoistego bonusu od pozostawienia wypracowanych zysków w spółce w nowym stanie prawnym będzie wiązać się z ryzykiem podatkowym.

Ów nacisk na cel ekonomiczny podjętej czynności uwidacznia się w proponowanej przez Senacką Komisję Budżetu i Finansów Publicznych treści omawianej regulacji – należy bowiem zaznaczyć, że przepis wprowadzający klauzulę szczególną nadal jest przedmiotem prac legislacyjnych.

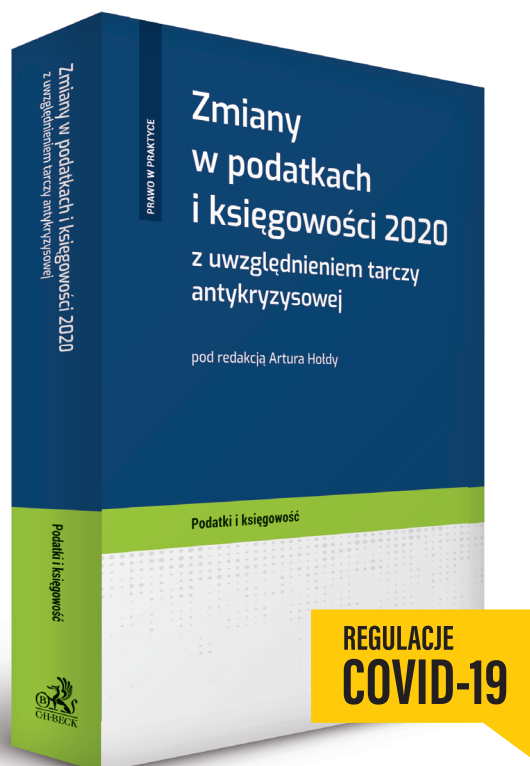
Senacka Komisja Budżetu i Finansów Publicznych zaproponowała inne brzmienie analizowanego przepisu, zgodnie z którym art. 15cb ust. 1 u.p.d.o.p. nie znajdowałby zastosowa-

nia, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w art. 15cb ust. 1 u.p.d.o.p. za koszt uzyskania przychodów. Zgodnie z uzasadnieniem poprawki, ma ona na celu głównie zapewnienie poprawności językowej nowej regulacji oraz lepsze odzwierciedlenie intencji prawodawcy. Przepis w proponowanym brzmieniu jest niewątpliwie sformułowany w sposób prostszy, niemniej jednak warto zauważyć, że wyciąga on niejako przed nawias przesłankę uzasadnionej przyczyny ekonomicznej czynności, która powoływana jest w nim w pierwszym rzędzie. Trzeba też pamiętać, że pracę nad ustawą nadal trwają – nie wiemy zatem, jak finalnie brzmieć będzie przepis wprowadzający klauzulę szczególną.



Artykuł pochodzi z książki „Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej” pod red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck: <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19149-zmiany-w-podatkach-i-ksiegowosci-2020-z-uwzględnieniem-tarczy-antykryzysowej-artur-holda>





## Zmiany w podatkach i księgowości 2020 z uwzględnieniem tarczy antykryzysowej

2020 r. | 450 str. | 179 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

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

Obecnie możemy zaobserwować wzmożone zmiany prawne zmierzające do ograniczenia gospodarczych skutków pandemii COVID-19. Ustawodawca wprowadza kolejne rozwiązania legislacyjne określane jako „tarcze antykryzysowe”, których głównym celem jest wsparcie państwa w utrzymaniu płynności finansowej jednostek gospodarczych.

### Publikacja zawiera:

- szczegółowy opis **zmian związanych z kolejnymi tzw. tarczami antykryzysowymi**,
- kompleksowe **omówienie najważniejszych zmian w zakresie PIT, CIT, VAT, Ordynacji podatkowej** i innych przepisach podatkowych, **ZUS, prawie bilansowym**, prawie pracy, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2020 r.,
- praktyczne **tabele** wyszczególniające wszystkie zmiany, jakie weszły w życie w III kwartale 2019 r. oraz w 2020 r.,
- wskazanie **przełomowych wyroków sądowych NSA**, które mają wpływ na praktykę działalności gospodarczej,
- wyjaśnienie **podstawowych problemów** związanych ze stosowaniem nowych przepisów przy wykorzystaniu **licznych przykładów**,
- **odwołania do komunikatów MF** oraz **wyjaśnień podatkowych MF** (m.in. w zakresie mechanizmu podzielonej płatności, białej listy podatników, podatku u źródła, czy też użytkowania samochodów osobowych),
- przedstawienie najważniejszych **interpretacji podatkowych** oraz wyjaśnień MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- **projektowane zmiany**, jakie ustawodawca zamierza wprowadzić w 2020 r. (transakcje wewnątrzwspólnotowe, podatek u źródła i inne).

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

e-mail: [kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl), tel. 81 46 13 300



**Paweł Boś**

Student prawa w Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie oraz absolwent Zarządzania i Inżynierii produkcji na Politechnice Świętokrzyskiej. Związany z Russell Bedford od 2018 r. Przedmiotem jego zainteresowań jest prawo podatkowe oraz prawo nowych technologii.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnicy, podstawa opodatkowania, szacowanie, koszty uzyskania przychodu, zaliczki na podatek, metody szacowania, zaległości podatkowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## SZACOWANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA A KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU – ANALIZA PROBLEMU

Od wielu lat w orzecznictwie polskich sądów można zaobserwować wciąż pojawiające się spory między organami podatkowymi a podatnikami, dotyczące szacowania podstawy opodatkowania. Przepisy dokładnie stanowią, iż od organów skarbowych wymaga się obliczenia tej podstawy w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości. Tym samym organy podatkowe nie mogą w tym celu przyjmować ustaleń dowolnych lub przypadkowych. Okazuje się bowiem, iż instytucja ta nie jest doskonała, gdyż opiera się na problematycznym szacunkowym wyliczeniu tej podstawy, co często powoduje, że znacznie odbiega ona od realnej wysokości. Wówczas tak wyliczona podstawa mija się z założeniami dotyczącymi jej określania.

### 1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest omówienie problematyki szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania w związku z istotą prawidłowego określenia kosztów uzyskania przychodów, a także wskazanie, iż przy tym szacowaniu organ podatkowy powinien ustalić również koszty czy też odsetki powstałe od zaległości. Instytucję szacowania podstawy opodatkowania cechuje bowiem brak pewności jej należytego obliczenia. W artykule poruszona zostanie także kwestia działania organów podatkowych w związku z obalaniem dowodów przy domniemaniu ich zgodności z prawdą w przypadkach, gdy do określenia oszacowanej podstawy opodatkowania brak jest wymagalności niektórych dowodów na

potwierdzenie okoliczność poniesienia wydatku w celu uzyskania przychodu. Autor zwraca również uwagę na problemy oszacowania podstawy opodatkowania przy zaległościach podatkowych.

### 2. Koszty uzyskania przychodu

Podatnicy, którzy wybrali rozliczanie z urzędem skarbowym podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych lub w formie podatku liniowego, mają możliwość pomniejszania podstawy opodatkowania o koszty uzyskania przychodów. Definicja tych kosztów znajduje się w art. 22 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.f.). Wskazano w nim, iż „kosztami uzyskania przychodów

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz.1387.

są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów”. Przepis ten określa również, że nie wszystkie wydatki poniesione w wymienionych celach mogą stanowić koszty. Ustawodawca zawarł w nim sformułowanie, iż są to wydatki z wyjątkiem ujętych w art. 23 tejże ustawy. Do ograniczonych wydatków na koszty uzyskania przychodów według art. 23 u.p.d.o.f. należą m.in.:

- wydatki na reprezentację,
- wydatki na nabycie gruntów,
- wydatki na spłatę rat kredytów,
- podatek od spadków i darowizn,
- orzeczone grzywny i kary pieniężne.

Należy tu zaznaczyć, iż aby wydatek poniesiony przez podatnika mógł stanowić koszt uzyskania przychodów, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- wydatek został faktycznie poniesiony przez podatnika (nie przez inną osobę),
- celem poniesienia kosztu było osiągnięcie przychodów, zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów,
- koszt nie został wymieniony w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Spełnienie łącznie powyższych warunków jest obligatoryjne, aby wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów podatkowych. Oznacza to zatem, że nie każdy wydatek, który został poniesiony w związku z uzy-

skaniem przychodów, będzie stanowił koszt uzyskania przychodu.

### 3. Przedmiot szacunku

Podstawę opodatkowania stanowi kwota, od której liczony jest podatek dochodowy. W u.p.d.o.f. określony jest szereg odliczeń od kwoty przychodu, wykorzystywanych w celu wyliczenia tej podstawy. Według art. 26 u.p.d.o.f. podstawa opodatkowania to dochód pomniejszony o dopuszczalne prawem odliczenia i pomniejszenia (np. o stratę z lat ubiegłych). Pod pojęciem podstawy opodatkowania kryje się zatem przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu i inne odliczenia od dochodu. Warto wspomnieć, że przy ustalaniu dochodu w trakcie roku podatkowego pod uwagę brane są właśnie koszty uzyskania przychodu, jeśli zaś chodzi o pozostałe odliczenia i pomniejszenia, to uwzględniane są one w zeznaniu rocznym, składanym na zakończenie roku podatkowego, w którym zostały poniesione. W literaturze przedmiotu mówi się, że „podstawa opodatkowania to jeden z zasadniczych elementów tzw. techniki podatkowej”<sup>2</sup> oraz że „spełnia ona ogromną rolę w procesie ustalania wysokości zobowiązania podatkowego. (...) Będąc elementem techniki podatkowej jest wyraźnie określona przez ustawodawcę w poszczególnych ustawach podatkowych”<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 24 u.p.d.o.f. w przypadku podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe, za dochód z działalności gospodarczej uważa się dochód wyka-

zany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody wolne od podatku i zwiększony o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, zaliczone uprzednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Natomiast według art. 24a u.p.d.o.f., który stanowi o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych „osoby (...) wykonujące działalność gospodarczą są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów (...) zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy”. Przy czym pojęcia »księgi rachunkowe« i »księgi podatkowe« są definiowane w innych aktach prawnych – pierwsze w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>4</sup> (dalej o.p.), zaś drugie w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>5</sup> (dalej: u.o.r.).

### 4. Metody szacowania

Przepisy art. 24b u.p.d.o.f. określają szczególny sposób obliczenia dochodu (straty), a mianowicie oszacowanie<sup>6</sup>. W myśl tego artykułu, jeżeli ustalenie dochodu w sposób przewidziany w art. 24 i 24a u.p.d.o.f. nie jest możliwe, to dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania. Zatem przesłanką szacowania dochodu jest po pierwsze brak ksiąg podatkowych albo innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania<sup>7</sup>, a po drugie sytuacja, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania<sup>8</sup>. Organy podatkowe nie

2 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 42 i nast.

3 P. Borszowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania (według Ordynacji podatkowej)* [online]. Publikacje Elektroniczne ABC, 2020-04-09 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/publication/469833598>.

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

5 T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

6 A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30; H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. I*, „Glosa” 2000, nr 7, s. 1 oraz *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. II*, „Glosa” 2000, nr 8, s. 1; A. Ostrowska, *Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania*, „Glosa” 2001, nr 8, s. 19; P. Wojtasiuk, *Ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania*, „Fiskus” 1999, nr 10, s. 24.

7 Wyrok NSA z 13 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 395/10, LEX nr 1124337.

8 K. Biernacki, *Konsekwencje popełnienia przez podatników błędów w prowadzonych księgach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 12.

mogą postąpić inaczej niż wskazuje na to norma prawna, dlatego zastosowanie szacunku może mieć miejsce tylko i wyłącznie w przypadku, gdy określenie dochodu na podstawie ksiąg nie jest możliwe. „Swoiste cechy instytucji szacowania podstawy opodatkowania wyznaczają jej charakter prawny. Szacowanie jest instytucją o charakterze materialno-proceduralnym, obligatoryjnym, wyjątkowym, niesamoistnym i neutralnym. Wyodrębnienie i nazwanie wymienionych cech ma znaczenie nie tylko teoretycznoprawne. Z każdej cechy właściwej dla instytucji szacowania wynikają określone prawa i gwarancje”<sup>9</sup>.

Regułą jest zatem ustalanie podstawy opodatkowania w oparciu o dokumentację prowadzoną przez podatnika, zawierającą dane niezbędne do jej ustalenia. „Niekiedy jednak dokumentacji tej brakuje albo też jest ona niekompletna, co uniemożliwia organowi podatkowemu (i podatnikowi) ustalenie tejże podstawy. W takiej sytuacji znajduje zastosowanie instytucja oszacowania podstawy opodatkowania”<sup>10</sup>. Artykuł 24b u.p.d.o.f. stanowi, że gdy określenie dochodu na podstawie ksiąg nie jest możliwe, ustala się go w drodze oszacowania. Istota instytucji szacowania podstawy opodatkowania sprowadza się do tego, że organ podatkowy ustala podstawę, posługując się określonymi metodami.

W o.p. wymienia się sześć metod szacowania podstawy opodatkowania. Stanowi o tym art. 23 § 3 tej ustawy, w którym wskazuje się, że „podstawę opodatkowania określa się w drodze oszacowania, stosując w szczególności następujące metody:

1. porównawczą wewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów

w tym samym przedsiębiorstwie za poprzednie okresy, w których znana jest wysokość obrotu;

2. porównawczą zewnętrzną – polegającą na porównaniu wysokości obrotów w innych przedsiębiorstwach prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach;

3. remanentową – polegającą na porównaniu wartości majątku przedsiębiorstwa na początku i na końcu okresu, z uwzględnieniem wskaźnika szybkości obrotu;

4. produkcyjną – polegającą na ustaleniu zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa;

5. kosztową – polegającą na ustaleniu wysokości obrotu na podstawie wysokości kosztów poniesionych przez przedsiębiorstwo, z uwzględnieniem wskaźnika udziałów tych kosztów w obrocie;

6. udziału dochodu w obrocie – polegającą na ustaleniu wysokości dochodów ze sprzedaży określonych towarów i wykonywania określonych usług, z uwzględnieniem wysokości udziału tej sprzedaży (wykonanych usług) w całym obrocie”.

Natomiast art. 24b ust. 2 u.p.d.o.f. określa, iż w przypadku nierezydentów podatkowych szacowanie podstawy opodatkowania ustala się z zastosowaniem wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu w wysokości:

– 5% z działalności w zakresie handlu hurtowego lub detalicznego;

– 10% z działalności budowlanej lub montażowej albo w zakresie usług transportowych;

– 60% z działalności w zakresie pośrednictwa, jeżeli wynagrodzenie jest określone w formie prowizji;

– 80% z działalności w zakresie usług adwokackich lub rzeczoznawstwa;

– 20% z pozostałych źródeł przychodów.

Metod oszacowania podstawy opodatkowania jest wiele, jednak należy pamiętać, że organ podatkowy jest zobowiązany do uzasadnienia wyboru tej z nich, jaką się posłużył. Nie jest bowiem tak, że organ może wybrać metodę losowo lub tę, która najbardziej mu się podoba.

W tym miejscu warto zauważyć, iż zgodnie z poglądami wyrażanymi przez doktrynę prawniczą, jak również utrwalonymi w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, ordynacja podatkowa wyraźnie określa dopuszczalne metody oszacowania dochodu podatnika. Założeniem określenia przez ustawodawcę sposobów szacowania jest wykluczenie szacowania opartego na metodach losowych<sup>11</sup>. Co więcej, poglądy w orzecznictwie kreują stanowisko, iż „szacowanie podstawy opodatkowania powinno być oparte na w miarę realnych założeniach i dokonywane przy uwzględnieniu logicznych metod rozumowania. Za utrwalony również należy uznać pogląd, że to do organu należy wybór metody szacowania podstawy opodatkowania, a sąd, dokonując kontroli takiej decyzji, ogranicza się do sprawdzenia, czy wybór metody nie był dowolny i nie doprowadził do ustaleń sprzecznych z logiką i zasadami doświadczenia życiowego”<sup>12</sup>. Należy również wspomnieć, że jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a podatnik

9 A. Kłosińska, Rozdział V. *Charakter prawny instytucji szacowania podstawy opodatkowania* [w:] *Szacowanie podstawy opodatkowania* [online]. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020-04-29 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/monograph/369466984/60a>.

10 L. Etel, *Art. 23 [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V [online]. LEX, 2020-04-10 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/commentary/587226054/145069>.

11 Wyrok WSA w Lublinie z 24 sierpnia 2004 r., sygn. akt I SA/Ld 1801/2003.

12 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 12 października 2016 r., sygn. akt I SA/Go 223/16.

jest zobowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, to organ podatkowy określa wysokość zaliczek za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

## 5. Analiza problemu

Głównym problemem, który pojawia się przy omawianiu instytucji oszacowania podstawy opodatkowania jest to, że działania organów podatkowych polegające na odrzuceniu ksiąg jako dowodów wymagają obalenia domniemania ich zgodności z prawdą, zaś ciężar ten spoczywa na tych organach. Dane wynikające z ksiąg powinny zostać ocenione przez organ w taki sposób, aby mogły określić podstawę opodatkowania. Niekiedy w czasie badania danej księgi okazuje się, że brak jest niektórych jej części bądź wkradły się do niej nieprawidłowości. Organ podatkowy nie może przy pojawieniu się pierwszych problemów dowodowych, takich jak brak niektórych zapisów czy nieprawidłowości w prowadzeniu księgi zakładać, iż w danej sytuacji zachodzi konieczność szacunkowego ustalenia podstawy opodatkowania.

Powyższy pogląd obowiązuje w polskim orzecznictwie już od wielu lat. Wskazują na to orzeczenia NSA z lat dziewięćdziesiątych, w których stwierdza się, że „nierzetelność księgi nie stwarza automatycznie podstawy prawnej do obliczenia podatku w drodze szacunkowej. (...) Przepis ten zezwala na szacunek jedynie w razie braku niezbędnych danych do ustalenia podstawy podatkowej. Dane te wynikają nie tylko z księgi, ale także z faktur, remanentów, wysokości marż

i innych dokumentów źródłowych. Ciężar dowodu z mocy art. 77 § 1 ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego<sup>13</sup> (dalej k.p.a.) – spoczywa na organie administracyjnym i jeśli strona przedłoży niepełny materiał dowodowy, wówczas organ ten ma obowiązek (z własnej inicjatywy) go uzupełnić, aż do uzyskania pewności co do istnienia określonego stanu faktycznego sprawy<sup>14</sup>. W innych wyrokach NSA wskazuje z kolei, iż „nierzetelność podatkowych ksiąg nie w każdym przypadku musi skutkować ustaleniem podstaw opodatkowania w drodze szacunku<sup>15</sup>, jak też, że „organ podatkowy jest uprawniony do ustalania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (...) ciąży na nim obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych kroków dla ustalenia tej podstawy w sposób możliwie najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wysokości, a zatem nie może on przyjmować za podstawę swoich rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych<sup>16</sup>.

W orzecznictwie możemy również zauważyć, iż „treści przepisów art. 23 § 1 punkt 1 i 2 o.p. i art. 24b u.p.d.o.f. nie można rozumieć w ten sposób, że oszacowanie jest dopuszczalne, gdy brak jest dowodów na okoliczność poniesienia wydatku w celu uzyskania przychodu<sup>17</sup>. Problemem w takim przypadku może być to, iż przy obliczaniu podatku dochodowego faktura na dany towar bądź usługę, która mogłaby stanowić dowód poniesionych kosztów, jest niewymagana przez ustawodawcę. Pod uwagę brany jest jedynie rzeczywiście poniesiony koszt. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach orzekł<sup>18</sup>, że okazanie faktury nie jest materialnoprawną przesłanką odliczenia kosztu od przychodu. Naj-

istotniejsze jest to czy rzeczywiście zaistniało poniesienie kosztów w celu uzyskania przychodu.

Tym samym sąd stwierdził, iż w przypadku braku faktury bądź jej nierzetelności organy podatkowe nie są zwolnione z powinności ustalenia prawdy materialnej zaistniałej transakcji. Powyższe potęgować może trudności w dążeniu przez organy skarbowe do określenia podstawy opodatkowania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistego.

W przypadku szacowania podstawy opodatkowania organy skarbowe zobowiązane są do zbadania kosztów uzyskania przychodu, co wskazał w swoim wyroku NSA: „dokonując oszacowania dochodu w części, która dotyczyła samochodów zakupionych u włoskich kontrahentów, a których nie zaewidencjonowano ani po stronie zakupu, ani po stronie sprzedaży, pominięto w ogóle koszty ich zakupu, choć to na ich podstawie dokonano w tej części obliczenia przyjętej marży zysku i w rezultacie określenia wysokości przychodu. Decydując się na oszacowanie podstawy opodatkowania na podstawie art. 23 § 4 o.p. organ podatkowy nie może pominać, przyjętych za podstawę obliczenia marży, kosztów zakupu towarów podlegających dalszej odsprzedaży<sup>19</sup>.

Kolejnym i zarazem często pojawiającym się problemem jest też to, iż szacowanie podstawy opodatkowania wiąże się zazwyczaj z określeniem wysokości zaległości podatkowej, dlatego w takiej sytuacji zachodzi także potrzeba obliczenia odsetek. Organ podatkowy po wyczerpaniu wszystkich możliwych działań

13 T.j. Dz.U. 2020 poz. 256.

14 Wyrok NSA z 17 kwietnia 1996 r., sygn. akt SA/Lu 1011/95, LEX nr 26748.

15 Wyrok NSA z 9 maja 1995 r., sygn. akt SA/Lu 1433/94, LEX nr 26862.

16 Wyrok NSA z 12 kwietnia 1994 r., sygn. akt SA/Lu 1748/93, LEX nr 26508.

17 Wyrok WSA w Łodzi z 16 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Ld 138/18.

18 Wyrok WSA w Gliwicach z 12 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 1062/19.

19 Wyrok NSA z 13 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2964/12.

poprzedzających możliwość wyliczenia podstawy opodatkowania na zasadzie jej oszacowania, dokonujący obliczenia podstawy zobowiązany jest do przeanalizowania zaległości podatkowych w formie niezapłaconych zaliczek na podatek dochodowy. O tym, że za zaległość podatkową uważa się również zaliczkę na podatek dochodowy, która nie została opłacona w terminie, stanowi art. 51 § 2 o.p.: „za zaległość podatkową uważa się także niezapłaconą w terminie płatności zaliczkę na podatek, w tym również zaliczkę, o której mowa w art. 23a, lub ratę podatku”. Artykuł 23a o.p. zaś mówi o tym, że „jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze oszacowania, a podatnik jest zobowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość zaliczek za okres, za który podstawa opodatkowania została oszacowana, proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Przepis art. 53a stosuje się odpowiednio”.

Z przytoczonych przepisów jasno wynika, iż organ podatkowy obliczając podstawę opodatkowania powinien wyliczyć także zaliczki na podatek dochodowy. Organy skarbowe przyjmują natomiast postawę, zgodnie z którą zaliczki te mają taką samą wartość przez cały rok. Z taką praktyką niewątpliwie nie wolno się zgodzić, gdyż działanie to podważa założenie, iż w myśl instytucji oszacowania podstawy opodatkowania należy dążyć do określenia podstawy w sposób najbardziej zbliżony do jej rzeczywistej wartości.

Jak wskazał Ryszard Sowiński „wprowadzenie sztywnej reguły w tym względzie jest niezgodne z celem szacowania, ja-

kim jest określenie podstawy opodatkowania w sposób możliwie najbardziej zbliżony do rzeczywistego. I tak np., jeżeli oszacowaniu dokonywanemu w październiku podlega obrót przedsiębiorstwa turystycznego za okres styczeń-wrzesień, to może dojść do istotnego zniekształcenia wysokości odsetek od zaległości podatkowych, jakie powinien zapłacić przedsiębiorca od rzeczywistej zwłoki. Zakładając, że szczyt sezonu turystycznego przypada na III kwartał roku, największa część odsetek powinna być naliczana za ten okres. Tymczasem – stosując sztywną regułę art. 23b – zaległość podatkowa zostanie rozłożona równomiernie na cały rok, ze szkodą dla podatnika. Podobnie może dojść do sytuacji, kiedy podatnik skorzysta z omawianego przepisu”<sup>20</sup>.

Powyższe potwierdza orzeczenie NSA, w którym stwierdził on, że „skoro przepis art. 23a o.p. wskazuje na konieczność proporcjonalnego określenia zaliczek w odniesieniu do wysokości zobowiązania za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, to musi być znana wysokość zobowiązania za dany okres rozliczeniowy czy rok podatkowy. Ma on zastosowanie w przypadku oszacowania podstawy opodatkowania po zakończeniu roku podatkowego. Organ w decyzji określa wówczas jedynie wysokość odsetek za zwłokę w zapłacie zaliczek, jednakże, aby obliczyć wysokość odsetek, musi najpierw ustalić wysokość zaliczek...”<sup>21</sup>. W wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim orzeczono natomiast, że „wydając decyzję określającą odsetki od niezapłaconych w terminie zaliczek, organ podatkowy nie bada okoliczności faktycznych, które mają znaczenie dla wymiaru zobowiązania podatkowego (...). Organy podatkowe, określając wysokość odsetek, nie były zobowiązane

do przeprowadzenia postępowania dowodowego na okoliczności stanowiące podstawę wymiaru zobowiązania w podatku dochodowym”<sup>22</sup>.

## 6. Podsumowanie

W niniejszym artykule poruszona została kwestia zakorzenionej w polskim prawie podatkowym instytucji szacowania podstawy opodatkowania. Jest ona stosowana wówczas, gdy organy skarbowe nie są w stanie ustalić tej podstawy w oparciu o księgi, a w ślad za tym określić wysokości należnego podatku do zapłaty przez podatnika. W ocenie autora szacowanie podstawy opodatkowania jest skomplikowaną procedurą, przez co finalnie rezultat jej przeprowadzenia może odbiegać od przyjętych założeń. Z przepisów jasno wynika, że organy podatkowe mają ograniczone działanie w zakresie stosowania omawianej tu instytucji. Z jednej strony są bowiem zobowiązane do szacowania podstawy opodatkowania z uwzględnieniem kosztów podatkowych oraz zaległości w taki sposób, aby była ona jak najbardziej zbliżona do jej rzeczywistego wymiaru, z drugiej zaś przepisy jednoznacznie określają, że organy skarbowe nie są uprawnione do swobodnego wyboru sposobu tego szacowania i generalnie powinny postępować zgodnie ze zdefiniowanymi w prawie podatkowym metodami szacunkowymi. Ich wybór oraz zastosowanie musi być odpowiednio uzasadnione, inaczej może dojść do podważania decyzji w przedmiocie zastosowania konkretnej metody szacunku.

Spełnienia wyznaczonych warunków szacowania podstawy opodatkowania nie ułatwia także obowiązek ustalenia kosztów uzyskania przychodów, które są niezbędne do prawidłowego oblicze-

20 R. Sowiński, *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, rok LXV – z. 3/2003, s. 15.

21 Wyrok NSA z 30 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3018/12.

22 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 4 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Go 1/19.

nia tejże podstawy. Źle wyliczone koszty mogą być bowiem powodem do zakwestionowania oszacowanej podstawy, zaś określenie kosztów uzyskania przychodu jest szczególnie trudne w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, gdzie faktura nie jest wymagana, a organ skarbowy powinien przyjąć

rzeczywiście poniesiony koszt. Niekiedy organy podatkowe, aby oszacować prawidłową podstawę opodatkowania, muszą przebrnąć przez tor przeszkód właśnie w postaci braku faktur czy też nie zawsze udokumentowanych kosztów. Spełnienie wszystkich wymogów należytego oszacowania podstawy opodatkowania jest niezwykle trudne w praktyce, a czasami wydaje się wręcz niemożliwe. W efekcie finalnie obliczona podstawa może znacznie odbiegać od jej rzeczywistego wymiaru, co może też być przyczyną wkroczenia przez podatnika na drogę sądową i rozpoczęcia sporu z organami skarbowymi.

W efekcie finalnie obliczona podstawa może znacznie odbiegać od jej rzeczywistego wymiaru, co może też być przyczyną wkroczenia przez podatnika na drogę sądową i rozpoczęcia sporu z organami skarbowymi.

## Bibliografia

1. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 42 i nast.
2. P. Borszowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania (według Ordynacji podatkowej)* [online]. Publikacje Elektroniczne ABC, 2020-04-09 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/publication/469833598>.
3. A. Huchla, *Oszacowanie w przepisach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 1999, nr 1, s. 30; H. Dzwonkowski, *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. I*, „Glosa” 2000, nr 7, s. 1 oraz *Szacowanie podstawy opodatkowania, cz. II*, „Glosa” 2000, nr 8, s. 1; A. Ostrowska, *Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania*, „Glosa” 2001, nr 8, s. 19; P. Wojtasiuk, *Ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania*, „Fiskus” 1999, nr 10, s. 24.
4. K. Biernacki, *Konsekwencje popełnienia przez podatników błędów w prowadzonych księgach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 12.
5. A. Kłosińska, Rozdział V. *Charakter prawny instytucji szacowania podstawy opodatkowania* [w:] *Szacowanie podstawy opodatkowania* [online]. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020-04-29 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/monograph/369466984/60a>.
6. L. Etel, *Art. 23 [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V [online]. LEX, 2020-04-10 [dostęp: 2020-05-13]; <https://sip.lex.pl/#/commentary/587226054/145069>.
7. R. Sowiński, *Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”, rok LXV – z. 3/2003, s. 15.

### Summary

Paweł Boś

#### Estimation of tax base and tax deductible costs by tax authorities – problem analysis

The article deals with the institution of estimating the tax base, rooted in Polish law. It is used when the tax authorities are not able to determine the tax base from the books and thus the tax due to be paid by the taxpayer. In the author's opinion, the institution of estimating the tax base is a complicated institution, which may differ from the actual assumptions of its introduction. It is clear from the regulations that the tax authorities have a limited activity in the application of the assessment of the tax base. On the one hand, the tax authorities are obliged to estimate the tax base taking into account the tax costs and arrears in such a way that the estimated base is as close as possible to its actual size. On the other hand, the legislation clearly states that the tax authorities are not free to determine the method of estimating the tax base and, as a matter of key importance, they should adhere to the estimation methods established in the tax law. The choice of these methods and their use must be properly justified, which leads to a questioning of the decision to use a particular estimation method.



**Bartosz Nawrot**

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

**Słowa kluczowe:** prawo, tajemnica zawodowa, psycholog, tajemnica psychologa, uchylenie tajemnicy, zachowanie tajemnicy, informacje, ustawa o zawodzie psychologa, Kodeks postępowania karnego, kodeks karny, kodeks cywilny, kodeks wykroczeń, ustawa o przeciwdziałaniu narkomanii, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## TAJEMNICA PSYCHOLOGA A WARUNKI JEJ UCHYLENIA – ROZWAŻANIA NA GRUNCIE POSTĘPOWANIA KARNEGO ORAZ CYWILNEGO – CZ. 2

Analiza przesłanek i trybu uchylenia tajemnicy zawodowej psychologa, dokonana w części pierwszej niniejszej publikacji<sup>1</sup>, prowadzi do wniosku, iż na gruncie postępowania karnego co do zasady istnieje możliwość zwolnienia psychologa z tajemnicy zawodowej. Wyjątkiem od tej zasady jest zakaz przesłuchiwanie psychologa, wykonującego czynności wynikające z art. 52 ust. 1 ustawy z 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego<sup>2</sup>. Regulacje zawarte w tym przepisie mają na celu ochronę osoby znajdującej się w trudnej sytuacji emocjonalnej. Nawet jeśli wypowiedzi takich osób wprost zawierają stwierdzenia, żeby lekarz poinformował o tym właściwe władze, to taka postawa nie powinna być wykorzystywana przeciwko niemu, gdyż trudno w tym wypadku mówić właśnie ze względu na stan emocjonalny pacjenta o w pełni świadomej zgodzie na ujawnienie takich tajemnic przez psychologa.

### 1. Wprowadzenie

Psycholog zobowiązany jest do zachowania w tajemnicy informacji związanych z klientem, uzyskanych w związku z wykonywaniem zawodu. Ustawa o zawodzie psychologa przewiduje wyłącznie dwa wyjątki: gdy zagrożone jest zdrowie albo życie klienta lub innych osób, bądź gdy tak stanowią ustawy. W tym

kontekście pojawia się zatem wątpliwość czy na psychologu ciąży ewentualny obowiązek zawiadomienia organów ścigania o popełnieniu przestępstwa. Niewątpliwie psycholog w trakcie swojej pracy może uzyskać informacje o przestępstwie. Do jego popełnienia może przyznać się sam pacjent, ale fakt ten może wynikać również z opisu przeżyć pacjenta, gdy sam jest ofiarą<sup>3</sup> albo świadkiem

1 Por. B. Nawrot, *Tajemnica psychologa a warunki jej uchylenia – rozważania na gruncie postępowania karnego oraz cywilnego – cz. 1*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn”, nr 1 (18) styczeń 2020.

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

3 Np. przemocy domowej.



czynu zabronionego. Również okoliczności udzielania pomocy psychologicznej – takie jak ślady pobicia na ciele pacjenta – mogą nasuwać przypuszczenia, że doszło do popełnienia przestępstwa. Kwestię ewentualnego obowiązku poinformowania odpowiednich organów regulują stosowne przepisy.

## 2. Obowiązek denuncjacji przestępstw a tajemnica zawodowa psychologa

W polskim prawie istnieją regulacje, które narzucają obowiązek poinformowania odpowiednich organów o pewnych zdarzeniach, mowa tutaj oczywiście o art. 73 ustawy z 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń<sup>4</sup>, który stanowi, że kto wbrew swemu obowiązkowi nie zawiadamia odpowiedniego organu lub osoby o wiadomym mu niebezpieczeństwie zagrażającym życiu lub zdrowiu człowieka albo mieniu w znacznych rozmiarach, podlega karze aresztu albo grzywny. Pomimo że przepis ten nie nakłada obowiązku powiadomienia odpowiednich organów lub osób w określonych przypadkach, to przewiduje się w nim sankcję za niezastosowanie się do tego obowiązku, który jednak musi wynikać z innego źródła. Podstawą takiego obowiązku może być przede wszystkim przepis prawa, ale też i umowa, w tym o pracę, albo zakres obowiązków. Nie w każdym przypadku istnienia takiego obowiązku niezastosowanie się do niego będzie zagrożone sankcją z kodeksu wykroczeń. Chodzi bowiem wyłącznie o takie niebezpieczeństwo, które zagraża życiu lub zdrowiu człowieka (w każdym przypadku), a w odniesieniu do mienia – tylko tego o znacznych rozmiarach (czego nie nale-

ży utożsamiać z wartością tego mienia). Musi zatem istnieć szczególny obowiązek zawiadomienia o niebezpieczeństwie, wynikającym z przepisów szczególnych, aby można było mówić o nałożeniu sankcji za jego nieprzestrzeżenie.

Co do zasady na psychologach nie ciąży tego rodzaju szczególny obowiązek. Sama okoliczność, że w sytuacji zagrożenia życia albo zdrowia klienta lub innych osób psycholog jest zwolniony z tajemnicy (art. 14 ust. 3 ustawy z 8 czerwca 2001 r. o zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów<sup>5</sup>) nie oznacza, że ma on na tej podstawie obowiązek zawiadomienia odpowiedniego organu lub osoby<sup>6</sup>.

Kolejnym przykładem jest art. 304 § 1 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego<sup>7</sup>, który ustanawia, że każdy, dowiedziawszy się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu, ma społeczny obowiązek zawiadomić o tym prokuratora lub policję. Powyższy przepis nakłada zatem społeczny obowiązek poinformowania prokuratora albo policji o tym fakcie. Przestępstwami ściganymi z urzędu są te przestępstwa, od których ścigania ustawa nie uzależnia złożenia wniosku przez uprawnionego albo nie są one prowadzone z oskarżenia prywatnego. Generalną zasadą jest ściganie przestępstw z urzędu, natomiast wyjątkami – tryb wnioskowy i prywatnoscargowy. Stwierdzenie, czy dane przestępstwo jest ścigane z urzędu czy też w innym trybie, wymaga sięgnięcia do części szczególnej ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny<sup>8</sup> albo innej ustawy, która zawiera przepis karny.

Jeżeli w treści przepisu brak jest informacji o trybie ścigania, to przestępstwo to jest ścigane z urzędu. W pewnych sytuacjach może być jednak konieczne sprawdzenie również innych przepisów danej ustawy, które mogą stanowić, że określone przestępstwo nie jest ścigane z urzędu. W sytuacji zatem, gdy przestępstwo jest ścigane z urzędu, również psycholog ma obowiązek poinformowania organów prokuratury albo policji o jego popełnieniu. Obowiązek ten ma jednak charakter społeczny, a nie prawny, zatem co do zasady za jego nieprzestrzeżenie nie grożą żadne konsekwencje prawne. Nie można natomiast wykluczyć w pewnych przypadkach odpowiedzialności dyscyplinarnej. Będzie to dotyczyło przede wszystkim sytuacji, w których poważnie zagrożone jest zdrowie albo życie klienta lub innych osób<sup>9</sup>. Powiadomienie prokuratury albo policji może nastąpić na piśmie albo ustnie do protokołu. Zgodnie z § 2 ww. przepisu instytucje państwowe i samorządowe, które w związku ze swą działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu, są obowiązane niezwłocznie zawiadomić o tym prokuratora lub policję oraz przedsięwziąć niezbędne czynności do czasu przybycia organu powołanego do ścigania przestępstw lub do czasu wydania przez ten organ stosownego zarządzenia, aby nie dopuścić do zatarcia śladów i dowodów przestępstwa.

Prawny obowiązek powiadomienia o przestępstwie nałożony jest na instytucje państwowe i samorządowe, które w związku ze swą działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa

4 Ustawa z 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (t.j. Dz.U. 2020 poz. 568 z późn. zm.), zwana dalej: „k.w.”.

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

6 A. Huk, *Tajemnica zawodowa lekarza w polskim procesie karnym*, Warszawa 2006, s. 135.

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

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

9 Art. 20 pkt 1 w zw. z art. 14 ust. 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy o zawodzie psychologa oraz art. 20 pkt 2 ustawy o zawodzie psychologa w zw. z art. 21 Kodeksu Etyki Psychologa.

ściganego z urzędu. Są one obowiązane niezwłocznie zawiadomić o tym prokuratora lub policję oraz przedsięwzięć niezbędne czynności do czasu przybycia organu powołanego do ścigania przestępstw lub do czasu wydania przez ten organ stosownego zarządzenia, aby nie dopuścić do zatarcia śladów i dowodów przestępstwa.

Sporne pozostaje określenie katalogu podmiotów, które są uznawane za instytucje państwowe i samorządowe. Brak jest w doktrynie m.in. zgody, czy za taką instytucję mogą być uznane szpitale będące własnością samorządów albo poszczególnych ministerstw i czy w związku z tym obowiązek ten rozciąga się na zatrudnionych w tych instytucjach psychologów<sup>10</sup>.

Należy po pierwsze wskazać, że obowiązek denuncjacji nałożony jest na instytucję jako taką, a nie na jej pracownika (którym może być psycholog). Zobowiązana jest zatem osoba, która jest uprawniona do kierowania daną instytucją, a szeregowy pracownik obowiązany jest tylko do powiadomienia swojego przełożonego. Ponadto sankcję za niezastosowanie się do tego obowiązku określa art. 231 § 1 k.k., którego część podmiotowa ograniczona jest wyłącznie do funkcjonariuszy publicznych. O tym, kto jest funkcjonariuszem publicznym, rozstrzyga przede wszystkim art. 115 § 13 k.k. – w kontekście zawodu psychologa może to dotyczyć osoby „będącej pracownikiem administracji rządowej, innego organu państwowego lub samorządu terytorialnego, chyba że pełni wyłącznie

czynności usługowe, a także inna osoba w zakresie, w którym uprawniona jest do wydawania decyzji administracyjnych”. Problem z rozstrzygnięciem, jakie podmioty są instytucjami państwowymi i samorządowymi, w kontekście udzielania świadczeń zdrowotnych sprowadza się przede wszystkim do kwestii struktury właścicielskiej podmiotu.

Działalność leczniczą zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1-7 ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>11</sup> mogą prowadzić m.in. przedsiębiorcy, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jednostki budżetowe, instytuty badawcze, a także jednostki wojskowe. Mogą one generalnie działać jako jednostki budżetowe, spółki osobowe, spółki kapitałowe itd., a ich właścicielem mogą być również Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Status prawny szpitala może być zatem niezwykle złożony, może być on prowadzony na przykład przez województwo w formie spółki akcyjnej. Zatem o ile w pewnych sytuacjach szpital albo inny zakład może być intuicyjnie rozumiany jako instytucja państwowa (bo jest stworzony przez ministra w formie jednostki budżetowej), o tyle w innych sytuacjach może to być wątpliwe, a w jeszcze innych – w sposób oczywisty nie<sup>12</sup>.

Pomimo rozbieżności w doktrynie należy zgodzić się z poglądem, że osoba udzielająca pomocy medycznej, czy też precyzyjniej, organ kierujący jednostką, w której udzielana jest taka pomoc, w żadnym wypadku nie będzie zobowiązany do powiadomienia organów ścigania na podstawie art. 304 § 2 k.p.k.

Za taką interpretacją przemawia przede wszystkim okoliczność, że przyjęcie poglądu odmiennego prowadziłoby do wniosku, iż obowiązek denuncjacji uzależniony jest od miejsca udzielania pomocy medycznej<sup>13</sup>. Na psychologa spoczywa zatem wyłącznie społeczny obowiązek poinformowania organów ścigania o fakcie popełnienia przestępstwa ściganego z urzędu. Realizacja obowiązku podlega ocenie wyłącznie w sferze moralnej, nie zaś w sferze prawnej.

### 3. Przemoc w rodzinie a tajemnica zawodowa psychologa

Innym przypadkiem jest obowiązek zawiadomienia organu o niebezpieczeństwie grożącym życiu lub zdrowiu człowieka, który może zaistnieć w kontekście przemocy w rodzinie. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie<sup>14</sup>, który stanowi, że osoby, które w związku z wykonywaniem swoich obowiązków służbowych lub zawodowych powzięły podejrzenie o popełnieniu ściganego z urzędu przestępstwa z użyciem przemocy w rodzinie, niezwłocznie zawiadamiają o tym policję lub prokuratora. Natomiast ust. 2 ww. przepisu ustanawia, że osoby będące świadkami przemocy w rodzinie powinny poinformować o tym policję, prokuratora lub inny podmiot działający na rzecz przeciwdziałania przemocy w rodzinie. Obowiązek zawiadomienia organów ścigania dotyczy zatem wyłącznie sytuacji przemocy w rodzinie. Przyjmuje się, że jest to obowiązek o charakterze społecznym<sup>15</sup> (jego realizacja podlega ocenie wyłącz-

10 M. Filar i in., *Odpowiedzialność lekarzy i zakładów opieki zdrowotnej*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 231 i n.

11 Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz.U. 2020 poz. 567 z późn. zm.), zwana dalej: „ustawą o działalności leczniczej”.

12 Np. jeżeli jest prowadzony przez osobę prywatną.

13 Zob. W. Grzeszczyk, *Szczególne tryb uchylania tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2002, Nr 6, s. 123-124.

14 Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie (Dz.U. 2020 poz. 218 z późn. zm.), zwana dalej „ustawą o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie”.

15 Co jest zasadą i odnosi się do zdecydowanej większości przestępstw, a zwłaszcza tych poważnych.

nie w sferze moralnej), a nie prawnym. W praktyce jest to więc powtórzenie regulacji z k.p.k. W szczególności przepis art. 12 ustawy o przeciwdziałaniu przemoc w rodzinie sam w sobie nie uchyla przepisów o obowiązku zachowania tajemnicy, natomiast może do tego dojść w pewnych okolicznościach<sup>16</sup> przewidzianych w odrębnych przepisach<sup>17</sup>.

#### 4. Styczność z substancjami nielegalnymi

Psychologowie w ramach swojej pracy zawodowej mogą mieć kontakt z osobami uzależnionymi od narkotyków. Ustawa z 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>18</sup> zawiera przepisy nakładające obowiązek powiadomienia organów ścigania o przestępstwach związanych z narkotykami, mowa tu o art. 56 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii, który stanowi, że kto, wbrew przepisom art. 33-35, art. 37, art. 40 i art. 40a, wprowadza do obrotu środki odurzające, substancje psychotropowe, słomę makową lub nowe substancje psychoaktywne albo uczestniczy w takim obrocie, podlega grzywnie i karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8, art. 58 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii – kto, wbrew przepisom ustawy, udziela innej osobie środka odurzającego, substancji psychotropowej lub nowej substancji psychoaktywnej, ułatwia albo umożliwia ich użycie albo nakłania do użycia takiego środka lub substancji, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3 oraz art. 59 ust. 1 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii – kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, udziela innej osobie środka odurzającego, substancji psychotro-

powej lub nowej substancji psychoaktywnej, ułatwia użycie albo nakłania do użycia takiego środka lub substancji, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10. Natomiast art. 60 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii ustanawia katalog podmiotów obowiązanych do poinformowania odpowiednich organów, tj. kto, będąc właścicielem lub działającym w jego imieniu zarządcą albo kierownikiem zakładu gastronomicznego, lokalu rozrywkowego lub prowadząc inną działalność usługową, mając wiarygodną wiadomość o popełnieniu przestępstwa określonego w art. 56, 58 lub 59 na terenie tego zakładu lub lokalu, nie powiadamia o tym niezwłocznie organów ścigania, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2.

Katalog podmiotów zobowiązanych do takiego zawiadomienia jest bardzo ograniczony. Obejmuje właścicieli lub działających w ich imieniu zarządców albo kierowników zakładu gastronomicznego, lokalu rozrywkowego oraz osoby prowadzące inną działalność usługową, posiadających wiarygodną wiadomość o popełnieniu jednego z przestępstw na terenie tego zakładu lub lokalu. W odniesieniu do działalności psychologów rozstrzygnięcia wymaga, czy prowadzona przez nich działalność ma charakter działalności usługowej. Brak jest ustawowej definicji tego pojęcia na gruncie ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>19</sup>. Pomocniczo można więc sięgnąć do Rozporządzenia Rady Ministrów z 27 grudnia 2017 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług<sup>20</sup>. W podklasie E znajdują się usługi szpitalne psychiatryczne, usługi w zakresie

zdrowia psychicznego świadczone przez psychologów i psychiatrów oraz usługi w zakresie pomocy społecznej z zakwaterowaniem, świadczone osobom z zaburzeniami psychicznymi. Nie można zatem wykluczyć uznania, że taka działalność mogłaby zostać uznana za „inną działalność usługową” w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii<sup>21</sup>.

Podkreślenia natomiast wymaga, że z literalnego brzmienia przepisu wynika, iż przestępstwo musi być popełnione na terenie zakładu gastronomicznego lub lokalu rozrywkowego, ale już nie na terenie, gdzie prowadzona jest „inna działalność usługowa”<sup>22</sup>. Oznacza to, że obowiązek taki powstaje w momencie, w którym psycholog, będący jednocześnie osobą prowadzącą inną działalność usługową (tj. inną niż zakład gastronomiczny i lokal rozrywkowy) poweźmie wiarygodną wiadomość o popełnieniu na terenie jakiegoś zakładu gastronomicznego (restauracji, stołówki itp.) lub lokalu rozrywkowego (klubu, pubu, dyskoteki itp.) jednego z przestępstw określonych w art. 56, 58 i 59 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii. W takiej sytuacji należy niezwłocznie zawiadomić organy ścigania, pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Na marginesie należy wskazać, że przepis ten nie nakłada na nikogo obowiązku poinformowania organów ścigania o fakcie, że ktoś jest uzależniony od narkotyków albo takie narkotyki przy sobie posiada. Niewątpliwie to właśnie z takimi sytuacjami mogą spotkać się w codziennej pracy osoby wykonujące zawód psychologa. Z drugiej jednak strony art. 240 k.k. ma charakter wyjąt-

16 Dotyczy to m.in. psychologów w sytuacji, gdy zachowanie tajemnicy może stanowić niebezpieczeństwo dla życia albo zdrowia pacjenta lub innych osób zgodnie z art. 14 ustawy o psychologach.

17 M. Safjan, *Problemy prawne tajemnicy lekarskiej*, KPP Nr 1/1995, s. 48 i n.

18 Ustawa z 29 lipca 2005. o przeciwdziałaniu narkomanii (t.j. Dz.U. 2019 poz. 322 z późn. zm.), zwana dalej: „ustawą o przeciwdziałaniu narkomanii”.

19 T. Strogosz, *Komentarz do art. 60 [w:] Ustawa o przeciwdziałaniu narkomanii. Komentarz*, T. Strogosz, 2008, Legalis.

20 Rozporządzenie Rady Ministrów z 27 grudnia 2017 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz.U. 2017 poz. 2440), zwanej dalej: „PKWiU”.

21 T. Strogosz, *Komentarz do art. 60... op. cit.*, Legalis. Odmienne K. Łucarz, A. Muszyńska, *Komentarz do art. 60 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii [w:] Ustawa o przeciwdziałaniu narkomanii. Komentarz*, K. Łucarz, A. Muszyńska, LEX nr 32619.

22 Np. w gabinecie psychologa czy poradni.

kowy, gdyż nakłada obowiązek prawny zawiadomienia o przestępstwie, w przeciwieństwie do pozostałych regulacji, które co do zasady przewidują wyłącznie obowiązek społeczny. Ponadto obowiązek z art. 240 k.k. dotyczy tylko enumeratywnie określonych przestępstw, których ciężar gatunkowy jest znaczny<sup>23</sup>. Przesłanki określone w art. 60 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii, jakkolwiek niewątpliwie szkodliwe społecznie, nie mają charakteru tak „poważnego”. W kolizji z obowiązkiem zachowania pewnych faktów w tajemnicy, który to obowiązek wynika z Konstytucji, umów międzynarodowych oraz innych przepisów rangi ustawowej, wobec braku jednoznacznego zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy w tym wypadku, pierwszeństwo należałoby jednak przyznać obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej<sup>24</sup>.

### 5. Odpowiedzialność za naruszenie tajemnicy zawodowej

Na koniec warto rozważyć ewentualną odpowiedzialność za naruszenie tajemnicy zawodowej przez psychologa. Ujawnienie tajemnicy klienta może skutkować odpowiedzialnością cywilną, karną i dyscyplinarną. Odpowiedzialność cywilna związana jest z naruszeniem dóbr osobistych klienta lub innych osób, a także zawartego w Konstytucji prawa do ochrony prawnej życia poczętego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Pacjent lub jego przedstawiciel ustawowy może wówczas wytoczyć przeciwko osobie, która naruszyła jego tajemnicę,

powództwo na podstawie art. 23 lub 24 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>25</sup> (np. żądanie przeproszenia, ogłoszenia wyroku w prasie) oraz żądać zapłaty odpowiedniej sumy pieniężnej tytułem zadośćuczynienia za doznaną krzywdę<sup>26</sup>. Jeżeli przez ujawnienie tajemnicy klient poniósł szkodę majątkową<sup>27</sup>, możliwa jest także odpowiedzialność za czyn niedozwolony<sup>28</sup>.

Niezależnie od odpowiedzialności cywilnej nie jest wykluczona także odpowiedzialność karna, przede wszystkim ze względu na sam fakt ujawnienia tajemnicy zawodowej przez osobę, która była zobowiązana do jej zachowania. Zgodnie z art. 266 § 1 k.k. osoba, która jest zobowiązana na podstawie ustawy albo umowy do zachowania w tajemnicy pewnej informacji, a informację tę ujawnia lub wykorzystuje, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2. Przepis ten określa sankcję karną za ujawnienie albo wykorzystanie przez psychologa informacji, którą miał obowiązek zachowania w tajemnicy. Źródłem tego obowiązku może być albo przepis prawa albo umowa. Przesłanką przestępstwa to może być popełnione wyłącznie umyślnie, w zamiarze bezpośrednim albo ewentualnym. Przez „ujawnienie” należy rozumieć sytuację, w której osoba nieuprawniona pozna treść informacji. Informacja musi do takiej osoby dotrzeć i musi się ona z nią zapoznać.

Ujawnienie może przybrać formę udostępnienia dokumentu, wypowiedzi ustnej albo użycia znaku lub gestu. Na-

tomiast „wykorzystaniem” jest takie użycie informacji objętej tajemnicą, którego celem będzie uzyskanie pożytku dla siebie albo kogoś innego czy też korzyści ze znajomości informacji. Wykorzystanie musi mieć przy tym charakter bezprawny, tj. naruszać przepis ustawy. W stosunku do osoby niebędącej funkcjonariuszem publicznym przestępstwo to jest ścigane na wniosek. Zatem wyłącznie sam pokrzywdzony może zainicjować postępowanie przygotowawcze. Po złożeniu wniosku dalsze postępowanie toczy się już z urzędu. Osoba obowiązana do zachowania tajemnicy będzie odpowiadała karnie za przestępstwo z art. 266 § 1 k.k. wyłącznie wtedy, gdy chciała je popełnić albo przewidywała możliwość jego popełnienia i się na to godziła<sup>29</sup>. Ponadto osoba nieuprawniona musi się rzeczywiście zapoznać z treścią informacji objętej tajemnicą – niewystarczające jest samo umożliwienie takiego zapoznania się<sup>30</sup>.

### 6. Podsumowanie

Należy stwierdzić, podsumowując, że regulacje zawarte w art. 73 k.w. nie stanowią samoistnej przesłanki do zaistnienia obowiązku poinformowania przez psychologa odpowiednich organów bądź osób w sytuacji zagrożenia życia albo zdrowia klienta lub innych osób, nawet jeśli sama okoliczność zwalnia psychologa z jego tajemnicy zawodowej. Na tle k.p.k., tj. art. 304 § 1, każdy jest obowiązany poinformować odpowiednie organy o przestępstwie ściganym z urzędu.

W sytuacji gdy przestępstwo jest ścigane z urzędu, również psycho-

23 Handel ludźmi, szpiegostwo, zabójstwo itp.

24 Zob. B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 2014, s. 379; K. Łojewski, *Instytucja odmowy zeznań w polskim procesie karnym*, Warszawa 1970, s. 141 i n.

25 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145, zwana dalej: „k.c.”.

26 Art. 448 k.c.

27 Np. utracił możliwość wykonywania zawodu lub został zwolniony z zajmowanego stanowiska czy pełnionej funkcji.

28 Art. 415 k.c.

29 Art. 9 § 1 k.k.

30 Co może mieć miejsce np. przy zamierzonym niedostatecznym zabezpieczeniu dokumentów albo w sytuacji przekazywania informacji innej osobie uprawnionej w taki sposób, że mogła się z nią zapoznać osoba nieuprawniona, na przykład przy głośnej rozmowie w miejscu publicznym.

log ma obowiązek poinformowania organów prokuratury albo policji o jego popełnieniu. Obowiązek ten ma jednak charakter społeczny, a nie prawny, zatem co do zasady za jego nieprzestrzeganie nie grożą żadne konsekwencje prawnokarne.

Nie można natomiast wykluczyć w pewnych przypadkach odpowiedzialności dyscyplinarnej. Będzie to dotyczyło przede wszystkim sytuacji, w których poważnie zagrożone jest zdrowie albo życie klienta lub innych osób. Sytuacja wygląda podobnie w przypadku art. 12 ustawy o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie. Przyjmuje się, że jest to obowiązek o charakterze społecznym, nie zaś prawnym. W praktyce jest to więc powtórzenie regulacji z k.p.k. W tym przypadku art. 12 ustawy o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie sam w so-

bie nie uchyla przepisów o obowiązku zachowania tajemnicy, jednakże należy mieć na uwadze, iż pewne okoliczności faktyczne<sup>31</sup> mogą uchylić tajemnicę zawodową. Sytuacja kształtuje się odmiennie, jeśli psycholog poweźmie wiarygodną wiadomość o popełnieniu na terenie jakiegoś zakładu gastronomicznego lub lokalu rozrywkowego jednego z przestępstw określonych w art. 56, 58 i 59 ustawy o przeciwdziałaniu narkomanii. W takim przypadku psycholog obowiązany jest niezwłocznie zawiadomić organy ścigania, pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Na marginesie należy wskazać, że przepisy te nie nakładają na nikogo obowiązku poinformowania organów ścigania o fakcie, że ktoś jest uzależniony od narkotyków albo takie narkotyki przy sobie posiada. Na koniec warto wskazać, że

ujawnienie tajemnicy klienta może skutkować odpowiedzialnością cywilną, karną i dyscyplinarną. Odpowiedzialność cywilna związana jest z naruszeniem dóbr osobistych klienta lub innych osób, a także zawartego w Konstytucji prawa do ochrony prawnej życia poczętego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Natomiast bezprawne naruszenie tajemnicy zawodowej przez psychologa zgodnie z art. 266 § 1 k.k. zagrożone jest karą pozbawienia wolności do lat 2. Niezależnie od odpowiedzialności cywilnej oraz karnej, psycholog naruszający tajemnicę zawodową musi także liczyć się z odpowiedzialnością dyscyplinarną przed członkami samorządu psychologów, który może podjąć decyzję o ewentualnym skreśleniu z listy psychologów z pozbawieniem prawa do wykonywania zawodu.

31 Zagrożenie życia lub zdrowia klienta bądź innych osób.

## Summary

Bartosz Nawrot

### **The psychologist's secret and the conditions for its repeal, considerations on the grounds of criminal and civil proceedings - part 2**

The analysis of the prerequisites and procedures for waiving the professional confidentiality of a psychologist, carried out in the first part of this publication, leads to the conclusion that in criminal proceedings, as a rule, it is possible to exempt a psychologist from professional confidentiality. An exception to this rule is the ban on questioning a psychologist who performs activities under the Mental Health Protection Act, i.e. Article 52(1) of the Act of 19 August 1994 on the Protection of Mental Health. The regulations contained in the above-mentioned article are aimed at protecting a person in a difficult emotional situation. Even if their statements explicitly include a statement that a doctor should inform the competent authorities about it should not be used against him, because in this case it is difficult to talk about a fully conscious consent to disclose such secrets precisely because of the emotional state of the patient. The psychologist is obliged to keep confidential information related to the client, obtained in connection with its profession. The act on the profession of a psychologist provides only two exceptions: when the health or life of the client or other persons is at risk, or when the acts so provide. In this context, it is therefore questionable whether the psychologist is under a possible obligation to notify law enforcement agencies of a crime. Undoubtedly, a psychologist can obtain information about a crime in the course of his or her work. The patient himself may admit to having committed it, but this fact may also result from the description of the patient's experiences when he himself is a victim or witness of a criminal act. Also the circumstances of providing psychological assistance - such as traces of beating on the patient's body - may suggest that a crime has been committed. The question of a possible obligation to inform the relevant authorities is regulated by the relevant legislation.

## Szkolenia on-line w RB Akademia



Dbając o Państwa komfort oferujemy wysokiej jakości szkolenia i kursy online z zakresu: podatków, rachunkowości, finansów, controllingu, kadr i płac oraz HR. Szkolenia online skierowane są do wszystkich osób chcących zdobywać i poszerzać wiedzę w każdym miejscu na świecie, z zakresu księgowości, kadr, płac, controllingu i finansów. Uczestnik szkoleniu online otrzyma: autorskie materiały prowadzącego w wersji elektronicznej oraz certyfikat potwierdzający uczestnictwo w szkoleniu.

### JAK TO DZIAŁA?

1

Krok pierwszy

Zapisz się na szkolenie on-line

2

Krok drugi

Otrzymasz potwierdzenia zapisania się na szkolenie

3

Krok trzeci

W kolejnym mailu dostaniesz dane dostępowe

4

Krok czwarty

Logujesz się na wskazane dane i korzystasz ze szkolenia

**W DZISIEJSZYCH CZASACH JEST TO NAJLEPSZA I NAJBARDZIEJ NOWOCZESNA FORMA ZDOBYWANIA PROFESJONALNEJ WIEDZY.**

## „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:

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.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