

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Justyna Kyć

**Zasada wyczerpania praw autorskich  
do cyfrowych egzemplarzy utworów  
w orzecznictwie Trybunału  
Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 2**

Paweł Dymłang

**Ujmowanie faktur wystawianych  
do paragonów w Jednolitym Pliku  
Kontrolnym – „prawo broszurowe”  
a przepisy rozporządzenia JPK\_V7**

Sylwia Jaszczuk

**Materialnoprawne podstawy  
orzeczenia rozvodu**

Nr 12 (29) grudzień 2020

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



**Russell Bedford**  
taking you further

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



Projekt opodatkowania spółek komandytowych podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT) ma wejść w życie już od 01.01.2021 roku. Aby zabezpieczyć swoją działalność, zadbaj o przekształcenie formy działalności.

**Przekształcenie składa się z kilku kroków:**

- 1. sporządzenie planu przekształcenia;**
- 2. podjęcie uchwały o przyjęciu planu przekształcenia;**
- 3. złożenie przez wspólników oświadczenia o uczestnictwie w spółce przekształconej;**
- 4. dokonanie w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wpisu przekształconej spółki jawnej;**
- 5. złożenie wniosku o ogłoszenie w Monitorze Sądowym i Gospodarczym o przekształceniu spółki komandytowej w spółkę jawną.**

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu. Powierz profesjonalistom jego optymalizację.

al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa

T: 22 276 61 80, E: [office@russellbedford.pl](mailto:office@russellbedford.pl)

Zabezpiecz swój biznes

## **Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną, krok po kroku**



*Nasi specjaliści przeprowadzą dla ciebie uproszczone postępowanie przekształcenia działalności tak, aby była jak najbardziej opłacalna i jednocześnie zgodna ze znowelizowanym prawem.*

## Polecamy

### Zasada wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 2

Justyna Kyć

*Celem artykułu jest kontynuacja tytułowej tematyki omówionej w części pierwszej opracowania i dalsza analiza precedensowych orzeczeń TSUE. Autorka przedstawia między innymi wnioski wynikające z przełomowego wyroku Trybunału z 19 grudnia 2019 r., w którym przesądził on o tym, czy zasada wyczerpania praw autorskich ma zastosowanie do cyfrowych kopii utworów innych niż oprogramowanie.*

**Patrz str. 20**

#### **Samochód firmowy wykorzystywany dla celów prywatnych przez pracownika i używanie samochodu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych**

Marek Piotrowski

*Istnieje kilka sposobów korzystania w firmach z samochodów osobowych. Wiele wątpliwości budzą w praktyce rozliczenia podatkowe wynikające z używania samochodów w ramach działalności gospodarczej, ponieważ przewidziano w tym obszarze regulacje szczególne, zarówno w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jak też w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

**Patrz str. 6**

#### **Ujmowanie faktur wystawianych do paragonów w Jednolitym Pliku Kontrolnym – „prawo broszurowe” a przepisy rozporządzenia JPK\_V7**

Paweł Dymłang

*Publikacja jest swoistą polemiką z poglądami prezentowanymi w broszurach informacyjnych i poradnikach zamieszczanych na stronach resortu finansów, w kwestii stosowania przepisów Rozporządzenia 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.*

**Patrz str. 41**

#### **Materialnoprawne podstawy orzeczenia rozwodu**

Sylwia Jaszcuk

*Zgodnie z polskim porządkiem prawnym orzeczenie rozwodu jest możliwe wyłącznie przy spełnieniu przesłanki trwałego i zupełnego rozkładu pożycia. Przesłanki te bezwzględnie muszą być spełnione łącznie i w przypadku braku jednej z nich sąd nie może wyrokiem rozwiązać małżeństwa przez rozwód. Autorka przedstawia w opracowaniu stanowisko Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych w omawianej problematyce.*

**Patrz str. 26**

## Spis treści

### NOWOŚCI

*Sławomir Wach*

Zwolnienie z podatku dochodowego przy sprzedaży lokalu mieszkalnego ..... 4

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Marek Piotrowski*

Samochód firmowy wykorzystywany dla celów prywatnych przez pracownika  
i używanie samochodu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych ..... 6

*Paweł Boś*

Skutki podatkowe zbycia przedsiębiorstwa ..... 17

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Justyna Kyć*

Zasada wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie  
Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – cz. 2 ..... 20

### JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

*Sylwia Jaszczyk*

Materialnoprawne podstawy orzeczenia rozvodu ..... 26

*Michał Sroczyński*

Interpretacje podatkowe i orzecznictwo dotyczące zakresu możliwości stosowania  
podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej ..... 32

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Paweł Dymłang*

Ujmowanie faktur wystawianych do paragonów w Jednolitym Pliku Kontrolnym  
– „prawo broszurowe” a przepisy rozporządzenia JPK\_V7 ..... 41



## Drodzy Czytelnicy

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

Od 1 stycznia 2021 r. wprowadzonych zostało nie tylko wiele zmian podatkowych, ale też nowych obowiązków informacyjnych. Jednym z istotniejszych jest zgłaszanie zawieranych umów o dzieło do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Wymóg dotyczy płatników składek lub osób fizycznych, które zlecają wykonanie dzieła. Warto zwrócić uwagę na to, że dana osoba fizyczna, która zawarła umowę o dzieło, jest zobligowana do zgłoszenia jej w ZUS niezależnie od tego, czy jest zarejestrowana w tej instytucji jako płatnik składek czy też nie. Nowy obowiązek nie będzie konieczny w przypadku umów o dzieło zawieranych z własnym pracownikiem; wykonywanych dla własnego pracodawcy, lecz zawartych z innym podmiotem, a także zawieranych z osobami prowadzącymi działalność gospodarczą na wykonanie przez nie usług, które wchodzą w zakres prowadzonej działalności. O umowach o dzieło nie będą również musiały powiadamiać ZUS podmioty lub jednostki organizacyjne – takie jak fundacje, spółki prawa handlowego czy stowarzyszenia, które nie są płatnikami składek, ponieważ nie zgłaszają do ubezpieczeń społecznych co najmniej jednej osoby ubezpieczonej. Termin zgłaszania do ZUS umów o dzieło jest bardzo krótki i wynosi tylko siedem dni od dnia ich zawarcia, a na stosownym formularzu trzeba będzie m.in. podać dane dotyczące zamawiającego wykonanie umowy o dzieło i jej wykonawcy, daty zawarcia i realizacji określonej umowy.

Skutki zmian podatkowych w 2021 r. niewątpliwie odczują spółki komandytowe, które muszą płacić CIT i podatnicy, którzy uzyskiwali dochód z pracy za granicą i korzystali dotąd z ulgi abolicyjnej. Jeśli chodzi o nowe daniny, to właściciele gospodarstw domowych oraz inni odbiorcy energii będą musieli natomiast uiszczać opłatę mocową, której celem jest zachowanie bezpieczeństwa energetycznego, czyli dostaw energii elektrycznej. Wydatki w gospodarstwach domowych zużywających przez 12 miesięcy ponad 2,8 MWh wzrosną w skali roku o ok. 125 zł. Paradoksalnie, nuta goryczy pojawiła się od początku roku w napojach słodzonych i energetycznych, a to za sprawą tzw. podatku cukrowego.

W tym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (cz. 2); ujmowania faktur wystawianych do paragonów w Jednolitym Pliku Kontrolnym – „prawa broszurowego” i przepisów rozporządzenia JPK\_V7; materialnoprawnych podstaw orzeczenia rozwodu; samochodu firmowego wykorzystywanego dla celów prywatnych przez pracownika i używania samochodu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych; interpretacji podatkowych i orzecznictwa w związku z możliwością stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej; skutków podatkowych zbycia przedsiębiorstwa; zwolnienia z podatku dochodowego przy sprzedaży lokalu mieszkalnego.



*Życzę Państwu dużo zdrowia  
i odporności w 2021 roku!*

*Dr Andrzej Dmowski*

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

### Stawomir Wach

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

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek dochodowy, dochód, przychód, lokal mieszkalny, mieszkanie, zwolnienie podatkowe, sprzedaż, zbycie nieruchomości, ulga podatkowa, zadatek, interpretacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ZWOLNIENIE Z PODATKU DOCHODOWEGO PRZY SPRZEDAŻY LOKALU MIESZKALNEGO

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.f.), wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych<sup>2</sup>, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat<sup>3</sup> od końca roku podatkowego, w którym ono nastąpiło, przychód ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe, przy czym udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>4</sup> z wykładni językowej tego przepisu nie wynika, aby w celu skorzystania ze zwolnienia musiała zaistnieć chronologia zdarzeń (najpierw odpłatne zbycie, a później poniesienie wydatków na własne cele mieszkaniowe). Argumentem nie może być użyty w przepisie zwrot „poczynszy od dnia odpłatnego zbycia”, który wedle NSA należy uznać za element normy wyznaczającej termin wydatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, a przepis wyraźnie wskazuje, że chodzi o termin *ad quem*<sup>5</sup>. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest więc według Sądu wydatkowanie w tym terminie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na własne cele mieszkaniowe, pod rygorem wygaśnięcia prawa do zwolnienia podatkowego<sup>6</sup>.

### 1. Wprowadzenie

W dniu 30 grudnia 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał indywidualną interpretację podatkową<sup>7</sup>, która dotyczyła prawa do ulgi podatkowej w sytuacji, gdy do nabycia lokalu mieszkalnego doszło wcześniej, aniżeli nastąpiła sprzedaż innej nieruchomości, zaś część ustalonej kwoty za nowe mieszkanie została zapłacona przed tą sprzedażą, a część po nabyciu nowego lokalu. Sekwencja zdarzeń była następująca. W dniu 13 czerwca 2016 r. wnioskodawca wraz z żoną kupił mieszkanie A za 340 000 zł, przy czym 170 000 zł (zadatek) zostało

zapłaconych w tym dniu (140 000 zł z umowy przedwstępnej sprzedaży mieszkania B i 30 000 zł ze środków własnych). W dniu 20 lipca 2016 r. autor wniosku sprzedał mieszkanie B za 310 000 zł i otrzymał brakujące 170 000 zł, po czym te 170 000 zł zapłacił następnego dnia za mieszkanie A. Zatem cała kwota (w dwóch częściach) za nabycie lokalu A pochodziła ze sprzedaży mieszkania B, co zostało poświadczane notarialnie.

### 2. Warunki skorzystania z ulgi podatkowej

W związku z wyżej przedstawioną sytuacją podatnik zwrócił się 24 października

1 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

2 O których mowa w art. 30e u.p.d.o.f., w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

3 Wskutek nowelizacji u.p.d.o.f. termin ten został wydłużony do trzech lat, ale zmiana dotyczy tylko dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2019 r.

4 Wyrok NSA z 3 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 3933/17.

5 *Terminus ad quem* – wg Słownika języka polskiego PWN: „moment przewidywany lub ustalony jako końcowy, zamykający coś”.

6 Naczelnny Sąd Administracyjny przywołał w uzasadnieniu tego orzeczenia również wyrok NSA z 6 sierpnia 2019 r., sygn. akt II FSK 2080/17, opubl. CBOSA.

7 Sygnatura nr 2461-KDIB2-2.4511.983.2016.8.MM.

2016 r. z wnioskiem o wydanie interpretacji czy powinien odprowadzić podatek dochodowy od kwoty 170 000 zł – różnicy między ceną zakupu lokalu A i ceną sprzedaży mieszkania B? W jego ocenie ma on prawo do ulgi podatkowej, ponieważ art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. wskazuje, że aby ją zastosować należy spełnić dwa warunki: po pierwsze przeznaczyć przychód na własne cele mieszkaniowe, a po drugie czynność ta powinna nastąpić przed upływem dwuletniego terminu od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zbycie. Obie te przesłanki zostały spełnione, zaś autor wniosku powołał się także na podobne stanowiska, jakie zajęły WSA w Poznaniu w wyroku z 28 października 2015 r.<sup>8</sup> i WSA w Olsztynie w orzeczeniu z 19 listopada 2015 r.<sup>9</sup>.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach uznał w swojej interpretacji<sup>10</sup> stanowisko podatnika za nieprawidłowe, uzasadniając, że dla obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania uwzględnione mogą być tylko wydatki poniesione najwcześniej w dniu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw, zaś zwrot »począwszy od« oznacza pierwszy moment, od którego można dokonać określonych czynności. Zatem nabycie musi nastąpić po zbyciu poprzedniego lokalu. Jedynie wówczas podatnik może zrealizować przesłankę zwolnienia, a zapłata ceny i przeniesienie własności (nabycie) muszą nastąpić nie wcześniej niż od dnia sprzedaży lokalu mieszkalnego. Nabycie mieszkania A, jak też związane z tym wydatki winny być dokonane po sprzedaży lokalu mieszkalnego B,

inaczej nie można uznać, że przychód ze sprzedaży został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe.

Wnioskodawca, w reakcji na tę interpretację, wniósł wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a w odpowiedzi Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził brak podstaw do zmiany interpretacji. Autor wniosku złożył zatem skargę na interpretację, a po podtrzymaniu przez Dyrektora Izby Skarbowej swojego stanowiska, WSA w Krakowie wydał 20 lipca 2017 r. wyrok<sup>11</sup>, w którym uchylił zaskarżoną interpretację. Organ podatkowy wniósł od tego wyroku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który z kolei wyrokiem z 3 grudnia 2019 r. oddalił tę skargę.

### 3. Chronologia zdarzeń a prawo do zwolnienia podatkowego

W zaistniałej sytuacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – wobec powyższych orzeczeń WSA w Krakowie i NSA – ponownie rozpatrzył sprawę i wydał interpretację, w której uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe. Organ podatkowy powołał się m.in. na wspomniany wyrok WSA w Krakowie z 20 lipca 2017 r., w którym to orzeczeniu podkreślono, iż art. 21 ust. 1 pkt 131, art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d) i art. 30e ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. nie przesądzają, że »dochód ze sprzedaży nieruchomości musi być wydatkowany w całości po definitywnym przeniesieniu własności na nabywcę, a poza sporem jest, że strony transakcji mogą postanowić, że część ceny zakupu zostanie przekazana sprzedającemu wcześniej w formie

zadatku, który następnie zostanie zaliczony na poczet ceny zakupu przy zawarciu umowy ostatecznej».

Dyrektor KIS zwrócił też uwagę na stanowisko WSA w Krakowie, które podzielił NSA w wyroku z 3 grudnia 2019 r., że art. 21 ust. 25 pkt 1 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. »nie uzależnia możliwości uzyskania zwolnienia z podatku dochodowego od faktu dokonania nabycia nieruchomości w określonym czasie, a wyłącznie określa termin, w jakim środki na nabycie lokalu mieszkalnego stanowiące przychód ze sprzedaży prawa winny zostać wydatkowane». Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, iż »dokonując wykładni art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. nie można jednoznacznie stwierdzić, że nabycie, jak i wydatki związane z tym nabyciem winny być dokonane po sprzedaży lokalu mieszkalnego, a interpretacja art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. przyjęta przez organ podatkowy w sposób niczym nieuzasadniony utrudnia skorzystanie podatnikowi ze zwolnienia (...). Trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie dla takiej interpretacji przedmiotowego uregulowania, które pozbawia Skarżącego prawa do skorzystania ze zwolnienia w sytuacji, gdy środki otrzymane *de facto* z odpłatnego zbycia nieruchomości B i praw majątkowych z nią związanych przeznaczył na zakup nieruchomości A, służącej zaspokojeniu jego własnych potrzeb mieszkaniowych (...). Zatem dochód ze sprzedaży lokalu B w całości korzysta ze zwolnienia z opodatkowania.

8 Sygn. akt I SA/Po 1032/15.

9 Sygn. akt I SA/Ol 652/15.

10 Sygn. 2461-IBPB-2-2.4511.983.2016.

11 Sygn. akt I SA/Kr 493/17.

### Marek Piotrowski

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

**Słowa kluczowe:** podatki, podatnik, samochód osobowy, samochód firmowy, samochód służbowy, koszty, przychody, środki trwałe, przedsiębiorcy, działalność gospodarcza, samochód prywatny, cele prywatne, ewidencja, sprzedaż samochodu, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## SAMOCHÓD FIRMOWY WYKORZYSTYWANY DLA CELÓW PRYWATNYCH PRZEZ PRACOWNIKA I UŻYWANIE SAMOCHODU NIEWPROWADZONEGO DO EWIDENCJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Istnieje kilka sposobów korzystania z samochodu osobowego w ramach aktywności gospodarczej. Pierwszym z nich jest sytuacja, w której jest on składnikiem majątku firmowego, który stanowi środek trwały. Oprócz tej typowej formy używania samochodu w działalności gospodarczej, w praktyce występuje także szereg innych wariantów, w tym w szczególności: 1) wykorzystywanie prywatnego samochodu przedsiębiorcy dla potrzeb takiej działalności, 2) używanie samochodu osobowego zaliczanego do składników majątku przedsiębiorstwa, który nie jest kwalifikowany jako środek trwały, 3) wykorzystywanie w ramach działalności gospodarczej samochodu na podstawie zawartej umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, 4) używanie przez pracowników ich prywatnego samochodu do celów pracodawcy w związku z wykonywaniem podróży służbowych. Samochód firmowy może być także wykorzystywany dla celów prywatnych przez pracownika. Wiele wątpliwości budzą w praktyce rozliczenia podatkowe wynikające z używania samochodu w ramach działalności gospodarczej, ponieważ przewidziano w tym obszarze regulacje szczególne, tak w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.p.), jak i ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.f.).

### 1. Samochód firmowy wykorzystywany dla celów prywatnych przez pracownika

Stosownie do art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. W szczególności są to: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń czę-

ściowo odpłatnych. W świetle tej regulacji świadczenia dokonywane przez pracodawcę na rzecz pracowników, które mają charakter nieodpłatny, stanowią przychody pracowników z tytułu stosunku pracy, co z kolei oznacza konieczność ustalenia ich wartości i opodatkowania osiągniętego przychodu.

Przy analizowaniu kwestii osiąganych przez pracowników przychodów z tzw. nieodpłatnych świadczeń konieczne jest odwołanie się do wyroku TK z 8 lipca 2014 r.<sup>3</sup> W uzasadnieniu wykazano, że za przychód pracownika może zostać uznane wyłącznie takie świadczenie, które spełnia łącznie poniższe warunki:

1) zostało spełnione za zgodą pracownika (tzn. pracownik skorzystał ze świadczenia w pełni dobrowolnie),

1 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

2 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

3 Wyrok TK z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13, Legalis.



2) zostało spełnione w interesie pracownika (nie w interesie pracodawcy) i przyniosło mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,

3) korzyść, którą osiągnął pracownik, jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi (nie jest dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

#### Przykład

Pracodawca, zgodnie z przyjętymi regulacjami zatrudnienia, udostępnia nieodpłatnie pracownikom samochody służbowe do używania w celach prywatnych. W takiej sytuacji niewątpliwie pracownik korzysta ze wskazanego świadczenia o charakterze nieodpłatnym w pełni dobrowolnie, a ponadto to świadczenie jest spełniane w interesie pracownika i przynosi mu wymierną, indywidualnie mu przypisaną korzyść, czyli uniknięcie wydatku, jaki musiałby ponieść w związku z zapewnieniem i sfinansowaniem środka komunikacji do celów prywatnych. Tym samym wartość tego świadczenia na gruncie u.p.d.o.f. stanowi przychód ze stosunku pracy pracownika.

Należy zauważyć, że od 2015 r. wprowadzono przepisy art. 12 ust. 2a-2c u.p.d.o.f., ustalające szczególne, ryczałtowe zasady określania przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń w związku z wykorzystywaniem przez pracowników samochodów służbowych do celów prywatnych. W myśl dyspozycji art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm<sup>3</sup>,
- 2) 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm<sup>3</sup>.

Jednocześnie w art. 12 ust. 2b u.p.d.o.f. ustalono, że w przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca, wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f.

#### Przykład

Pracodawca we wrześniu 2020 r. udostępnił pracownikowi firmowy samochód osobowy do korzystania w celach prywatnych w okresie 10-21 września 2020 r. Pojemność silnika udostępnionego samochodu wynosi 2 000 cm<sup>3</sup>.

Ponieważ samochód wykorzystywany jest przez pracownika do celów prywatnych jedynie przez część miesiąca (12 dni), wartość przychodu osiąganego z tytułu nieodpłatnego świadczenia należy ustalić na podstawie art. 12 ust. 2a w zw. z art. 12 ust. 2b u.p.d.o.f. W konsekwencji wartość przychodu osiągniętego przez pracownika z tytułu wskazanego nieodpłatnego świadczenia we wrześniu 2020 r. wyniosła 160 zł, co wynika z wyliczenia:  $(400 \text{ zł} \div 30) \times 12 = 160 \text{ zł}$ .

Ważne jest także wskazanie na art. 12 ust. 2c u.p.d.o.f. Ta regulacja ustala bowiem, że jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w art. 12 ust. 2a albo ust. 2b u.p.d.o.f. i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

#### Przykład

Zgodnie z obowiązującym w zakładzie pracy regulaminem wynagradzania pracownicy, którzy wykorzystują do celów prywatnych służbowe samochody pracodawcy, ponoszą z tego tytułu od-

płatność w wysokości 100 zł za każdy miesiąc korzystania z pojazdu i odpowiednio 1/30 tej kwoty za każdy dzień korzystania z pojazdu w przypadku jego wykorzystywania do celów prywatnych przez część miesiąca. Pracownik korzystał do celów prywatnych z samochodu o pojemności 1700 cm<sup>3</sup> przez cały wrzesień 2020 r. W takim wypadku, stosownie do art. 12 ust. 2a pkt 2 w zw. z art. 12 ust. 2c u.p.d.o.f., przychód pracownika osiągnięty we wrześniu 2020 r. z tytułu częściowo odpłatnego świadczenia wyniesie 300 zł (co wynika z wyliczenia:  $400 \text{ zł} - 100 \text{ zł} = 300 \text{ zł}$ ).

Wprowadzenie ryczałtowej formy opodatkowania przychodów osiąganych przez pracowników w związku z wykorzystywaniem samochodów służbowych do celów prywatnych przyjęto z aprobatą, jako rozwiązanie, które – jak się początkowo wydawało – w sposób jasny i jednoznaczny pozwoli na ustalanie wartości przychodów osiąganych z tego tytułu przez pracowników. Jednak dość szybko okazało się, że ten optymizm był przedwczesny. Mianowicie w szeregu interpretacji organów podatkowych zaprezentowano stanowisko, w świetle którego ustalany na podstawie art. 12 ust. 2a-2c u.p.d.o.f. ryczałtowy przychód w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych nie obejmuje kosztów paliwa zużywanego przez pracownika, jeżeli koszt nabycia tego paliwa obciąża pracodawcę. Tak stwierdził m.in. Dyrektor IS w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 20 maja 2016 r.

#### Interpretacja indywidualna Dyrektora IS w Łodzi z 20 maja 2016 r.<sup>4</sup>

Ryczałtowo określona wartość przedmiotowego nieodpłatnego świadczenia obejmuje wyłącznie koszty pracodawcy wynikające z udostępnienia pracownikowi samochodu służbowego do celów

<sup>4</sup> Sygn. 1061-IPTPB1.4511.191.2016.2.KLK, Legalis.

prywatnych. W sytuacji, gdy pracodawca zdecyduje się dodatkowo pokrywać wydatki pracownika, np. na paliwo wykorzystywane w innych celach niż służbowe, wówczas wartość tego paliwa będzie stanowił podlegający opodatkowaniu przychód pracownika ze stosunku pracy, którego wysokość należy ustalać na podstawie art. 12 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f.

Trzeba jednak zauważyć, że wyżej cytowany pogląd, prezentowany przez organy podatkowe, był kwestionowany przez szereg orzeczeń sądów administracyjnych. W wydawanych wyrokach sądy te podkreślały, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. jednoznacznie wskazuje, że świadczeniem pracodawcy nie jest jedynie udostępnienie samochodu, lecz zapewnienie możliwości prawidłowego jego używania – zatem także ponoszenie niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie (m.in. wyrok WSA w Krakowie z 14 września 2016 r.<sup>5</sup>). Taką argumentację podzielił także NSA w korzystnym dla podatników wyroku z 10 lipca 2018 r., w którym oddalił skargę kasacyjną MF na wyrok WSA we Wrocławiu z 23 listopada 2015 r.<sup>6</sup>.

### Orzeczenie

Przytoczony przepis art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. nie daje podstaw do różnicowania dla celów podatkowych – co czyni organ – kosztów, które mogą być objęte ryczałtem (np. ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy), od tych, których ryczałt nie obejmuje (paliwo). To wszystko prowadzi do wniosku, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia wykładnię, iż wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje również udostępnienie dane-

mu pracownikowi paliwa, które nie stanowi odrębnego świadczenia<sup>7</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny w powyższym wyroku potwierdził zatem wypracowaną linię orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych, które w szeregu wyroków uchylających wydawane interpretacje indywidualne prawa podatkowego wskazywały na brak podstaw do odrębnego ustalania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w związku z zużyciem paliwa, którego koszt nabycia ponosi pracodawca. Pogląd ten potwierdził także NSA w wyroku z 19 lipca 2019 r.<sup>8</sup>. W konsekwencji tak znaczącej rozbieżności między orzeczeniami sądów administracyjnych i wydawanymi przez organy podatkowe interpretacjami indywidualnymi prawa podatkowego, MF wydał 11 września 2020 r. interpretację ogólną, w której podzielił argumentację sądów administracyjnych.

### Interpretacja ogólna MF z 11 września 2020 r. w sprawie ryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych<sup>9</sup>

Przyjmując zatem argumentację zawartą w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. należy stwierdzić, że ryczałtowo określona w tym przepisie wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje ponoszone przez pracodawcę koszty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu, przykładowo takie jak: paliwo, ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, okresowe przeglądy, które zakład pracy – jako właściciel samochodu – musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym. Uży-

wanie tak udostępnionego samochodu czasami wiąże się z dodatkowymi kosztami, takimi jak opłaty parkingowe, czy opłaty za przejazdy autostradą, które nie mogą być uznawane za świadczenia objęte kwotą określoną w art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. Ustawodawca wskazał bowiem wyraźnie, że chodzi o świadczenie związane z wykorzystaniem samochodu służbowego (czy z oddaniem do używania – bezpłatnie – dla celów prywatnych), a nie wszelkimi pochodnymi kosztami związanymi z podróżą samochodem udostępnionym do wykorzystywania w celach prywatnych.

## 2. Sprzedaż samochodu osobowego stanowiącego środek trwały

### 2.1. Sprzedaż nie w pełni zamortyzowanego środka trwałego

Zagadnienie ustalenia dochodu podatkowego w związku z dokonaniem sprzedaży samochodu osobowego stanowiącego środek trwały dotychczas nie budziło większych wątpliwości w przypadku całkowicie amortyzowanych środków trwałych, gdyż suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych jest równa wartości początkowej środka trwałego. Jednak w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. ciekawa była sytuacja, w której zbywany środek trwały nie został całkowicie podatkowo amortyzowany. Jak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.) zasadą jest, że wydatki na nabycie (wytworzenie) środka trwałego, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, są kosztami uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub WNIp, bez względu na czas ich

5 Wyrok WSA w Krakowie z 14 września 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 824/16, Legalis.

6 Wyrok WSA we Wrocławiu z 23 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1595/15, Legalis.

7 Wyrok NSA z 10 lipca 2018 r., sygn. akt II FSK 1185/16, Legalis.

8 Wyrok NSA z 19 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2050/17, Legalis.

9 Interpretacja ogólna MF z 11 września 2020 r. w sprawie ryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych, sygn. DD3.8201.1.2020, Legalis.

poniesienia. Pojawia się tu istotne pytanie dotyczące zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) wartość dokonywanych odpisów amortyzacyjnych zaliczanych w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów ulega ograniczeniu z uwagi na przekroczenie wskazanego tym przepisem limitu w odniesieniu do wartości samochodu.

Należy zauważyć, że literalne brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), wskazującego na uznanie za podatkowe koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nabycie środka trwałego (w przypadku jego odpłatnego zbycia) oraz pomniejszonych o sumę odpisów amortyzacyjnych, odnosi się do pojęcia odpisów amortyzacyjnych, nie zaś do tej części takich odpisów, która została zaliczona w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Dlatego przykładowo w momencie sprzedaży samochodu osobowego, w stosunku do którego stosowany był limit odpisów amortyzacyjnych mogących zostać zaliczonymi do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 20 000 euro (amortyzacja zakończona przed 1 stycznia 2019 r.), a którego wartość początkowa przekraczała 20 000 euro, za koszty uzyskania przychodów mogły zostać uznane wydatki na jego nabycie, pomniejszone o wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych obejmujących zarówno tę część odpisów, która została zaliczona w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów, jak i tę część, która takich kosztów nie stanowiła – stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.).

Należy zauważyć, że w obszarze u.p.d.o.f. regulacja art. 24 ust. 2 zd. 2 u.p.d.o.f. określa sposób ustalania dochodu/stra-

ty z tytułu odpłatnego zbycia składników majątku wskazanych w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. W szczególności w odniesieniu do środków trwałych dochodem/stratą jest różnica między przychodem z odpłatnego zbycia a wartością początkową wykazaną w ewidencji środków trwałych oraz WNiP, z zastrzeżeniem art. 24 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. (niedotyczącym omawianej kwestii), powiększona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., dokonanych od tych środków i wartości.

#### Przykład

Przedsiębiorca (korzystający ze zwolnienia z VAT) w grudniu 2017 r. nabył nowy samochód osobowy za cenę 120 000 zł, który został wprowadzony do ewidencji środków trwałych 28 grudnia 2017 r. Wartość odpisów amortyzacyjnych dokonanych w 2018 r. wyniosła 24 000 zł ( $120\,000\text{ zł} \times 20\%$ ), przy czym z uwagi na obowiązującą w 2018 r. treść art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. do podatkowych kosztów uzyskania przychodów zaliczono jedynie 16 790 zł. W grudniu 2018 r. samochód został sprzedany za kwotę 105 000 zł. W celu właściwego ustalenia dochodu wynikającego z odpłatnego zbycia wskazanego samochodu osobowego zasadne jest odwołanie się do art. 24 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. Należy stwierdzić, że dochodem/stratą z odpłatnego zbycia wskazanego samochodu osobowego (środka trwałego) będzie różnica pomiędzy osiągniętym przychodem (105 000 zł) a wartością początkową wykazaną w ewidencji środków trwałych oraz WNiP (120 000 zł), powiększona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. (24 000 zł). W konsekwencji z tytułu odpłatnego zbycia środka trwałego (samochodu osobowego) podatnik osiągnął dochód w wysokości 9 000 zł, co wynika

z wyliczenia:  $(105\,000\text{ zł} - 120\,000\text{ zł}) + 24\,000\text{ zł}$ .

#### 2.2. Zasady ustalania kosztów podatkowych i odpowiednio dochodów albo straty z tytułu sprzedaży samochodu osobowego stanowiącego środek trwały, wprowadzone od 1 stycznia 2019 r.

Regulacje ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>10</sup> (dalej: ustawa zmieniająca) wprowadziły od 1 stycznia 2019 r. szczególne rozwiązania do przepisów u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., związane z zasadami ustalania podatkowych kosztów uzyskania przychodów i odpowiednio dochodów albo straty w związku z odpłatnym zbyciem samochodów osobowych stanowiących środki trwałe. W świetle nowego art. 16 ust. 5i u.p.d.o.p. kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nabytego uprzednio samochodu osobowego będącego środkiem trwałym są wydatki na jego nabycie, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, w części nieprzekraczającej odpowiednio kwot, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., po pomniejszeniu tych wydatków o sumę odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia tego samochodu zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Z kolei na gruncie u.p.d.o.f. to rozwiązanie zostało wyrażone treścią regulacji art. 24 ust. 2a u.p.d.o.f., w myśl której dochodem albo stratą w ramach działalności, o której mowa w art. 24 ust. 2 zd. 2 u.p.d.o.f., z odpłatnego zbycia nabytego uprzednio samochodu osobowego będącego środkiem trwałym jest różnica między przychodem z odpłatnego zbycia tego samochodu a jego wartością początkową wykazaną w ewidencji środków

10 Ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2018 poz. 2159.

trwałych oraz WNiP, w części nieprzekraczającej odpowiednio kwot, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., po pomniejszeniu tej wartości o sumę odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia tego samochodu zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Reguła wynikająca zarówno z art. 16 ust. 5i u.p.d.o.p., jak i z art. 24 ust. 2a u.p.d.o.f. nie znajduje zastosowania, gdy koszty albo odpowiednio dochody lub strata są ustalane z odpłatnego zbycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został uprzednio oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23a pkt 1 u.p.d.o.f.), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika (art. 16 ust. 5j u.p.d.o.p., art. 24 ust. 2b u.p.d.o.f.).

Norma art. 9 ustawy zmieniającej o charakterze przejściowym ustala, że przepisy art. 24 ust. 2a u.p.d.o.f. oraz art. 16 ust. 5i u.p.d.o.p. stosuje się do samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz WNiP po 31 grudnia 2018 r. To oznacza, że w stosunku do samochodów osobowych, które zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych do 31 grudnia 2018 r., znajdują zastosowanie zasady ustalania kosztów podatkowych oraz odpowiednio ustalania dochodów lub straty z tytułu sprzedaży samochodu osobowego stanowiącego środek trwały, które obowiązywały do końca 2018 r. – niezależnie od faktu, że zbycie takiego składnika majątku nastąpi np. w 2019 r.

### Przykład

Podatnik (osoba fizyczna) 10 stycznia 2019 r. kupił samochód osobowy, który w dniu zakupu został wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Wartość zakupu wskazanego samochodu sta-

nowiąca wartość początkową wyniosła 300 000 zł. Od lutego 2019 r. samochód został poddany amortyzacji metodą liniową według stawki 20%. Miesięczna wartość odpisu amortyzacyjnego wynosi 5 000 zł, przy czym – w związku z art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.d.o.f. – w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów podatnik zalicza jedynie 2 500 zł dokonywanego miesięcznie odpisu amortyzacyjnego. Następnie 20 stycznia 2020 r. podatnik sprzedał samochód, a z tytułu sprzedaży osiągnął przychód w wysokości 270 000 zł. Ponieważ wskazany samochód osobowy został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i WNiP w 2019 r., w zakresie ustalania dochodów/straty z odpłatnego zbycia nabytego uprzednio samochodu osobowego będącego środkiem trwałym zastosowanie znajdują nowe rozwiązania, wprowadzone od 1 stycznia 2019 r. Kierując się art. 24 ust. 2a u.p.d.o.f. należy stwierdzić, że w omawianym przypadku dochodem ze zbycia samochodu osobowego będzie różnica między przychodem z odpłatnego zbycia tego samochodu a jego wartością początkową wykazaną w ewidencji środków trwałych oraz WNiP, w części nieprzekraczającej odpowiednio kwot, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., po pomniejszeniu tej wartości o sumę odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia tego samochodu, zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

W efekcie:

- 1) przychód wyniesie 270 000 zł, koszty uzyskania przychodów wyniosą 120 000 zł, co wynika z wyliczenia: 150 000 (wartość początkowa w wysokości nieprzekraczającej kwoty, o której mowa w art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) pomniejszona o 30 000 zł (suma odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, tj.  $2500 \times 12$ ),
- 2) dochód wyniesie zatem 150 000 zł.

## 2. Samochód niewprowadzony do ewidencji środków trwałych

Samochód osobowy niestanowiący składnika majątku uznawanego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej za środek trwały można wykorzystywać na co najmniej trzy sposoby, mianowicie:

- 1) samochód osobowy stanowi składnik prywatnego majątku przedsiębiorcy (osoby fizycznej) i jest przez niego wykorzystywany nie tylko do celów prywatnych, lecz także dla potrzeb prowadzonej przez niego działalności gospodarczej,
- 2) samochód osobowy stanowi składnik majątku firmowego niebędący środkiem trwałym,
- 3) samochód osobowy pracownika, który jest przez niego używany dla celów działalności pracodawcy.

### 2.1. Prywatny samochód przedsiębiorcy wykorzystywany dla potrzeb działalności gospodarczej

Jedną z powszechnych form wykorzystywania samochodów osobowych w ramach aktywności gospodarczej przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną jest używanie jego prywatnego samochodu osobowego, a zatem pojazdu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych i WNiP, a także niestanowiącego inaczej kwalifikowanego składnika majątku przedsiębiorcy. Znowelizowana 1 stycznia 2019 r. regulacja art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. ustala, że do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu. Te wydatki i składki w wysokości 20% stanowią jednak koszty



uzyskania przychodów, pod warunkiem, że ten samochód jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Należy zauważyć, że obecnie – w odróżnieniu od stanu prawnego obowiązującego do końca 2018 r. – dla rozpoznania kosztów uzyskania przychodów związanych z wykorzystywaniem prywatnego samochodu osobowego do celów działalności gospodarczej podatnik nie prowadzi już ewidencji przebiegu pojazdu (tzw. kilometrówki), żeby ustalić faktyczny przebieg pojazdu dla celów firmowych (limit wysokości poniesionych kosztów, które mogły zostać zaliczone do kosztów podatkowych, był wyznaczony według stawki za 1 km przebiegu).

W konsekwencji nowego rozwiązania – stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. – podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów jedynie 20% poniesionych kosztów używania (w tym składek na ubezpieczenie) samochodu osobowego stanowiącego składnik jego prywatnego majątku, jeżeli łącznie zostaną spełnione poniższe warunki:

- 1) samochód osobowy stanowi własność podatnika,
- 2) samochód jest wykorzystywany również dla celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika.

Po pierwsze dla dopuszczalności zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów 20% kosztów poniesionych w związku z wykorzystywaniem samochodu osobowego, art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. wymaga, aby taki samochód stanowił własność podatnika. Powstaje zatem istotne pytanie, czy ten warunek można uznać za spełniony w przypadku, gdy pojazd stanowi przedmiot współwłasności podatnika. Ponieważ regulacje u.p.d.o.f. nie przewidują

definicji pojęcia własności, zasadne jest odwołanie się do ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>11</sup> (dalej: k.c.). Przepis art. 195 k.c. ustala, że własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność). Skoro współwłasność, niezależnie od jej formy (w częściach ułamkowych albo łączna), stanowi formę wykonywania prawa własności, to na gruncie art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. należy uznać, że ta regulacja znajduje zastosowanie także w stosunku do podatnika wykorzystującego prywatny samochód osobowy, którego jest współwłaścicielem, dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Taki pogląd znajduje oparcie w stanowisku organów podatkowych.

#### **Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21 lutego 2019 r.<sup>12</sup>**

Z literalnego brzmienia art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. wynika, że ww. wydatki mogą stanowić koszt uzyskania przychodu wyłącznie wówczas, gdy samochód osobowy wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej stanowi własność podatnika. Jednocześnie u.p.d.o.f. nie wskazuje, co należy rozumieć pod pojęciem własności. Jednakże w ujęciu celowościowym koszty używania samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku w prowadzonej działalności gospodarczej stanowiącego zarówno własność podatnika, jak i jego współwłasność należy traktować jednako. Zatem niezależnie, czy samochód stanowi własność, czy współwłasność przedsiębiorcy, to wydatki eksploatacyjne na samochód osobowy, który nie jest w działalności składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., będą podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 20%. Dodatkowo należy podkreślić, że sam fakt, iż przedsiębiorca jest właścicielem czy też współwłaścicielem

samochodu osobowego, nie uprawnia go do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej 20% wydatków związanych z używaniem i ubezpieczeniem tego pojazdu. Podatnik musi faktycznie ponosić wydatki eksploatacyjne dotyczące samochodu, który nie tylko służy jego celom osobistym, ale także celom związanym z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Po drugie art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. wymaga, aby prywatny samochód osobowy był wykorzystywany również dla celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika. Ten warunek wpisuje się w podstawową zasadę zaliczania wydatków w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów, przewidzianą art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. za podatkowe koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem jednak tych, które wskazano w art. 23 u.p.d.o.f. Chociaż znowelizowana regulacja art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. nie przewiduje prowadzenia jakichkolwiek ewidencji czy innych instrumentów służących do wykazania, że samochód prywatny przedsiębiorcy jest także wykorzystywany dla celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, to jednak należy pamiętać o ugruntowanym stanowisku, w świetle którego to na podatniku spoczywa ciężar wykazania istnienia związku pomiędzy poniesionym kosztem a prowadzoną działalnością. Podatnik, który chce korzystać z możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów 20% kosztów związanych z użytkowaniem prywatnego samochodu osobowego dla celów działalności gospodarczej, powinien rozważyć wprowadzenie instrumentów pozwalających

11 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

12 Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL3-1.4011.25.2019.1.KF, Legalis.

na wykazanie, że taki samochód jest faktycznie wykorzystywany również dla celów firmowych (dowolnej formy ewidencji, z której wynika, że podatnik użytkował samochód dla celów firmowych).

### 2.2. Samochód osobowy stanowiący składnik majątku firmowego niebędący środkiem trwałym

Jeszcze do końca 2018 r. w obszarze regulacji zarówno u.p.d.o.f., jak i u.p.d.o.p. obowiązywała zasada, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów (z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. oraz odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f. – odnoszących się do wydatków ponoszonych na rzecz pracowników w związku z używaniem przez nich samochodów na potrzeby podatnika) z tytułu samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika (na gruncie u.p.d.o.f. – z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika) – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. Przy czym w celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik był zobowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Zatem – w stanie prawnym obowiązującym do końca 2018 r. – o ile na gruncie u.p.d.o.p. obowiązek rozliczania kosztów wynikających z użytkowania samochodu osobowego, z uwzględnieniem ewidencji przebiegu pojazdu oraz ustalonej stawki za 1 km przebiegu, dotyczył samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika, o tyle w obszarze u.p.d.o.f. ta formuła rozpoznawania kosztów uzyskania przycho-

dów odnosiła się do samochodów osobowych, które nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, a więc także takich, które np. z uwagi na swoją niską wartość nie zostały zakwalifikowane przez podatnika do środków trwałych.

Od 1 stycznia 2019 r. – w związku z nowelizacją art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. oraz wprowadzeniem art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. na mocy ustawy zmieniającej – kosztów uzyskania przychodów nie stanowi 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f., z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f., na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Tym samym z powyższej zasady rozliczania kosztów związanych z użytkowaniem samochodu osobowego wyłączono:

- 1) wydatki ponoszone przez pracodawcę na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności (art. 21 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.) oraz
- 2) wydatki ponoszone z tytułu kosztów używania (w tym kosztów ubezpieczenia), stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. (art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.).

Norma art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. wskazuje, że przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia składników majątku będących:

- 1) środkami trwałymi albo WNIIP podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz WNIIP,

2) składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1 u.p.d.o.f., z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g u.p.d.o.f. nie przekracza 1 500 zł,

3) składnikami majątku, które ze względu na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok nie zostały zaliczone do środków trwałych albo WNIIP,

4) składnikami majątku stanowiącymi spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub udział w takim prawie, które zgodnie z art. 22n ust. 3 u.p.d.o.f. nie podlegają ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz WNIIP (art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. d u.p.d.o.f.)

– wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą lub przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej.

Uwzględniając wskazane regulacje, należy zatem stwierdzić, że na skutek dokonanych 1 stycznia 2019 r. zmian w treści art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f., a także wprowadzenia art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. koszty uzyskania przychodów wynikające z użytkowania samochodów osobowych stanowiących składniki majątku firmowego podatnika, inne niż stanowiące środki trwałe, ale stanowiące składniki majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. a–c u.p.d.o.f., aktualnie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów według reguł właściwych dla tych samochodów osobowych, które są uznawane za środki trwałe.

#### Przykład

Przedsiębiorca w 2018 r. nabył dla celów działalności gospodarczej używany samochód osobowy za cenę 9 000 zł. Zgodnie z art. 22d ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. podatnik nie wprowadził wskazanego samochodu do ewidencji środków trwałych i WNIIP, a poniesione koszty nabycia zaliczył bezpośrednio do kosztów podatkowych. Do

końca 2018 r. – w związku z obowiązującą wówczas treścią regulacji art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. – podatnik prowadził ewidencję przebiegu pojazdu, a poniesione koszty jego użytkowania zaliczał do kosztów podatkowych, w granicach limitu wynikającego z przebiegu tego pojazdu oraz ustalonej stawki za 1 km przebiegu. Ponieważ samochód podatnika stanowi składnik majątku wskazany w art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. b u.p.d.o.f., w 2019 r. w odniesieniu do rozliczania kosztów wynikających z eksploatacji tego samochodu nie będzie stosowana regulacja art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f., poczynając od 1 stycznia 2019 r., podatnik może zaliczać do kosztów podatkowych 75% poniesionych kosztów używania tego samochodu, jeżeli jest on wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika albo 100% poniesionych kosztów używania tego samochodu, jeżeli jest on wykorzystywany wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. Przy kwalifikacji, czy samochód jest wykorzystywany wyłącznie do celów działalności gospodarczej, zastosowanie znajdą regulacje art. 23 ust. 5a, 5f, 5g–5h u.p.d.o.f.

Warto zwrócić także uwagę na aktualnie obowiązującą treść art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. Ta regulacja wskazuje, że – podobnie jak w przypadku samochodów osobowych stanowiących środek trwały – także w odniesieniu do eksploatacji samochodów osobowych, które nie zostały zaliczone do środków trwałych, podatnik może zaliczać do kosztów podatkowych 75% poniesionych kosztów używania tego samochodu, jeżeli jest on wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, albo 100% poniesionych kosztów używania tego samochodu, jeśli jest on wykorzystywany wyłącznie dla celów działalności. Usta-

lenie, że samochód wykorzystywany jest dla celów działalności gospodarczej podobnie jak w przypadku samochodów stanowiących środek trwały podatnika, dokonywane jest w oparciu o regulacje art. 16 ust. 5f–5h u.p.d.o.p. Z takiej kwalifikacji wyłączone są jednak wydatki ponoszone na rzecz pracowników tytułem zwrotu kosztów używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika (zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p.).

### **2.3. Samochód osobowy pracownika wykorzystywany dla celów działalności pracodawcy**

Odmierna kwalifikacja znajduje zastosowanie w przypadku wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika. W tym zakresie obowiązuje reguła ustalona brzmieniem art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.). W jej świetle nie uznaje się za podatkowe koszty uzyskania przychodów wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:

- 1) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- 2) w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za 1 km przebiegu pojazdu określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

Z art. 16 ust. 5 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5 u.p.d.o.f.) wynika, że przebieg pojazdu, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.) powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewi-

dencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Jednocześnie art. 16 ust. 5 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 7 u.p.d.o.f.) wymaga, aby taka ewidencja zawierała co najmniej:

- 1) nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu,
- 2) numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika,
- 3) kolejny numer wpisu,
- 4) datę i cel wyjazdu,
- 5) opis trasy (skąd – dokąd),
- 6) liczbę faktycznie przejechanych kilometrów,
- 7) stawkę za 1 km przebiegu,
- 8) kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu,
- 9) podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

Szczególnego podkreślenia wymaga, że w przypadkach, w których z art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.) powstaje obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu; brak takiej ewidencji skutkuje wyłączeniem wydatków ponoszonych na rzecz pracownika w związku z używaniem przez niego samochodu dla celów działalności podatnika z kosztów podatkowych.

### **3. Ujęcie operacji związanych z samochodami w księgach rachunkowych**

Jeżeli nabyty samochód osobowy spełnia warunki określone dla środków trwałych w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>13</sup> (dalej: u.o.r.), powinien zostać wprowadzony do ewidencji środków trwałych

<sup>13</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 351, z późn. zm.

i być amortyzowany na ogólnych zasadach. Ewidencja tego zdarzenia może w takim przypadku przebiegać zapisem:

1) wartość początkowa zakupionego samochodu – na podstawie dowodu OT:  
Wn konto „Środki trwałe”,  
Ma konto „Środki trwałe w budowie” lub „Rozliczenie zakupu”;

2) odpisy amortyzacyjne:  
Wn konto „Amortyzacja” lub konto zespołu 5,  
Ma konto „Odpisy umorzeniowe środków trwałych”.

Jeśli wartość nabytego samochodu jest niska (a tak czasem jest przy wykupie poleasingowym), to innym rozwiązaniem może być wprowadzenie samochodu osobowego do ewidencji środków trwałych i dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu przyjęcia go do używania lub w miesiącu następnym. Możliwość ta wynika z art. 32 ust. 6 u.o.r. W myśl tego przepisu dla środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo przez odpisanie wartości tego rodzaju środków trwałych.

W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych koszty eksploatacji ujmuje się na koncie właściwym ze względu na rodzaj ponoszonego kosztu:

- 1) paliwo, smary, wycieraczki i części zamienne na koncie „Zużycie materiałów”,
- 2) koszty napraw, przeglądów na koncie „Usługi obce”,
- 3) koszty parkowania czy przejazdów autostradami na koncie „Pozostałe koszty rodzajowe”,
- 4) VAT niepodlegający odliczeniu na koncie

„Podatki i opłaty”, jeżeli nie jest ujmowany jako element ceny nabycia na kontach „Zużycie materiałów” lub „Usługi obce”.

W przypadku gdy część kosztów nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, najwygodniej jest prowadzić ewidencję analityczną do właściwych kont:

- 1) zużycie materiałów stanowiące koszty uzyskania przychodów,
- 2) zużycie materiałów niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

Przykład – ewidencja zakupu opon (kursy bez **boldu**)

Spółka z o.o. nabyła komplet opon letnich za 2 800 zł + 23% VAT i usługę wymiany za 150 zł + 23% VAT. Powyższe nakłady dotyczą auta służącego wyłącznie działalności gospodarczej. Ujęte zostaną:

- 1) faktura potwierdzająca nabycie:

Wn konto „Rozliczenie kosztów” – 3 628,50 zł,

Ma konto „Rozrachunki z dostawcami” – 3 628,50 zł;

- 2) ujęcie kosztu:

Wn konto „Zużycie materiałów” – 2 800 zł,

Wn konto „Usługi obce” – 150 zł,

Wn konto „VAT naliczony” (jeśli podlega odliczeniu) – 678,50 zł,

Ma konto „Rozliczenie zakupu” – 3 628,50 zł.

Jeśli jednostka prowadzi również ewidencję kosztów według miejsc powstawania, to rozliczy ten nakład:

Wn konto „Koszty zarządu/koszty sprzedaży/inne koszty wg układu funkcjonalnego” – 2 950 zł,

Ma konto „Rozliczenie kosztów” – 2 950 zł.

Jeśli pojazd osobowy nie jest użytkowany wyłącznie do działalności gospodarczej albo gdy jednostka ze względu na zwolnienie przedmiotowe lub podmiotowe nie ma możliwości odliczenia VAT naliczonego, albo ze względu na prowadzenie działalności opodatkowanej i zwolnionej z VAT nie ma prawa w całości odliczać VAT naliczonego, to ujmie ten podatek jako koszt. Może zarachować go, jeśli dla nabywanych materiałów stosuje cenę nabycia, na koncie „Zużycie materiałów” albo w przypadku, gdy materiały ewidencjonuje w cenach zakupu – na koncie „Podatki i opłaty, VAT niepodlegający odliczeniu”.

*Przykład*

Spółka z o.o. nabyła komplet opon zimowych za 2 800 zł + 23% VAT i usługę wymiany za 150 zł + 23% VAT. Powyższe nakłady dotyczą auta osobowego będącego środkiem trwałym, dla którego jednak nie jest prowadzona ewidencja na potrzeby VAT.

Wydatki ujęte zostaną:

- 1) faktura potwierdzająca nabycie:

Wn konto „Rozliczenie kosztów” – 3 628,50 zł,

Ma konto „Rozrachunki z dostawcami” – 3 628,50 zł;

- 2) ujęcie kosztu:

Wn konto „Zużycie materiałów” – 2 800 zł,

Wn konto „Usługi obce” – 150 zł,

Wn konto „Podatki i opłaty, VAT niepodlegający odliczeniu” – 339,25 zł,

Wn konto „VAT naliczony” (podlega odliczeniu w 50%) – 339,25 zł,

Ma konto „Rozliczenie zakupu” – 3 628,50 zł.

Jeśli jednostka prowadzi również ewidencję kosztów według miejsc powstawania, to rozliczy ten nakład:

Wn konto „Koszty zarządu/koszty sprzedaży/inne koszty wg układu funkcjonalnego” – 3 289,25 zł,



Ma konto „Rozliczenie kosztów” – 3 289,25 zł.

Przychód ze sprzedaży samochodu stanowiącego środek trwały powstaje niezależnie od tego, czy pojazd ten był w pełni amortyzowany, czy też nie. Jeśli nie był, wówczas w momencie jego sprzedaży do kosztów uzyskania przychodów zalicza się wydatki na nabycie lub wytworzenie tego środka trwałego pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty. Sprzedany środek trwały należy wykreślić z ewidencji środków trwałych i WNiP pod datą dokonanej sprzedaży. Jeśli są prowadzone księgi rachunkowe, to przychód ze sprzedaży jest

pozostałym przychodem operacyjnym, a wartość niezamortyzowana stanowi pozostały koszt operacyjny.

*Przykład – sprzedaż samochodu ciężarowego*

W marcu 2020 r. podatnik sprzedał samochód ciężarowy, wpisany do ewidencji środków trwałych i WNiP, za cenę 55 000 zł netto, VAT 23% – 12 650 zł. Jego wartość początkowa wynosiła 130 000 zł, natomiast wysokość dokonanych odpisów amortyzacyjnych od tego pojazdu to 98 000 zł (w tym 12 000 zł niestanowiące kosztów uzyskania przychodów).

Ujęcie w księgach rachunkowych:

1) faktura za sprzedany samochód:

Wn konto „Rozrachunki z odbiorcami” – 67 650 zł,

Ma konto „VAT należny” – 12 650 zł,

Ma konto „Pozostałe przychody operacyjne” – 55 000 zł;

2) wyksięgowanie niezamortyzowanej wartości auta:

Wn konto „Pozostałe koszty operacyjne” – 32 000 zł,

Wn konto „Umorzenie środków trwałych” – 98 000 zł,

Ma konto „Środki trwałe” – 130 000 zł.

#### Podstawa prawna:

- art. 195 k.c.,
- art. 5a pkt 19a, art. 14 ust. 2 pkt 1 i 12, art. 14 ust. 3 pkt 3a, art. 22 ust. 1 i 8, art. 22a-22o, art. 23 ust. 1 pkt 1, 4, 32, 36, 43, 46-48, art. 23 ust. 5-5b i 5e-5h, art. 24 ust. 2 i 2a u.p.d.o.f.,
- art. 4a pkt 9a, art. 12 ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 4 pkt 6a, art. 15 ust. 1 i 6, art. 16 ust. 1 pkt 1, 4, 11, 30, 46, 48-51, art. 16 ust. 5-5b i 5f-5j, art. 16a-16m, art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p.,
- art. 1 pkt 7 i 8, art. 2 pkt 6, art. 9, 15 ustawy zmieniającej.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19591-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2020-artur-holda>



ksiegarnia.beck.pl

# Uwzględnia liczne zmiany podatkowe z 2020 r.

Red.: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Cena: 219 zł



Zamów z **15% rabatem!**\*

Twój kod: **BCK-12PODATKI**

## Książka zawiera wyjaśnienia m.in. w zakresie:

- **wpływu pandemii COVID-19** na zamknięcie roczne (weryfikacja zasady kontynuacji działalności, testowanie na utratę wartości aktywów, rezerwy, ujawnienia w informacji dodatkowych do sprawozdania);
- **wpływu rozwiązań przyjętych w tarczach na przychody i koszty podatkowe** (ustalenie, czy dana dotacja, subwencja, wsparcie finansowe z różnych instytucji, zwolnienia podatkowe itd. mogą być uznane za przychód podatkowy, a wydatki z różnych form wsparcia można uznać za podatkowy koszt uzyskania przychodów);
- **zasad kontroli** wydatkowania środków przyznawanych na podstawie rozwiązań przyjętych w tarczach;
- zmian podatkowych z 2019 r. i 2020 r. mających wpływ na **rozliczenie 2020 r.** (np. ulga na złe długi w podatkach dochodowych, ulga B+R, ulga IP Box, rozliczanie strat podatkowych, koszty użytkowania samochodów osobowych, podatek u źródła, podatek od przychodów z budynków, kasy rejestrujące, możliwość zastosowania 9% obniżonej stawki CIT, wyłączenia z KUP transakcji gotówkowych);
- **zagadnień VAT** (oznaczenia i kody GTU, matryca stawek VAT, biała lista podatkowa, MPP).

Dowiedz się więcej:



[kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl)



81 46 13 300

\*15% rabatu od ceny katalogowej książki: *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020*. Kod jest jednorazowy i ważny do 31 marca 2021 r. do godz. 23:59, do wykorzystania wyłącznie w księgarni internetowej ksiegarnia.beck.pl. Kod należy wprowadzić w pierwszym kroku koszyka w polu „Kod rabatowy”. Szczegółowe warunki korzystania z kodu dostępne są w regulaminie.

## SKUTKI PODATKOWE ZBYCIA PRZEDSIĘBIORSTWA

W rzeczywistości gospodarczej często dochodzi do zbycia przedsiębiorstwa jako całości lub też jakiejś jego części, dlatego przed dokonaniem transakcji należy zastanowić się, jakie skutki podatkowe wywoła dana czynność. Zdarza się bowiem tak, że umowa sprzedaży obejmuje całe przedsiębiorstwo bądź poszczególne jego składniki. W poniższym artykule omawiane są główne kwestie związane z przeniesieniem własności przedsiębiorstwa i skutkami tej czynności na gruncie prawa podatkowego.

### 1. Definicja przedsiębiorstwa

Ustawodawca w przepisach podatkowych nie wyjaśnił pojęcia „przedsiębiorstwo”, dlatego w tym celu należy sięgnąć do ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>1</sup> (dalej: k.c.), który w art. 55<sup>1</sup> wskazuje, iż: przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W art. 55<sup>1</sup> k.c. ustawodawca definiuje przedsiębiorstwo w sposób przedmiotowy, poprzez

wskazanie zespołu składników, które je tworzą. Składniki te są przy tym zorganizowane w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Wyliczenie składników przedsiębiorstwa ma charakter otwarty, a ustawodawca wskazał te, które należą do ważniejszych składników przedsiębiorstwa rozumianego przedmiotowo<sup>2</sup>. Dlatego należy podkreślić, iż przedsiębiorstwo może obejmować również inne składniki materialne i niematerialne. Według Tomasza Króla pojęcie przedsiębiorstwa stosowane w odniesieniu do przepisów podatkowych „to masa majątkowa, której zmiana właściciela powoduje inne konsekwencje podatkowe niż nabycie zbioru niepowiązanych ze sobą składników majątku. Istotny jest nie tylko skład tej masy majątkowej, ale i moment zmiany właściciela. Nie może być traktowany jako przedsiębiorstwo zespół składników, który nie był przedsiębiorstwem u poprzedniego właściciela. Jeżeli przed wniesieniem aportu zespół składników nie miał cech przedsiębiorstwa i nabrał ich dopiero u nowego właściciela, nie stosujemy przepisów podatkowych dedykowanych zmianie właściciela przedsiębiorstwa”<sup>3</sup>.

### 2. Zbycie przedsiębiorstwa

W celu dokonania skutecznego zbycia przedsiębiorstwa konieczne jest zachowanie odpowiedniej formy przewidzianej prawem. Umowa sprzedaży przedsiębiorstwa musi zostać sporządzona w formie pisemnej z notarialnie poświadczonymi podpisami. Jeżeli w skład przedsiębiorstwa wchodzi nieruchomości, to wówczas taka umowa powinna przybrać formę aktu notarialnego sporządzonego przed notariuszem.

#### Paweł Boś

Od 2018 r. pracownik Departamentu Prawa Podatkowego w kancelarii Russell Bedford Poland, student prawa na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, absolwent Zarządzania i Inżynierii produkcji na Politechnice Świętokrzyskiej, certyfikowany specjalista z zakresu cen transferowych w ujęciu międzynarodowym i krajowym, autor licznych artykułów o tematyce prawno-podatkowej, publikowanych w prasie branżowej. Przedmiotem jego zainteresowań jest prawo podatkowe.

**Słowa kluczowe:** podatki, przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa, PCC, podatek dochodowy, sprzedaż przedsiębiorstwa, VAT, zbycie, ZCP, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

2 M. Habdas [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1-125)*, red. M. Fras, Warszawa 2018, art. 55(1).

3 T. Król, *Przedsiębiorstwo i zorganizowana część przedsiębiorstwa*, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/469947771/krol-tomasz-przedsiębiorstwo-i-zorganizowana-czesc-przedsiębiorstwa?keyword=ZCP&cm=SREST> (dostęp: 2020-12-09).

### 3. Zorganizowana część przedsiębiorstwa

Przepisy kodeksu cywilnego nie definiują natomiast pojęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej: ZCP). Definicję tę umieszczono jednakże w art. 2 pkt 27e ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>4</sup> (dalej: u.p.t.u.) oraz art. 4a pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) i art. 5a pkt 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup> (dalej: u.p.d.o.f.). W powyższych ustawach przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

W zakresie wyodrębnienia funkcjonalnego dla uznania danego zespołu składników za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, składniki te muszą pozostawać między sobą we wzajemnych interakcjach w taki sposób, że należy je traktować jako zorganizowany, autonomiczny zespół składników powiązanych funkcjonalnie, nie zaś zespół przypadkowych elementów, których jedyną cechą jest to, że stanowią własność jednego podmiotu<sup>7</sup>. Powyższe oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa nie jest sumą poszczególnych składników, przy pomocy których w przyszłości będzie można prowadzić odrębny zakład czy też przedsiębiorstwo, lecz pewnym zorganizowanym zespołem tych składników.

Podstawowym wymogiem dla stwierdzenia, że transakcja jest zbyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jest konieczność stanowienia przez nią zespołu składników materialnych i niematerialnych. Ponadto warunkiem niezbędnym jest wydzielenie tego zespołu w istniejącym przedsiębiorstwie, które to wydzielenie ma zachodzić na trzech płaszczyznach:

- organizacyjnej,
- finansowej,
- funkcjonalnej.

Wszystko to zaś ma prowadzić do umożliwienia nabywcy kontynuacji działalności bez konieczności dokonywania istotnych uzupełnień istniejącego zespołu składników majątkowych<sup>8</sup>. Dlatego większa część sporów z organami podatkowymi dotyczy tego, czy wyłączenie jakiegoś składnika majątku w momencie np. dokonywania aportu nie powoduje utraty cechy zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Może to być np. wyłączenie z aportu nieruchomości.

### 4. Ustawa o podatku od towarów i usług

Zgodnie z art. 6 pkt 1 u.p.t.u. transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa są wyłączone z opodatkowania VAT. Zatem czynność polegająca na sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Oznacza to, że nie wystąpi konieczność zapłaty podatku należnego i nie powstanie prawo do odliczenia podatku naliczonego. Należy jednak pamiętać, żeby rozróżnić zbycie przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa od zbycia poszczególnych elementów przed-

siębiorstwa. Jeżeli czynność zbycia będzie dotyczyła jedynie poszczególnych elementów, które nie będą miały zdolności do samodzielnego funkcjonowania jako odrębne przedsiębiorstwo, to czynność ta będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług według przepisów u.p.t.u. Dlatego na gruncie podatku VAT tak ważne jest udowodnienie, iż zbyta część przedsiębiorstwa posiada samodzielność funkcjonowania jako odrębne przedsiębiorstwo.

### 5. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych

Zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>9</sup> (dalej: u.p.c.c.) nie podlegają temu podatkowi czynności cywilnoprawne w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług oraz jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności. Zatem jeżeli dana czynność nie podlega VAT, to zapłacimy od niej podatek od czynności cywilnoprawnych. Jak już zostało wskazane, sprzedaż przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części jest całkowicie wyłączona spod uregulowań ustawy o podatku od towarów i usług, zatem podlega PCC. Podkreślić należy, iż w związku z brakiem szczególnych uregulowań dotyczących zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w PCC, zostaną nim opodatkowane poszczególne elementy wchodzące w skład tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. W rezultacie, w ramach zbywanego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, następuje zbycie rzeczy oraz praw majątkowych, w związku z czym stawka podatku według art. 7 u.p.c.c. będzie wynosiła w przypadku:

4 Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2020 poz. 106.

5 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.

6 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426.

7 Pismo z 6 lipca 2016 r. Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. IBPB-1-2/4510-436/16/BD, *Ustalenie czy wyodrębnienie składników majątkowych, poprzez wyodrębnienie funkcjonalne i finansowe zakwalifikowane jako „część nieruchomościowa” stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa*, <http://sip.mf.gov.pl>.

8 Pismo z 6 października 2020 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0113-KD IPT1-3.4012.567.2020.2.MK, *Wyłączenie z VAT zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa*, <http://sip.mf.gov.pl>.

9 Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 815.



- nieruchomości, rzeczy ruchomych – 2%,
- innych praw majątkowych – 1%. Podatkiem PCC obciążony będzie nabywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

## 6. Ustawy o podatkach dochodowych (PIT, CIT)

Podobnie jak w przypadku u.p.c.c., w ustawach o podatku dochodowym ustawodawca nie przewidział szczególnych uregulowań dotyczących sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Należy zatem taką czynność kwalifikować jako sprzedaż poszczególnych składników majątku firmy. W polskim prawie mamy do czynienia z dwoma podatkami dochodowymi, tj. od osób fizycznych, który reguluje u.p.d.o.f. oraz od osób prawnych, który reguluje u.p.d.o.p. Należy zwrócić uwagę, iż skutki sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie podatku dochodowego musimy rozpatrywać odrębnie

dla sprzedającego i dla kupującego. Jednakże uregulowania obu tych ustaw w zakresie zbycia składników firmy są tożsame. Na gruncie podatku dochodowego zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części spowoduje po stronie zbywającego powstanie przychodu na skutek zbycia poszczególnych elementów majątku. Zgodnie z ogólnymi zasadami, opodatkowaniu będzie podlegał dochód będący wynikiem pomniejszenia uzyskanego przychodu o koszty podatkowe. Natomiast po stronie kupującego możliwa będzie kwestia dalszego amortyzowania składników majątku przedsiębiorstwa i zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodu.

## 7. Podsumowanie

W artykule wskazano, iż zarówno w ustawach o podatkach dochodowych, jak i w u.p.c.c. ustawodawca nie wskazał szczególnych przepisów, które odnosiłyby się do sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, dlatego

czynność tę w świetle powyższych ustaw traktuje się jako sprzedaż poszczególnych składników firmy. Natomiast w rozumieniu u.p.t.u. to, czy sprzedaż dotyczy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, czy też poszczególnych składników firmy (nie tworzących ZCP) ma już o wiele większe znaczenie. W przypadku sprzedaży przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa sprzedaż nie będzie opodatkowana VAT. Zbywając przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa zapłacimy podatek PPC i podatek dochodowy (PIT, CIT – zależnie od statusu strony sprzedającej). Jeżeli zaś sprzedaż będzie dotyczyła poszczególnych składników firmy, to pojawi się konieczność opodatkowania jej podatkiem od towarów i usług. Na gruncie podatku dochodowego sprzedaż przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa będzie opodatkowana tak, jak w przypadku sprzedaży poszczególnych składników firmy.

### Summary

Paweł Boś

#### Taxation implications of selling a business

The article points out that both in the income tax acts and in the PCC Act, the legislator did not indicate any special provisions which would relate to the sale of an enterprise or its organised part, therefore, this activity within the meaning of the above acts is treated as the sale of individual components of a company. However, within the meaning of the VAT Act, whether the sale concerns an enterprise or an organised part of an enterprise, or individual components of a company (not constituting a ZCP) is of much greater importance. In the case of sale of an enterprise or an organised part of an enterprise, the sale will not be subject to VAT. When selling an enterprise or an organised part of an enterprise, we will pay PPC and income tax (PIT, CIT - depending on the status of the selling party). And if the sale concerns individual components of the company, it will be necessary to tax it with VAT. On the grounds of income tax, the sale of an enterprise or an organised part of an enterprise will be taxed as in the case of sale of individual components of a company.

### Bibliografia

1. Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.
2. M. Habbas [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna* (art. 1-125), red. M. Fras, Warszawa 2018, art. 55(1).
3. T. Król, *Przedsiębiorstwo i zorganizowana część przedsiębiorstwa*, ABC. <https://sip.lex.pl/#/publication/469947771/krol-tomasz-przedsiębiorstwo-i-zorganizowana-czesc-przedsiębiorstwa?keyword=ZCP&cm=SREST> (dostęp: 2020-12-09).
4. Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2020 poz. 106.
5. Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1406.
6. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426.
7. Pismo z 6 lipca 2016 r. Izby Skarbowej w Katowicach, sygn. IBPB-1-2/4510-436/16/BD, *Ustalenie czy wyodrębnienie składników majątkowych, poprzez wyodrębnienie funkcjonalne i finansowe zakwalifikowane jako „część nieruchomościowa” stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa*, <http://sip.mf.gov.pl>.
8. Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 815.

### Justyna Kyć

Menedżer, radca prawny w Departamencie Prawnym. Od 2017 r. związana z Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w obsłudze Klientów korporacyjnych, w szczególności w zakresie sporządzania i negocjacji umów handlowych oraz świadczenia bieżącego doradztwa prawnego. Jej doświadczenie obejmuje obsługę Klientów z wielu branż, w tym również podmiotów z sektora publicznego. Posiada też bogate doświadczenie w prowadzeniu sporów i reprezentacji Klientów przed sądami powszechnymi oraz administracyjnymi. W Kancelarii Russell Bedford zajmuje się przede wszystkim sprawami z zakresu prawa cywilnego i gospodarczego oraz kompleksową obsługą transakcji M&A. Jest absolwentką Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz Międzywydziałowych Studiów Europejskich w College of Europe/Collège d'Europe w Brugii (Natolin Campus). Ukończyła także studia podyplomowe z zakresu zamówień publicznych, prowadzone przez Szkołę Główną Handlową w Warszawie. W 2020 r. została magistrem prawa francuskiego (Université de Poitiers). Od 2020 r. słuchaczka Centrum Praw Własności Intelektualnej im. H. Grocjusza. Od 2015 r. członek Okręgowej Izby Radców Prawnych w Katowicach.

**Słowa kluczowe:** prawo autorskie, program komputerowy, własność intelektualna, TSUE, e-book, e-książka, cyfrowe egzemplarze utworów, licencja, sprzedaż, rozpowszechnianie, prawo do rozpowszechniania, kopie, orzecznictwo,

## ZASADA WYCZERPANIA PRAW AUTORSKICH DO CYFROWYCH EGZEMPLARZY UTWORÓW W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ – CZ. 2

Niniejsze opracowanie stanowi kontynuację tytułowej tematyki, omówionej w nr. 11 (28) 2020 miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”<sup>1</sup>. Celem artykułu, tak jak w części pierwszej, jest analiza precedensowych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem” lub „TSUE”), które są swoistymi kamieniami milowymi w procesie kształtowania unijnej zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów<sup>2</sup>. Autorka przedstawia między innymi wnioski wynikające z przełomowego wyroku TSUE z 19 grudnia 2019 r. w sprawie *Nederlands Uitgeversverbond i Groep Algemene Uitgevers przeciwko Tom Kabinet Internet BV i in.*<sup>3</sup>, w którym to orzeczeniu Trybunał przesądził, po niemal dekadzie od zadania pytania prejudycjalnego w sprawie *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*<sup>4</sup> o tym, czy ta zasada ma zastosowanie do cyfrowych kopii utworów innych niż oprogramowanie.

### 1. Odstępstwa od prawa do zwielokrotniania cyfrowych egzemplarzy utworów – wyrok TSUE w sprawie *Aleksandrs Ranks i Jurijs Vasiļevičs v. Finanšu un ekonomisko noziegumu izmeklēšanas prokuratūra i Microsoft Corp.*<sup>5</sup>

W przedmiotowej sprawie wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył wykładni art. 4 ust. 2 i art. 5 ust. 1 i 2 dyrektywy 2009/24 (tzw. dyrektywy w sprawie oprogramowania albo dyrektywy *software*)<sup>6</sup>. Wniosek ten został złożony w ramach postępowań karnych przeciwko A. Ranksowi i J. Vasiļevičsowi, ściganym m.in. pod zarzutami nielegalnej sprzedaży w ramach zorganizowanej grupy przestępczej przedmiotów chronionych prawem autorskim, a także wykonywania niezarejestrowanej działalności

gospodarczej w związku z wprowadzeniem do obrotu – poprzez rynek elektroniczny online – kopii używanych programów komputerowych zarejestrowanych na nośnikach, które nie są oryginalne. Stan faktyczny w omawianej sprawie przedstawiał się następująco. Aleksandrs Ranks i Jurijs Vasiļevičs byli ścigani ze względu na to, że sprzedali na rynku elektronicznym online różne chronione prawem autorskim i opracowane przez *Microsoft Corp.* programy komputerowe, w tym wersje oprogramowania *Microsoft Windows* i jego dalszej wersji biurowej *Microsoft Office*. Rozpatrujący sprawę ponownie (w wyniku skutecznego wniesienia kasacji) sąd okręgowy w Rydze (*Rīgas apgabaltiesas Krimināllietu tiesu kolēģija*) na wniosek A. Ranksa i J. Vasiļevičsa postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1 Por. J. Kyć, *Zasada wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworów w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej* – cz. 1, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” nr 11 (28) listopad 2020, s. 31-39.

2 Z uwagi na ograniczone ramy tego opracowania, nie są w nim poruszane kwestie dotyczące ochrony na podstawie prawa własności przemysłowej, tj. ochrony patentowej.

3 Wyrok TSUE z 19 grudnia 2019 r., *Nederlands Uitgeversverbond i Groep Algemene Uitgevers v. Tom Kabinet Internet BV i in.*, C-263/18.

4 Wyrok TSUE z 3 lipca 2012 r., *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*, C-128/11.

5 Wyrok TSUE z 12 października 2016 r., *Aleksandrs Ranks i Jurijs Vasiļevičs v. Finanšu un ekonomisko noziegumu izmeklēšanas prokuratūra i Microsoft Corp.*, C-166/15.

6 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/24/WE z 23 kwietnia 2009 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych (wersja skodyfikowana), Dz.Urz. L 111, s. 16.

1) Czy osoba, która nabyła program komputerowy z »używaną« licencją na płycie, która nie jest oryginalna, ale działa i nie jest wykorzystywana przez żadnego innego użytkownika, może zgodnie z art. 5 ust. 1 i art. 4 ust. 2 dyrektywy 2009/24 powoływać się na wyczerpanie prawa dystrybucji egzemplarza (kopii) tego programu komputerowego, którego pierwszy nabywca dokonał zakupu od uprawnionego z tytułu praw autorskich do oryginalnej płyty, której stan się pogorszył, wobec czego pierwszy nabywca usunął swój egzemplarz (kopię) programu komputerowego lub już go nie używa?

2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: czy osoba, która może powoływać się na wyczerpanie prawa dystrybucji egzemplarza (kopii) programu komputerowego, ma prawo do odsprzedaży tego programu osobie trzeciej na płycie, która nie jest oryginalna, w rozumieniu art. 4 ust. 2 i art. 5 ust. 2 dyrektywy 2009/24?

Odpowiadając na zadane pytania, TSUE w pierwszej kolejności zaznaczył, że A. Ranks i J. Vasiļevičs są ścigani za czyny popełnione w czasie, gdy obowiązywała dyrektywa 91/250<sup>7</sup>, a nie dyrektywa 2009/24, w związku z czym zadane pytania odnoszące się m.in. do wykładni reguły wyczerpania prawa dystrybucji przysługującego uprawnionemu z tytułu prawa autorskiego należy interpretować jako odnoszące się do równoważnych przepisów dyrektywy 91/250. Następnie Trybunał ustalił, że poprzez zadane pytania sąd krajowy dążył w istocie do ustalenia, czy art. 4 lit. a) i c) oraz art. 5 ust. 1 i 2 dyrektywy 91/250 należy interpretować w ten sposób, że nabywca używanej kopii programu komputerowego, zarejestrowanej na nośniku materialnym, który nie jest oryginalny, może – zgodnie z regułą wyczerpania prawa dystrybucji

uprawnionego – odsprzedać taką kopię, gdy, po pierwsze, dostarczony temu pierwotnemu nabywcy oryginalny nośnik materialny tego programu został uszkodzony i gdy, po drugie, ten pierwotny nabywca usunął swój egzemplarz tej kopii lub zaprzestał jej używania.

W tym względzie TSUE przypomniał, że zgodnie z art. 4 lit. c) wspomnianej dyrektywy pierwsza sprzedaż na terytorium Unii kopii programu komputerowego przez uprawnionego lub za jego zgodą wyczerpuje prawo dystrybucji tej kopii na terytorium Unii. Z przepisu tego wynika, że wyczerpanie prawa dystrybucji kopii programu komputerowego jest uzależnione od łącznego wystąpienia dwóch przesłanek, a mianowicie aby została ona wprowadzona do obrotu – a ściślej: sprzedana przez uprawnionego lub za jego zgodą – i aby to wprowadzenie do obrotu miało miejsce na terytorium Unii. Trybunał orzekł już zaś, że wskazany we wspomnianym przepisie termin „sprzedaż”, który należy interpretować rozszerzająco, obejmuje wszystkie formy wprowadzania do obrotu kopii programu komputerowego, charakteryzujące się przyznaniem prawa do korzystania z tej kopii na czas nieoznaczony w zamian za zapłatę ceny mającej umożliwić uprawnionemu z tytułu prawa autorskiego do wspomnianego programu uzyskanie wynagrodzenia odpowiadającego wartości gospodarczej wspomnianej kopii<sup>8</sup>.

Trybunał stwierdził, że z reguły wyczerpania prawa dystrybucji wynika, iż podmiot uprawniony z tytułu prawa autorskiego do programu komputerowego (w tym przypadku *Microsoft*), który sprzedał w Unii kopię tego programu na nośniku materialnym (takim jak CD-ROM lub DVD-ROM) wraz z licencją na nieograniczone używanie, nie może już sprzeciwić się dalszym odsprzedażom

tej kopii przez pierwotnego nabywcę lub kolejnych nabywców, pomimo istnienia postanowień umownych zakazujących wszelkiego dalszego zbywania. Jednakże zadane pytania nie dotyczą sytuacji, w której pierwotny nabywca odsprzedał kopię używanego programu komputerowego zarejestrowanego na oryginalnym nośniku materialnym, lecz sytuacji odsprzedaży używanej kopii programu komputerowego zarejestrowanej na nośniku materialnym, który nie jest oryginalny („kopii zapasowej”) przez osobę, która nabyła tę kopię od pierwotnego nabywcy lub dalszego nabywcy.

TSUE zauważył, że w dyrektywie 91/250 przyznano uprawnionemu z tytułu prawa autorskiego do programu komputerowego wyłączne prawo do wykonywania lub zezwalania na trwałe lub czasowe powielanie programu jakimikolwiek środkami i w jakiegokolwiek formie, częściowo lub w całości, z zastrzeżeniem wyjątków określonych w dyrektywie 91/250.

Uprawniony nabywca kopii programu komputerowego wprowadzonej do obrotu przez uprawnionego lub za jego zgodą może w konsekwencji odsprzedać tę używaną kopię pod warunkiem, że zbycie to nie narusza zagwarantowanego temu uprawnionemu wyłącznego prawa do powielania oraz że na każdą czynność powielania programu uprawniony udzieli zezwolenia lub też podlega ona wyjątkom określonym w dyrektywie.

Podsumowując, TSUE orzekł, że odstąpienia od prawa do zwielokrotniania określone w art. 5 ust. 1 i 2 dyrektywy 91/250 nie mogą być interpretowane w sposób umożliwiający odsprzedaż kopii zapasowej utworzonej w przypadku, gdy oryginalny materialny nośnik kopii został

<sup>7</sup> Dyrektywa Rady z 14 maja 1991 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych (91/250/EWG), Dz. Urz. L 122, s. 42.

<sup>8</sup> Zob. wyrok TSUE z 3 lipca 2012 r., *UsedSoft GmbH v. Oracle International Corp.*, op. cit.

uszkodzony, zniszczony lub utracony. Wyczerpanie prawa do rozpowszechniania pozwala jedynie na odsprzedaż oryginalnego nośnika materialnego, na którym program został nabyty po raz pierwszy, a nie również kolejnych sporządzonych kopii.

Porównując rozstrzygnięcie w omawianej sprawie z orzeczeniem w sprawie *UsedSoft* nie sposób nie zauważyć, że wykładnia art. 5 ust. 2 dyrektywy 91/250 zastosowana przez TSUE w niniejszej sprawie jest dużo bardziej restrykcyjna. Technologia rozwijała się szybciej niż prawo w tej dziedzinie, a TSUE w sprawie *UsedSoft* oparł się na celowościowym podejściu, aby zapewnić wyczerpanie prawa do rozpowszechniania w sytuacjach nieprzewidzianych przez prawodawcę UE. W sprawie *UsedSoft* kluczowe było zapewnienie ochrony niematerialnej formy programu komputerowego, a nie nośnika, na którym jest on oparty. W tym kontekście ścisła wykładnia art. 5 ust. 2 dyrektywy 91/250 w niniejszej sprawie jest niespójna z dotychczasową linią orzecniczą.

Być może jednak Trybunałowi zależało na tym, by nie ułatwiać przestępcom naruszenia praw autorskich osób trzecich. Niemniej jednak znaczenie tego rozstrzygnięcia jest ograniczone do stosunkowo wąskiej sytuacji faktycznej wytwarzania kopii programów komputerowych na nieoryginalnym nośniku. Przestępstwa, o których mowa, miały miejsce ponad dziesięć lat temu. Wiele nowych komputerów nie ma już napędów CD-ROM, ponieważ programy i inne treści cyfrowe są pobierane bezpośrednio z internetu. Mając to na uwadze, *UsedSoft* ma znacznie szersze zastosowanie, ponieważ odnosi się do bardziej aktualnych praktyk.

Dodatkowo rozwój *Software as a Service* oraz przetwarzanie w chmurze również marginalizują znaczenie tego rozstrzygnięcia. Przepisy dyrektywy 2009/24, nazwane *lex specialis* i uwolnione z okoliczności dyrektywy 2001/29/WE, pozwoliły podtrzymać postępową, celowościową interpretację Trybunału w sprawie *UsedSoft*. Powrót do ortodoksyjności poprzez ścisłą interpretację art. 5 ust. 2 dyrektywy 91/250 w omawianej sprawie jest jednak problematyczny, ponieważ błędnie pojmuje, albo wręcz celowo ignoruje niematerialną naturę oprogramowania.

## 2. Brak zasady wyczerpania praw autorskich do cyfrowych egzemplarzy utworu na gruncie dyrektywy InfoSoc – wyrok TSUE w sprawie *Nederlands Uitgeversverbond i Groep Algemene Uitgevers v. Tom Kabinet Internet BV i in.*<sup>9</sup>

Co najmniej od 2012 r., tj. od momentu wydania wyroku w sprawie *UsedSoft*, doktryna prawa autorskiego zadawała pytanie, czy unijne prawo autorskie pozwala na utworzenie rynku wtórnego dla cyfrowych egzemplarzy utworów innych niż oprogramowanie. Na to pytanie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpowiedział 19 grudnia 2019 r., wydając tak bardzo oczekiwany wyrok w sprawie *Nederlands Uitgeversverbond i Groep Algemene Uitgevers v. Tom Kabinet Internet BV i in.* Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczył wykładni art. 2, art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 5 dyrektywy 2001/29 (tzw. dyrektywy autorskiej lub dyrektywy *InfoSoc*)<sup>10</sup> i został przedstawiony w ramach sporu między *Nederlands Uitgeversverbond* (zwanym dalej „NUV”) i *Groep Algemene Uitgevers* (dalej: „GAU”) a *Tom Kabinet Internet BV* (dalej: „Tom Kabinet”), *Tom Kabinet*

*Holding BV* i *Tom Kabinet Uitgeverij BV* w przedmiocie świadczenia usługi online w postaci wirtualnego rynku „używanych” książek elektronicznych.

Fakty w przedmiotowej sprawie były następujące. Spółka *Tom Kabinet Uitgeverij* była wydawcą książek, książek elektronicznych i baz danych, a spółka *Tom Kabinet* zarządzała witryną internetową, na której 24 czerwca 2014 r. wprowadziła usługę internetową w postaci wirtualnego rynku „używanych” książek elektronicznych. Stowarzyszenia NUV i GAU, których celem jest obrona interesów niderlandzkich wydawców, wniosły do sądu powództwo przeciwko *Tom Kabinet*, *Tom Kabinet Holding* i *Tom Kabinet Uitgeverij*, dotyczące tej usługi internetowej. Choć powództwo to zostało oddalone, to jednak sąd apelacyjny w Amsterdamie zakazał *Tom Kabinet* oferowania usług online pozwalających na sprzedaż książek elektronicznych pobranych nielegalnie. Od 8 czerwca 2015 r. *Tom Kabinet* zmodyfikował oferowane do tej pory usługi i zastąpił je przez *Toms Leesclub* (klub czytelnicy Toma, zwany dalej „klubem czytelników”), w ramach którego *Tom Kabinet* prowadzi handel książkami elektronicznymi. Klub czytelnicy proponuje swoim członkom, za określoną odpłatnością, „używane” książki elektroniczne, które bądź zostały zakupione przez *Tom Kabinet*, bądź darowane mu przez członków tego klubu. W tej ostatniej sytuacji członkowie ci powinni podać link do pobrania danej książki i oświadczyć, że nie zachowali jej kopii. *Tom Kabinet* pobiera następnie książkę elektroniczną z witryny internetowej sprzedawcy i umieszcza na niej swój własny cyfrowy znak wodny, co powinno umożliwić potwierdzenie, że chodzi o egzemplarz nabyty legalnie.

<sup>9</sup> Wyrok TSUE z 19 grudnia 2019 r., *op. cit.*

<sup>10</sup> Dyrektywa 2001/29/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 22 maja 2001 r. w sprawie harmonizacji niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym, Dz.Urz. L 167, s. 10.



NUV i GAU zwróciły się do sądu w Hadze o zakazanie Tom Kabinet, Tom Kabinet Holding i Tom Kabinet Uitgeverij naruszania praw autorskich członków tych stowarzyszeń poprzez podawanie do wiadomości lub zwielokrotnianie książek elektronicznych. W szczególności uważają one, że w ramach klubu czytelniczego Tom Kabinet dokonuje niedozwolonego publicznego udostępniania książek elektronicznych. Sąd w Hadze (rechtbank Den Haag) powziął wątpliwość czy podawanie do wiadomości książki elektronicznej na odległość poprzez pobranie, za odpłatnością, w celu bezterminowego używania może stanowić czynność rozpowszechniania w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 2001/29 oraz czy prawo do rozpowszechniania może tym samym zostać wyczerpane w rozumieniu art. 4 ust. 2 tej dyrektywy.

W tych okolicznościach sąd krajowy postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

1) Czy art. 4 ust. 1 dyrektywy [2001/29] należy interpretować w ten sposób, że pod zawartym tam sformułowaniem »jakakolwiek forma publicznego rozpowszechniania oryginału swoich utworów lub ich kopii w drodze sprzedaży lub w inny sposób« należy rozumieć także udostępnianie w sieci książek elektronicznych (będących cyfrowymi kopiami książek chronionych prawem autorskim) do pobrania na użytek nieograniczony czasowo za cenę, która stanowi dla podmiotu praw autorskich wynagrodzenie odpowiadające wartości ekonomicznej kopii należącego do niego utworu?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy prawo do rozpowszechniania na obszarze Unii oryginału lub kopii utworu, o którym mowa w art. 4 ust. 2 dyrektywy [2001/29] wyczerpuje się z chwilą pierwszej sprzedaży lub innego pierwszego przekazania

danego materiału – przez co rozumie się tu udostępnianie w sieci książek elektronicznych (będących cyfrowymi kopiami książek chronionych prawem autorskim) do pobrania na użytek nieograniczony czasowo za cenę, która stanowi dla podmiotu praw autorskich wynagrodzenie odpowiadające wartości ekonomicznej kopii należącego do niego utworu – na obszarze Unii przez podmiot praw autorskich lub za jego zezwoleniem?

3) Czy art. 2 dyrektywy [2001/29] należy interpretować w ten sposób, że przekazanie pomiędzy kolejnymi nabywcami legalnie nabytego egzemplarza, w odniesieniu do którego wyczerpało się prawo do jego rozpowszechniania, obejmuje zezwolenie na wspomniane w tymże artykule czynności zwielokrotniania, o ile są one konieczne do celów legalnego korzystania z takiego egzemplarza, i jeżeli tak, to jakie warunki powinny być wówczas spełnione?

4) Czy art. 5 dyrektywy [2001/29] należy interpretować w ten sposób, że podmiot praw autorskich nie może sprzeciwiać się czynnościom zwielokrotniania koniecznym do przekazania pomiędzy kolejnymi nabywcami legalnie nabytego egzemplarza, w odniesieniu do którego wyczerpało się prawo do rozpowszechniania, i jeżeli tak, to jakie warunki powinny być wówczas spełnione?

W odpowiedzi na pytanie pierwsze TSUE orzekł, że dostarczanie publiczności książki elektronicznej poprzez pobranie, dla celów stałego użytku, mieści się w pojęciu „publicznego udostępniania”, w rozumieniu dyrektywy 2001/29 o prawie autorskim. Trybunał stwierdził, że dostarczanie książek elektronicznych, poprzez pobranie, dla celów stałego użytku nie wchodzi w zakres prawa do „publicznego rozpowszechniania” z art. 4 ust. 1 dyrektywy 2001/29, lecz prawa do „publicznego udostępniania” z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy, dla którego wyczerpanie

jest wyłączone na podstawie ust. 3 tego artykułu. Na poparcie tego stwierdzenia Trybunał w szczególności wywiódł z traktatu Światowej Organizacji Własności Intelektualnej (WIPO) o prawie autorskim, leżącego u podstaw tej dyrektywy, a także z prac przygotowawczych do niej, że zamiarem prawodawcy Unii było zastrzeżenie tej zasady wyczerpania dla rozpowszechniania przedmiotów materialnych, takich jak książki na nośniku materialnym. Natomiast zastosowanie tej zasady wyczerpania do książek elektronicznych grozi naruszeniem interesu podmiotów praw autorskich w otrzymaniu za utwory odpowiedniego wynagrodzenia w znacznie większym stopniu niż w przypadku książek na nośniku materialnym, ponieważ zdematerializowane kopie cyfrowe książek elektronicznych nie pogarszają się wraz z używaniem, a zatem stanowią doskonałe substytuty nowych kopii.

Trybunał wskazał – jeżeli chodzi dokładniej o pojęcie „publicznego udostępniania” – że należy je rozumieć szeroko, w ten sposób, iż obejmuje ono każde udostępnianie utworu odbiorcom nieznajdującym się w miejscu, z którego udostępnianie pochodzi, a zatem każdą transmisję lub retransmisję tego rodzaju, drogą przewodową lub bezprzewodową.

Pojęcie to łączy dwa kumulatywne elementy, mianowicie musi mieć miejsce czynność udostępniania utworu, a utwór musi zostać udostępniony publiczności. Co do pierwszego elementu, to z uzasadnienia wniosku w sprawie dyrektywy 2001/29 wynika, że „czynnością decydującą jest czynność polegająca na podaniu utworu do publicznej wiadomości, a zatem oferowanie go na witrynie publicznie dostępnej, która to czynność poprzedza rzeczywistą transmisję na żądanie” oraz że „nie ma znaczenia, czy ktoś rzeczywiście pobrał ten utwór”. Tak więc zdaniem Trybunału fakt

podania przedmiotowych utworów do wiadomości każdej osobie, która zarejestruje się w witrynie internetowej klubu czytelniczego, należy uważać za „udostępnianie” utworu, i nie jest konieczne, by osoba ta skorzystała z tej możliwości, rzeczywiście pobierając książkę elektroniczną z tej witryny.

Co się tyczy drugiego elementu, to należy uwzględnić nie tylko liczbę osób, które mogą mieć dostęp do tego samego utworu równocześnie, ale też, ile spośród nich może mieć dostęp do tego utworu kolejno po sobie. W niniejszej sprawie zdaniem Trybunału liczba osób, które – równocześnie lub kolejno – mogą mieć dostęp do tego samego utworu za pośrednictwem platformy klubu czytelniczego, jest znaczna. W związku z tym, z zastrzeżeniem dokonania przez sąd odsyłający ustaleń uwzględniających wszystkie istotne elementy, rozpatrywany utwór należy uważać za publicznie udostępniony.

Trybunał orzekł już zresztą, że uznanie, iż doszło do „publicznego udostępniania” wymaga, aby utwór chroniony został udostępniony w oparciu o szczególną technologię, inną niż dotychczas używane, lub – w wypadku niespełnienia powyższej przesłanki – wśród nowej publiczności, czyli publiczności, której podmiot praw autorskich dotychczas nie brał pod uwagę, zezwalając na pierwotne publiczne udostępnienie utworu. W niniejszej sprawie, ponieważ podaniu do wiadomości książki elektronicznej towarzyszy generalnie licencja na używanie uprawniająca tylko do odczytania przez użytkownika, który pobrał daną książkę elektroniczną, te same książki przy użyciu własnego sprzętu, należy uznać, że udostępnianie takie jak dokonywane przez Tom Kabinet jest udostępnianiem publiczności, której podmiot praw autorskich nie brał dotychczas pod uwagę, a zatem nowej publiczności.

Wedle odpowiedzi Trybunału nie ma czegoś takiego jak „cyfrowe wyczerpanie” prawa do rozpowszechniania zgodnie z art. 4 dyrektywy *InfoSoc*. Dokładniej rzecz biorąc, dostarczanie książek elektronicznych wchodzi w zakres prawa do publicznego udostępniania, w odniesieniu do którego nie ma możliwości wyczerpania (tak: art. 3 ust. 3 dyrektywy *InfoSoc*).

### 3. Podsumowanie

O ile w przypadku kopii analogowych pojęcie wyczerpania nie jest trudne do uchwycenia, o tyle jeśli chodzi o kopie cyfrowe jest to niezwykle trudne. Zasadniczo problem jest dwojaki, tzn. w pierwszej kolejności należy ustalić, czy w danej sytuacji rzeczywiście dochodzi do „sprzedaży” kopii cyfrowej w prawnym znaczeniu tego słowa, czy też faktycznie (przykładowo w odniesieniu do e-booków na Amazonie lub utworów iTunes) zawierana jest umowa licencyjna, a nie umowa sprzedaży. Ponadto należy ustalić, czy osoba, która „kupi” cyfrową kopię utworu, staje się kiedykolwiek „właścicielem” tej kopii. W obu przypadkach odpowiedź – przynajmniej formalnie – może być przecząca.

Na gruncie prawa unijnego Trybunał już w 2012 r. w wyroku w sprawie *UsedSoft* potwierdził możliwość wyczerpania cyfrowego na mocy dyrektywy w sprawie oprogramowania w odniesieniu do programów komputerowych pobieranych z internetu. Tym samym TSUE orzekł, że istnieje możliwość odsprzedaży legalnych kopii programów komputerowych pobranych z internetu, jeżeli sporna operacja umowna jest równoznaczna ze sprzedażą (była to formalnie „licencja”, choć miała cechy „sprzedaży”). Chociaż TSUE potwierdził ogólną zasadę *UsedSoft* w swoim orzeczeniu w sprawie *Microsoft*<sup>11</sup>, w 2016 r. nadal pozostawało

niejasne, czy i w jakim zakresie wniosek ten może zostać rozszerzony na utwory inne niż programy komputerowe i objęte zakresem stosowania ogólnej dyrektywy UE dotyczącej praw autorskich, tj. dyrektywy *InfoSoc*.

W następstwie wyroku w sprawie *UsedSoft* powstało bowiem pytanie, czy ten sam wniosek można by wysnuć w odniesieniu do innych przedmiotów prawa autorskiego w formacie cyfrowym, w tym książek elektronicznych, audiobooków, plików muzycznych i audiowizualnych itp. Krótko mówiąc – tych utworów, które chronione są na podstawie dyrektywy *InfoSoc*, a nie dyrektywy w sprawie oprogramowania (której wykładnią była przedmiotem sporu w sprawie *UsedSoft*).

Jeszcze w swojej opinii w sprawie *Vereniging Openbare Bibliotheken v Stichting Leenrecht*<sup>12</sup>, rzecznik generalny Maciej Szpunar uznał, że kwestia ta pozostaje nierozstrzygnięta na poziomie UE, a wyrok Trybunału z 2015 r. w sprawie *Art & Allposters International BV v. Stichting Pictoright*<sup>13</sup> (sprawa dotycząca kwestii analogowej i niemająca nic wspólnego ze światem cyfrowym) nie stanowił odpowiedzi na pytanie, czy art. 4 dyrektywy *InfoSoc* przewiduje wyczerpanie cyfrowe. Tymczasem w 2014 r. sąd okręgowy w Amsterdamie orzekający w pierwszej instancji w sprawie Tom Kabinet stwierdził, że prawo do rozpowszechniania zostanie wyczerpane po pierwszej legalnej sprzedaży kopii książek elektronicznych. Od decyzji sądu w Amsterdamie wniesiono odwołanie do sądu w Hadze. Sąd ten orzekł, że dostawca używanych książek elektronicznych, Tom Kabinet, nie ponosi odpowiedzialności za nieuprawnione akty publicznego udostępniania na podstawie niderlandzkiego odpowiednika art. 3 ust. 1 dyrektywy *InfoSoc*. Niejasne było jednak, czy może on powoływać się

<sup>11</sup> Wyrok TSUE z 12 października 2016 r., *op. cit.*

<sup>12</sup> Wyrok TSUE z 10 listopada 2016 r., *Vereniging Openbare Bibliotheken v Stichting Leenrecht*, C-174/15.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 22 stycznia 2015 r., *Art & Allposters International BV v. Stichting Pictoright*, C-419/13.

na cyfrowe wyczerpanie prawa do rozpowszechniania w związku z prowadzonym przez siebie handlem e-bookami. W związku z tym sąd w Hadze postanowił zwrócić się o wskazówki do TSUE.

W odpowiedzi Trybunał wydał wyrok w sprawie C-263/18<sup>14</sup>, który należy uznać za prawidłowy z prawnego punktu widzenia z następujących powodów. Po pierwsze, przywołać należy pkt. 28<sup>15</sup> i 29<sup>16</sup> preambuły do dyrektywy *InfoSoc*. Po drugie, trzeba przypomnieć art. 3 ust. 3 dyrektywy *InfoSoc*, zgodnie z którym „czynności publicznego udostępniania utworów i podawania do publicznej wiadomości określone w niniejszym artykule, powodują wyczerpania praw określonych w ust. 1 i 2”. Po trzecie, przyjmując dyrektywę *InfoSoc*, prawodawca UE dokonał transpozycji do porządku prawnego UE traktatów WIPO dotyczących internetu.

Uzgodnione deklaracje do art. 6 i 7 traktatu WIPO o prawie autorskim<sup>17</sup> stanowią, że „używane w tych artykułach

wyrażenia »zwielokrotnione egzemplarze« oraz »oryginał i zwielokrotnione egzemplarze«, w kontekście prawa wprowadzania do obrotu i prawa najmu przewidzianych w tych artykułach, odnoszą się wyłącznie do utwalonych zwielokrotnionych egzemplarzy, które mogą zostać wprowadzone do obrotu jako przedmioty materialne”.

Ponadto wskazać należy na orzecznictwo samego TSUE, który z uwagą wprowadza rozróżnienie między prawem do rozpowszechniania, które podlegałoby wyczerpaniu, a innymi prawami, w przypadku których wyczerpanie nie miałoby miejsca. Na przykład w sprawie *SA Compagnie générale pour la diffusion de la télévision, Coditel, i in. v. Ciné Vog Films i in.*<sup>18</sup> Trybunał nie stwierdził, że żądanie uiszczenia opłaty za każde publiczne wykonanie filmu byłoby sprzeczne z prawem UE. Podobne rozróżnienie między skutkami pierwszej sprzedaży utworu chronionego prawem

autorskim lub jego kopii dla wyczerpania prawa do rozpowszechniania a innymi prawami majątkowymi zostało dokonane również w sprawie *Warner Brothers Inc. i Metronome Video ApS v. Erik Viuff Christiansen*<sup>19</sup> i w sprawie postępowania karnego przeciwko *Jean-Louis Tournier*<sup>20</sup>. Pewne pośrednie wytyczne dotyczące braku wyczerpania cyfrowego w dyrektywie *InfoSoc* można również zaczerpnąć z nowszego orzecznictwa, w tym z wyroku w sprawie *Allposters*<sup>21</sup> i omawianego wyżej wyroku w sprawie *VOB*<sup>22</sup>, a także z niektórych spraw podatkowych. W istocie w sprawie *Komisja Europejska v. Republika Francuska*<sup>23</sup> TSUE uznał, że na mocy dyrektywy VAT<sup>24</sup> książki elektroniczne mogą być klasyfikowane jako usługi, a nie towary. Do celów art. 98 ust. 2 tej dyrektywy e-book nie jest towarem, lecz „usługą świadczoną drogą elektroniczną”. Może to sugerować, że rzeczywiście dostarczenie e-książki kwalifikuje się jako czynność podania jej do wiadomości publicznej, a nie jako czynność rozpowszechniania<sup>25</sup>.

14 Wyrok TSUE z 19 grudnia 2019 r., *Nederlands Uitgeversverbond i Groep Algemene Uitgevers v. Tom Kabinet Internet BV i in.*, op. cit.

15 „Ochrona prawa autorskiego na mocy niniejszej dyrektywy obejmuje wyłączne prawo do kontrolowania dystrybucji utworu w postaci materialnego nośnika. Pierwsza sprzedaż na obszarze Wspólnoty oryginału utworu lub jego kopii przez podmiot praw autorskich lub za jego zezwoleniem wyczerpuje całkowicie prawo do kontrolowania odsprzedaży tego przedmiotu na obszarze Wspólnoty (...)”.

16 „Problem całkowitego wykorzystania nie powstaje w przypadku usług, w szczególności usług świadczonych przez internet (...)”.

17 Traktat Światowej Organizacji Własności Intelektualnej o prawie autorskim, sporządzony w Genewie 20 grudnia 1996 r.

18 Wyrok ETS z 18 marca 1980 r., *SA Compagnie générale pour la diffusion de la télévision, Coditel, i in. v. Ciné Vog Films i in.*, C-62/79.

19 Wyrok ETS z 17 maja 1988 r. *Warner Brothers Inc. i Metronome Video ApS v. Erik Viuff Christiansen*, C-158/86;

20 Wyrok ETS z 13 lipca 1989 r. w sprawie postępowania karnego przeciwko *Jean-Louis Tournier*, C-395/87.

21 Wyrok TSUE z 22 stycznia 2015 r., op. cit.

22 Wyrok TSUE z 10 listopada 2016 r., *Vereniging Openbare Bibliotheken v Stichting Leenrecht*, op. cit.

23 Wyrok TSUE z 5 marca 2015 r. *Komisja Europejska v. Republika Francuska*, C-479/13.

24 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. L 347, s. 1-118.

25 E. Rosati, *Copyright and the Court of Justice of the European Union*, Oxford University Press, 2019.

## Summary

Justyna Kyć

### The principle of digital copyright exhaustion in the case law of the Court of Justice of the European Union – part 2

This publication is a continuation of the article entitled „The principle of digital copyright exhaustion in the case law of the Court of Justice of the European Union – part 1”, which appeared in the 28th issue of the RB Bulletin. The aim of this paper is also to discuss the precedent decisions of the Court of Justice of the European Union (hereinafter referred to as „the Court” or „CJEU”), which are milestones contributing to the EU principle of digital exhaustion of copyrights. This part of the paper will discuss, among others, the landmark judgment of the CJEU in *Tom Kabinet*, C-263/18, in which the Court, after almost a decade since asking the question for a preliminary ruling in *UsedSoft*, C-128/11, decided whether the principle of exhaustion of copyright applies to the digital copies other than software. Due to the limited framework of this paper, it will not address aspects of industrial property law protection, i.e. patent protection.

### Sylwia Jaszczyk

Adwokat. Od 2018 r. związana z kancelarią Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka sp. k. W 2011 r. ukończyła Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. W latach 2012-2015 odbyła aplikację adwokacką. Od 2015 r. wpisana na listę adwokatów przy Okręgowej Radzie Adwokackiej w Lublinie.

**Słowa kluczowe:** prawo, rozwód, orzeczenie rozwodu, małżeństwo, małżonkowie, małżonek, zgoda na rozwód, rozkład pożycia, dzieci, dobro dzieci, zasady współżycia społecznego, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## MATERIALNOPRAWNE PODSTAWY ORZECZENIA ROZWODU

Zgodnie z polskim porządkiem prawnym orzeczenie rozwodu jest możliwe wyłącznie przy spełnieniu przesłanki trwałego i zupełnego rozkładu pożycia. Podkreślić należy, że przesłanki te bezwzględnie muszą być spełnione łącznie i w przypadku braku jednej z nich sąd nie może wyrokiem rozwiązać małżeństwa przez rozwód. Ponadto sąd nie może orzec rozwodu w przypadku, kiedy wskutek niego miałoby ucierpieć dobro wspólnych małoletnich dzieci małżonków albo jeśli z innych względów orzeczenie rozwodu byłoby sprzeczne z zasadami współżycia społecznego oraz jeżeli rozwodu żąda małżonek, który jest wyłącznie odpowiedzialny za rozkład pożycia, chyba że drugi małżonek wyrazi zgodę na rozwód albo odmowa jego zgody jest w danych okolicznościach sprzeczna z tymi zasadami. Autorka przedstawia w opracowaniu stanowisko Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych w omawianej problematyce.

### 1. Przesłanki konieczne do orzeczenia rozwodu

Artykuł 56 ustawy z 25 lutego 1964 r. - Kodeks rodzinny i opiekuńczy<sup>1</sup> stanowi, że:

§ 1. Jeżeli między małżonkami nastąpił zupełny i trwały rozkład pożycia, każdy z małżonków może żądać, ażeby sąd rozwiązał małżeństwo przez rozwód;

§ 2. Jednakże mimo zupełnego i trwałego rozkładu pożycia rozwód nie jest dopuszczalny, jeżeli wskutek niego miałoby ucierpieć dobro wspólnych małoletnich dzieci małżonków albo jeżeli z innych względów orzeczenie rozwodu byłoby sprzeczne z zasadami współżycia społecznego;

§ 3. Rozwód nie jest również dopuszczalny, jeżeli żąda go małżonek wyłącznie winny rozkładu pożycia, chyba że drugi małżonek wyrazi zgodę na rozwód albo że odmowa jego zgody na rozwód jest w danych okolicznościach sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

#### 1.1. Przesłanka pozytywna

Jedyną przesłanką pozytywną konieczną do orzeczenia rozwodu przez sąd jest trwały

i zupełny rozkład pożycia pomiędzy małżonkami, która określona jest w art. 56 § 1 k.r.o. Jest to przesłanka badana w pierwszej kolejności przez sąd, przede wszystkim dlatego, że „trwałość małżeństwa i równouprawnienie małżonków jest jedną z podstawowych zasad polskiego prawa rodzinnego. Możliwość rozwiązania małżeństwa na skutek jednostronnego oświadczenia męża, bez uwzględnienia stanowiska drugiego z małżonków sprzeciwia się zasadzie trwałości małżeństwa i równouprawnienia małżonków”<sup>2</sup>.

Ponadto do podstawowych wytycznych wskazanych przez Sąd Najwyższy w zakresie orzekania rozwodu należy zaliczyć:

- zasadę trwałości małżeństwa i ochrony rodziny z uwzględnieniem jednak dopuszczalności rozwodu jako środka niezbędnego do likwidacji szkodliwych społecznie, martwych, formalnie tylko istniejących związków małżeńskich oraz
- zasadę, według której obowiązki wynikające ze stosunków małżeńskich i rodzinnych nie powinny ograniczać życia osobistego w większym zakresie, niż tego wymaga dobro rodziny<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ustawa z 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. 2020 poz. 1359) – zwana dalej: k.r.o.

<sup>2</sup> Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 20 sierpnia 2009 r., sygn. akt I ACa 410/09, LEX nr 551997.

<sup>3</sup> Uchwała Sądu Najwyższego, całej izby Sądu Najwyższego - Izby Cywilnej z 18 marca 1968 r., sygn. akt III CZP 70/66, OSNC 1968, nr 5, poz. 77.



Na potwierdzenie powyższego wskazać należy, że w kodeksie rodzinnym podkreślono, iż w małżeństwie małżonkowie mają równe prawa i obowiązki. Ponadto są obowiązani do wspólnego pożycia, do wzajemnej pomocy i wierności oraz do współdziałania dla dobra rodziny, którą przez swój związek założyli<sup>4</sup>. Trwałość i zupełność rozkładu pożycia oznacza, że „ustały wszystkie więzi łączące małżonków, zupełny, jeżeli więzi te ustały na tyle dawno, że wedle zasad doświadczenia życiowego powrót małżonków do wspólnego pożycia nie nastąpi”<sup>5</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z 22 października 1999 roku podkreślił, że wspólne życie w rozumieniu art. 23 k.r.o. polega na więzi duchowej, fizycznej oraz gospodarczej małżonków, które stanowią cel małżeństwa i umożliwiają realizację jego podstawowych zadań. Rozkład pożycia jest zupełny dopiero wtedy, gdy uległy zerwaniu wszystkie wskazane więzi łączące małżonków. Rozkład ten jest przy tym procesem rozciągniętym w czasie, a nie zdarzeniem jednorazowym<sup>6</sup>.

Jeżeli pomiędzy stronami zostanie zachowana chociażby jedna z więzi (duchowa, fizyczna albo gospodarcza) to nie można twierdzić, że zaistniała pozytywna przesłanka orzeczenia rozwodu. W takim przypadku sąd powinien powództwo oddalić. Zgodnie z orzeczeniem Sądu Najwyższego z 20 maja 1952 roku, sygn. akt C 1146/51, J. Gudowski, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Orzecznictwo*, Kraków 1998, s. 191: „Dla istnienia rozkładu istotne jest zerwanie współżycia, a nie kwestia wspólnego czy oddzielnego zamieszkania”. Ponadto z drugiej strony Sąd Najwyższy wskazuje, że: „Sporadyczne, odległe w czasie

stosunki fizyczne między małżonkami, które nie wprowadziły żadnych zmian w pożyciu małżeńskim ani w stosunku do męża, ani konkubiny, nie dowodzą nieistnienia rozkładu” (orzeczenie SN z 12.09.1960 r., 3 CR 832/59, J. Gudowski, *Kodeks...*, *op. cit.* s. 200). Przesłankę pozytywną rozvodu stanowi zupełny i trwały rozkład pożycia. W przypadku sporadycznych stosunków fizycznych między małżonkami trudno jest mówić o spełnieniu tej przesłanki. Wszelkie wątpliwości powinny być ponadto rozstrzygane „na korzyść małżeństwa” (*in favorem matrimonii*)<sup>7</sup>. Dlatego też w toku postępowania rozwodowego sąd zawsze pyta strony, czy pomiędzy nimi ustały wszystkie więzi stanowiące fundamenty związku małżeńskiego.

Ponadto sąd ma obowiązek wszechstronnego wyjaśnienia, jakie były przyczyny rozkładu pożycia małżeńskiego, czyli zbadać, jakie okoliczności doprowadziły do jego powstania. Ustalenie tych okoliczności jest przede wszystkim konieczne dla oceny charakteru i stopnia rozkładu pożycia małżeńskiego, głównie z punktu widzenia jego trwałości, stanowiącej w myśl art. 56 § 1 k.r.o. konieczny warunek dopuszczalności rozwodu<sup>8</sup>.

Orzecznictwo Sądu Najwyższego w zakresie trwałości i zupełności rozkładu pożycia jest ugruntowane i jednoznaczne: „Trwałość rozkładu i jego zupełność to powiązane ze sobą pozytywne przesłanki rozvodu. Brak zupełności rozkładu oznacza, iż nie można go kwalifikować jako trwały”<sup>9</sup>. Podkreślić należy, że rozkład pożycia musi nastąpić już po zawarciu małżeństwa. Możliwe jest

jednak, że przyczyna tego rozkładu mogła pojawić się przed zawarciem małżeństwa, a małżonek dowiedział się o tym dopiero po ślubie.

W przypadku, kiedy sąd ustali po przeprowadzeniu postępowania dowodowego, że pomiędzy małżonkami nastąpił zupełny, ale nie trwały rozkład pożycia, może orzec wyłącznie separację. Orzeczenie separacji ma takie skutki jak orzeczenie rozwodu, jednakże małżonkowie nie mogą zawrzeć nowego związku małżeńskiego oraz małżonek, który wskutek zawarcia małżeństwa zmienił nazwisko, nie może powrócić do nazwiska, które nosił przed zawarciem małżeństwa. Powyższe jednoznacznie wskazuje, jak ważne w toku postępowania o rozwód jest wykazanie, że wszelkie więzi, jakie łączą małżonków mają charakter zupełny i trwały.

Bardzo istotną kwestią, która ma znaczenie w toku postępowania o rozwód z punktu widzenia małżonków, jest związek z innym partnerem. Dlatego też w tym aspekcie wypowiedział się Sąd Najwyższy w swoim orzeczeniu i jednoznacznie stwierdził, że: „Związek jednego z małżonków z innym partnerem w czasie trwania małżeństwa, lecz po wystąpieniu zupełnego i trwałego rozkładu pożycia między małżonkami, nie daje podstawy do przypisania temu małżonkowi winy za ten rozkład”<sup>10</sup>.

Powyższe w toku postępowania jest bardzo trudne do udowodnienia, w szczególności, że najczęściej przyczyną trwałego i zupełnego rozkładu pożycia jest właśnie zdrada małżeńska.

4 Art. 23 k.r.o.

5 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 12 marca 2010 r., sygn. akt I ACa 51/10, LEX nr 1120376.

6 Wyrok Sądu Najwyższego z 22 października 1999 r., sygn. akt III CKN 386/98, LEX nr 1217913.

7 G. Jędrejek [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2019, art. 56.

8 Uchwała Sądu Najwyższego, całej izby Sądu Najwyższego - Izby Cywilnej z 18 marca 1968 r., *op. cit.*

9 Wyrok Sądu Najwyższego z 8 grudnia 1998 r., sygn. akt I CKN 817/97, LEX nr 1214475.

10 Wyrok Sądu Najwyższego z 28 września 2000 r., sygn. akt IV CKN 112/00, OSNC 2001, nr 3, poz. 41.

## 2. Przesłanki negatywne

### 2.1. Niedopuszczalność rozwodu w sytuacji, kiedy zagrożone byłoby dobro małoletniego dziecka albo orzeczenie rozwodu byłoby sprzeczne z zasadami współżycia społecznego

Ustalenie przesłanek negatywnych powinno zostać poprzedzone ustaleniem wyżej omówionej przesłanki pozytywnej. Pierwszą wymienioną przez ustawodawcę przesłanką negatywną jest dobro wspólnych małoletnich dzieci. Kierując się dobrem dziecka przy orzekaniu rozwodu, sąd powinien wziąć pod uwagę kryteria wypracowane przez Sąd Najwyższy, do których należą:

1. zweryfikowanie przez sąd okoliczności czy orzeczenie rozwodu nie spowoduje osłabienia więzi z dziećmi tego z małżonków, przy którym dzieci nie pozostaną, w stopniu mogącym ujemnie wpłynąć na wykonywanie jego obowiązków rodzicielskich;
2. zweryfikowanie przez sąd w przypadku rodzin wielodzietnych, w których obowiązek utrzymania i wychowania wspólnych małoletnich dzieci w pełni wyczerpuje możliwości zarobkowe i majątkowe obydwójga małżonków, czy biorąc pod uwagę dobro dzieci to wskazana sytuacja może przemawiać przeciwko orzeczeniu rozwodu i stworzeniu w ten sposób ich rodzicom możliwości założenia nowej rodziny;
3. ocena istniejącego stanu faktycznego przez sąd i zbadanie czy orzeczenie rozwodu pozwala na rozstrzygnięcie o sytuacji dzieci w sposób zapewniający zaspokojenie ich potrzeb materialnych i moralnych co

najmniej w takim zakresie, w jakim potrzeby te zaspokajane są obecnie, bez żadnego uszczerbku;

4. zbadanie przez sąd czy istniejący między małżonkami stan napięcia wpływa tak niekorzystnie na warunki życiowe dzieci, że względ na ich dobro nie mógłby uzasadniać odmowy rozwodu. Dodatkowe kryteria, które powinien sąd wziąć pod uwagę, to: wiek dzieci, ich dotychczasowe stosunki z rodzicami, jak również stan zdrowia i stopień wrażliwości dzieci<sup>11</sup>.

Powyższe zasady mają odzwierciedlenie w aktualnych orzeczeniach Sądu Najwyższego, gdzie kryterium dobra dziecka ujmowane jest w następujący sposób: „Dobro dziecka – jako przesłanka orzeczenia rozwodu – wymaga uwzględnienia, obok predestynacji do wykonywania władzy rodzicielskiej, także dotychczasowego osobistego udziału rodzica w procesie wychowawczym”<sup>12</sup>.

Podkreślić należy, że przesłanka określona w art. 56 § 2 k.r.o. ma przede wszystkim chronić dziecko przed negatywnymi skutkami rozwodu rodziców, a nie chronić dziecko przed skutkami, które nastąpią w związku z orzeczeniem rozwodu.

Dlatego słusznie uznał Sąd Apelacyjny w Rzeszowie, że dla stwierdzenia tej przesłanki negatywnej, jaką jest dobro wspólnych małoletnich dzieci, konieczne jest zweryfikowanie w toku postępowania sądowego wpływu rozkładu pożycia małżeńskiego na osobę dziecka, określenie warunków, w jakich udzielenie rozwodu może wywołać bardziej ujemne skutki dla dziecka aniżeli te, które są wynikiem zupełnego i trwałego

rozkładu pożycia między małżonkami – rodzicami dziecka<sup>13</sup>. Ponadto z zasady interesem dziecka jest wychowywanie się w rodzinie, w której prawidłowo realizowane są funkcje rodzicielskie, w tym, aby nie było rozłączone ani z matką, ani z ojcem, jednakże istotne jest, że chodzi o rodzinę faktycznie funkcjonującą, a nie tylko utrzymywaną formalnie przez prawo<sup>14</sup>. Sąd, który będzie dokonywał oceny istnienia przesłanki negatywnej, jaką jest sprzeczność orzeczenia rozwodu z dobrem małoletnich dzieci, jest zobowiązany zbadać, jaka była sytuacja dzieci przed orzeczeniem rozwodu i jaka byłaby po jego orzeczeniu oraz upewnić się, że rozkład pożycia małżeńskiego pomiędzy małżonkami jest trwały i zupełny.

Druga z przesłanek negatywnych to sprzeczność rozwodu z zasadami współżycia społecznego i trzeba ją traktować wyjątkowo. Należy wskazać, że sąd powinien wziąć ją pod uwagę przy orzekaniu rozwodu tylko wtedy, jeśli będą za tym przemawiały szczególne okoliczności, nawet gdy małżeństwo cechuje się zupełnym i trwałym rozpadem pożycia oraz brak jest innych przesłanek negatywnych. Jak słusznie wskazuje Sąd Najwyższy: „Okoliczności takie mogą zwłaszcza wchodzić w rachubę wtedy, gdy z zasadami tymi nie dałoby się pogodzić rażącej krzywdy, jakiej doznałby małżonek sprzeciwiający się żądaniu rozwodu, albo gdy przeciw rozwodowi przemawiają poważne względy natury społeczno-wychowawczej, które nie pozwalają na to, by orzeczenie rozwodu sankcjonowało stan faktyczny powstały na tle złego traktowania i złośliwego stosunku do współmałżonka lub dzieci albo innych przejawów lekceważenia instytucji małżeństwa i rodziny lub obowiązków rodzinnych”<sup>15</sup>.

11 Uchwała Sądu Najwyższego, całej izby Sądu Najwyższego - Izby Cywilnej z 18 marca 1968 r., *op. cit.*

12 Wyrok Sądu Najwyższego z 12 lutego 1997 r., sygn. akt II CKN 76/96, LEX nr 1633846.

13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z 8 kwietnia 2010 r., sygn. akt I ACa 83/10, LEX nr 1643024.

14 *Ibidem*.

15 Uchwała Sądu Najwyższego, całej izby Sądu Najwyższego - Izby Cywilnej z 18 marca 1968 r., *op. cit.*

Okolicznością uzasadniającą orzeczenie rozwodu ze względu na sprzeczność z zasadami współżycia społecznego nie jest sytuacja, gdy małżonek sprzeciwiający się rozwodowi ponosi wyłączną winę rozkładu pożycia albo gdy przy wspólnej winie brak podstaw do przyjęcia, że wina małżonka, który żąda rozwodu, jest znacznie cięższa. Oddalenie powództwa o rozwód z uwagi na zastosowanie zasady współżycia społecznego powinno być orzekane tylko w przypadku, kiedy orzeczenie rozwodu niewątpliwie doprowadziłoby do pokrzywdzenia współmałżonka.

Powyższe należy rozpatrywać „w świetle zasad humanitaryzmu z właściwym uwzględnieniem czasu trwania małżeństwa, rozkładu jego ciężarów, sytuacji obojga małżonków, a w szczególności ich wieku, stanu zdrowia, zdolności do zaspokajania potrzeb osobistych i innych okoliczności, mogących charakteryzować materialne i moralne warunki życiowe obojga małżonków”<sup>16</sup>. Dlatego też orzeczenie rozwodu zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego może okazać się sprzeczne z zasadami współżycia społecznego np. „gdy jedno z małżonków jest nieuleczalnie chore, wymaga pomocy i rozwód dla niego stanowi rażącą krzywdę. Niekiedy przeciwko udzieleniu rozwodu mogą przemawiać względy natury społeczno-wychowawczej, które nie pozwalają, by orzeczenie rozwodu sankcjonowało stan faktyczny powstały na tle złośliwego stosunku do współmałżonka albo na tle innych przejawów lekceważenia małżeństwa i rodziny”<sup>17</sup>. Podkreślić należy, że osoba nieuleczalnie chora to

osoba wymagająca stałej opieki małżonka np. w opiece medycznej, duchowej i materialnej. Taką chorobą nie jest stan, do którego własnym działaniem doprowadził jeden z małżonków, np. uzależnienie od narkotyków. Zgodnie ze stanowiskiem Sądu Najwyższego: „Konsekwencje swego nieodpowiedzialnego zachowania się pozwany musi wziąć na siebie, nie może nimi obarczać współmałżonka, nie może z tego powodu kwestionować i pozbawiać współmałżonka prawa do innego ułożenia sobie dalszych losów życiowych”<sup>18</sup>.

W orzecznictwie istnieją rozbieżności co do możliwości orzeczenia rozwodu z powodu choroby psychicznej jednego z małżonków. Sąd Najwyższy wyraża pogląd, że: „Chorobliwy stan psychiki jednego z małżonków nie przesądza o treści wyroku w sprawie rozwodowej. Wobec treści art. 9 § 1 Kod. rodz., przewidującego możliwość zawarcia związku małżeńskiego przez osobę dotkniętą chorobą psychiczną lub niedorozwojem psychicznym, jeżeli stan jej zdrowia nie pozostaje w sprzeczności z istotą i celami małżeństwa, nie można uznać, że każde zaburzenie psychiczne, a nawet choroba psychiczna powstała w czasie trwania małżeństwa, stanowi ważną w rozumieniu art. 29 Kod. rodz. przyczynę rozkładu pożycia małżeńskiego stron. Przyczynę taką stanowić może choroba pozostająca w sprzeczności z istotą i celami małżeństwa”<sup>19</sup>.

Ponadto obowiązek przewidziany w art. 23 k.r.o.<sup>20</sup> może być wyłączony, jeżeli zachowanie będące wynikiem choroby psychicznej małżonka uzasadnia zwolnienie z tego obowiązku drugiego z małżonków<sup>21</sup>.

Pogląd przeciwny co do możliwości orzeczenia rozwodu w przypadku choroby psychicznej małżonka został wyrażony przez Sąd Apelacyjny w Białymstoku: „Choroba małżonka nie tylko nie wywołuje i nie powinna wywoływać trwałego rozkładu pożycia małżeńskiego, lecz nakłada na drugiego małżonka obowiązek użycia wszelkich środków do przywrócenia choremu małżonkowi zdrowia i zdolności do spełnienia obowiązków małżeńskich. Przeciwnie tym zasadom postępowanie jest sprzeczne z ogólnie przyjętymi zasadami moralności”<sup>22</sup>.

Dlatego też sprawa, w przypadku złożenia pozwu o rozwód z powodu choroby psychicznej małżonka, będzie rozpatrywana indywidualnie i w kontekście konkretnej sytuacji. Istotne jest, że należy zawsze w toku postępowania wykazać, iż jest związek istniejącej choroby psychicznej oraz trwałego i zupełnego rozkładu pożycia pomiędzy małżonkami, a także nie istnieją inne przesłanki negatywne.

## 2.2. Niedopuszczalność rozwodu w sytuacji, kiedy żąda go małżonek wyłącznie winny rozkładu pożycia

Zgodnie z art. 56 § 3 k.r.o. rozwód nie jest dopuszczalny, jeżeli żąda go małżonek wyłącznie winny rozkładu pożycia, chyba że drugi z małżonków wyrazi na to zgodę albo odmowa zgody na rozwód jest w danych okolicznościach sprzeczna z zasadami współżycia społecznego. Dlatego też w postępowaniu rozwodowym kluczowe jest ustalenie, który z małżonków ponosi winę za rozpad pożycia małżeńskiego.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 9 października 1998 r., sygn. akt III KKN 573/98, LEX nr 1214449.

<sup>18</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 25 maja 1998 r., sygn. akt I KKN 704/97, LEX nr 529702.

<sup>19</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 2 grudnia 1957 r., sygn. akt I CR 140/57, OSNCK 1959, nr 2, poz. 44.

<sup>20</sup> Obowiązek wyrażony w artykule 23 k.r.o. to obowiązek wspólnego pożycia, wzajemnej pomocy i wierności oraz współdziałania dla dobra rodziny, którą przez swój związek założyli.

<sup>21</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 18 marca 1999 r., sygn. akt I CKN 1050/97, OSNC 1999, nr 10, poz. 177.

<sup>22</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 6 marca 1997 r., sygn. akt I ACa 48/97, OSA 1998, nr 10, poz. 45.

Kwestia zgody drugiego małżonka na rozwód nie budzi żadnej wątpliwości, ale w przypadku, kiedy odmowa zgody jest spowodowana zemstą bądź nienawiścią do małżonka, to taka odmowa zostanie przez sąd uznana za sprzeczną z zasadami współżycia społecznego. W tym miejscu wskazać należy, że: „zgoda na rozwód musi być wyraźna. Sąd nie jest uprawniony zgody tej wyciągać z podanych motywów, jakimi małżonek odmawiający zgody się kierował. Dla orzeczenia rozwodu z wyłącznej winy strony powodowej jest konieczna taka zgoda na rozwód małżonka pozwanego, która wskazuje na jego wolę uzyskania rozwodu. Jeżeli strona pozwana wyraża tę zgodę jedynie dlatego, aby uniknąć nieprzyjemnych nalegań (nie mówiąc już o naciskach połączonych z groźbą) drugiego małżonka, albo gdy nie liczy na powrót tego małżonka do pożycia ze względu na nieuzasadnione przeszkody stawiane ze strony jego rodziny, to taka zgoda nie może być uznana za przejaw woli uzyskania rozwodu i tym samym nie może powodować skutków przewidzianych w art. 30 § 1 kod. rodz.”<sup>23</sup>.

Istotne jest, że uznanie odmowy na rozwód za sprzeczne z zasadami współżycia społecznego nie musi wiązać się z negatywnym postrzeganiem tego małżonka, który zgody odmawia, przede wszystkim ze względu na to, że w wielu przypadkach małżonek niewinny czuje się skrzywdzony oraz nie może pogodzić się z zaistniałą sytuacją. W takim przypadku nie można oceniać braku jego zgody jako niewłaściwej moralnie. Dlatego orzekając rozwód sąd bierze od uwagę kryteria obiektywne (rozwód jest słuszny z punktu widzenia ogółu społeczeństwa), a nie subiektywne odczucia danej osoby.

W przeciwnym wypadku wystąpienie z powództwem o rozwód małżonka winnego rozkładu pożycia kończyłoby się zawsze oddaleniem powództwa bez względu na jakiegokolwiek inne okoliczności. Powodowałoby istnienie w społeczeństwie małżeństw faktycznie „martwych” bez szansy na wznowienie pożycia małżeńskiego. Dlatego też: „Skuteczność odmowy zgody na rozwód w świetle zasad współżycia społecznego należy nie tylko oceniać na podstawie wszechstronnego wyjaśnienia i rozważenia okoliczności, które dotyczą małżonka niewinnego, lecz mieć także na uwadze sytuację dzieci z małżeństwa i dzieci małżonka występującego z żądaniem rozwodu, z uwzględnieniem ich warunków życiowych, jak również sytuację osób życiowo związanych z małżonkami”<sup>24</sup>.

Ponadto: „Ocena czy sprzeciwienie się orzeczeniu rozwodu nie stanowi nadużycia prawa do udzielenia zgody na rozwód, powinna mieć za podstawę, poza przyczynami rozkładu pożycia, także okoliczności odnoszące się do sytuacji i warunków życiowych powstałych w wyniku rozkładu pożycia, zarówno małżonka niewinnego, jak i wnoszącego o rozwiązanie małżeństwa, który rozkład zawinił. Dopiero bowiem w ich kontekście możliwe będzie stwierdzenie czy utrzymywanie jedynie formalnie istniejącego związku małżeńskiego, przy braku szans na reaktywowanie pożycia między małżonkami, nie narusza powszechnie akceptowanych zasad słusznego postępowania, wywodzących się z reguł moralności publicznej i czy nie szkodzi interesom zasługującym z ich punktu widzenia na ochronę”<sup>25</sup>.

Kolejną istotną kwestią jest odmowa zgody na rozwód pomimo faktu urodzenia dziecka z nieformalnego związku małżonka wyłącznie winnego. Sąd Najwyższy stwierdził: „Istnieniu nowego związku faktycznego nie można przypisywać znaczenia przesłanki decydującej o pozytywnym lub negatywnym zastosowaniu art. 56 § 3 zd. ostatnie k.r.o. Orzeczenie rozwodu na żądanie małżonka wyłącznie winnego, bez zgody drugiego małżonka, może być tylko wyjątkowo zgodne z interesem społecznym”. Ponadto małżonek wyłącznie winny zrzucając, że: „ze względu na dobro dziecka odmowę zgody pozwanej na rozwód należy ocenić jako sprzeczną z zasadami współżycia społecznego, powinien był wykazać, jak korzystnie zmieni się sytuacja życiowa dziecka po zawarciu małżeństwa z obecną konkubiną. Nie wykazał zaś tego, a jego twierdzenie, że pragnie »zalegalizować« związek z konkubiną zdaje się wskazywać, iż traktuje małżeństwo jako »formalność«, gdy tymczasem jest to poważna instytucja prawna, mająca rozliczne skutki w życiu samych małżonków, jak i w ich relacjach ze społeczeństwem”<sup>26</sup>. Takie zachowanie małżonka winnego, domagającego się rozwodu nie zasługuje na aprobatę i może skutkować oddaleniem powództwa.

W przypadku orzeczenia rozwodu na żądanie małżonka wyłącznie winnego, przy braku zgody małżonka niewinnego, sąd ma obowiązek swoje stanowisko uzasadnić oraz ustalić okoliczności, które spowodowały, że sąd uznał odmowę zgody na rozwód sprzeczną z zasadami współżycia społecznego, a małżonek wyłącznie winny udowodnić, że odmowa zgody na rozwód jest sprzeczna z zasadami współżycia społecznego.

23 Orzeczenie Sądu Najwyższego z 14 maja 1956 r., sygn. akt I CR 746/55, OSNCK 1956, nr 4, poz. 120.

24 Uchwała Sądu Najwyższego, całej izby Sądu Najwyższego - Izby Cywilnej z 18 marca 1968 r., *op. cit.*

25 Wyrok Sądu Najwyższego z 4 października 2001 r., sygn. akt I CKN 871/00, LEX nr 52659.

26 Wyrok Sądu Najwyższego z 26 października 2000 r., sygn. akt II CKN 956/99, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 6, poz. 352.



### 3. Podsumowanie

Orzeczenie rozwodu zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa możliwe jest w przypadku zupełnego i trwałego rozkładu pożycia. Jest to przesłanka konieczna rozwodu, a warunki muszą być spełnione łącznie. Oprócz wskazanej przesłanki pozytywnej sąd może

rozwiązać małżeństwo przez rozwód, gdy nie zagraża to dobru małoletnich dzieci, nie żąda go małżonek wyłącznie winny oraz nie jest to sprzeczne z zasadami współżycia społecznego. W każdej sprawie sąd ma obowiązek przeprowadzić postępowanie dowodowe, które wykaże czy orzeczenie rozwodu w okolicznościach danej i konkretnej

sprawy jest zasadne, w szczególności biorąc skutki, jakie za sobą niesie wyrok. Sąd zawsze bierze pod uwagę zasadę trwałości małżeństwa i ochrony rodziny, z uwzględnieniem jednak dopuszczalności rozwodu jako środka niezbędnego do likwidacji szkodliwych społecznie, martwych, formalnie tylko istniejących związków małżeńskich.

#### Summary

Sylwia Jaszczuk

#### Substantive legal grounds for divorce

In accordance with applicable law, divorce is possible in the case of a complete and permanent breakdown of the marriage. This is a necessary condition for divorce and the conditions must be met cumulatively. Apart from the above-mentioned positive premise, the Court may dissolve the marriage by divorce, if it does not threaten the welfare of minor children, it is not requested by the only guilty spouse and is not contrary to the rules of social coexistence. In each case, the Court is obliged to conduct a hearing to prove that the divorce is justified in the circumstances of a given and specific case. The Court have to take under consideration the effects of the judgment. The court always takes into account the principle of the permanence of the marriage and the protection of the family, however, it is acceptable as a measure necessary to liquidate socially harmful, dead, only formally existing marriages.

### Michał Sroczyński

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Specjalizuje się w procedurze podatkowej, podatkach obrotowych oraz podatkach dochodowych. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Łodzi. Były pracownik organów kontroli skarbowej oraz samorządowych organów podatkowych. Prelegent na kursach i szkoleniach z zakresu prawa podatkowego. Autor i współautor licznych publikacji z zakresu procedury podatkowej i materialnego prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** podatki, podatek, koszty, przychody, 50% koszty uzyskania przychodów, działalność twórcza, prawa autorskie, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## INTERPRETACJE PODATKOWE I ORZECZNICTWO DOTYCZĄCE ZAKRESU MOŻLIWOŚCI STOSOWANIA PODWYŻSZONYCH KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z TYTUŁU DZIAŁALNOŚCI TWÓRCZEJ

Zgodnie z obowiązującym od 1 października 2018 r. brzmieniem art. 22 ust. 9b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.f.), koszty uzyskania przychodów w wysokości 50% stosuje się<sup>2</sup> do przychodów z tytułu: 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa, 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki, 3) produkcji audialnej i audiowizualnej, 4) działalności publicystycznej, 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej, 6) działalności konserwatorskiej, 7) prawa zależnego do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia, 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej. Problemem w stosowaniu podwyższonych kosztów jest brak ustawowych definicji czy zakresu działalności uprawniających do ich stosowania (wyjątkiem jest działalność badawczo-rozwojowa).

### 1. Interpretacje negatywne

W nowym stanie prawnym, obowiązującym od 1 stycznia 2018 r., w zakresie możliwości stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. wydawane są w zdecydowanej większości interpretacje negatywne, odmawiające płatnikom możliwości stosowania takich podwyższonych kosztów z tytułu działalności twórczej.

Tak rozstrzygnął Dyrektor KIS m.in. w interpretacji indywidualnej z 23 lutego 2018 r.<sup>3</sup>,

dotyczącej spółki prowadzącej działalność gospodarczą w branży informatycznej. Spółka zatrudnia na podstawie umów o pracę specjalistów IT, którzy w ramach czynności pracowniczych tworzą utwory zgodnie z definicją ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>4</sup> (dalej: u.p.a.), które następnie przenoszone są na pracodawcę. Spółka w związku z tym chciała wprowadzić zapis, który będzie wyraźnie określał procentowo, jaka część wynagrodzenia należnego pracownikowi stanowi honorarium za pracę twórczą. Dodatkowo spółka prowadziłaby rejestr utworów (repozytorium), w którym

1 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426.

2 Przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

3 Sygn. 0115-KDIT2-1.4011.366.2017.2.MK, Legalis.

4 Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1231 z późn. zm.

pracownicy rejestrowaliby swoje czynności twórcze i utwory, jakie powstaną w ramach wykonywania tych czynności twórczych w danym miesiącu i ich lokalizację. Spółka zadała pytanie, czy może stosować 50% koszty uzyskania przychodów do części wynagrodzenia stanowiącej honorarium za stworzenie utworu.

Dyrektor KIS uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Zdaniem organu zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów jest możliwe tylko w sytuacji, gdy pracodawca wyodrębnia część wynagrodzenia należną z tytułu rozporządzania lub korzystania przez pracowników z praw majątkowych do utworów przez nich stworzonych (honorarium) od pozostałego wynagrodzenia za wykonywane obowiązki, niemające charakteru twórczego, jednak przez wyodrębnienie honorarium nie można uznać sytuacji, w której płatnik określi je procentowo. Jedynie jednoznaczne określenie wartości honorarium w sprecyzowanej kwocie z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwoli na zastosowanie do tak wyliczonej wartości części wynagrodzenia kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.

Podobne stanowisko Dyrektor KIS zajął w interpretacji indywidualnej z 20 lutego 2018 r.<sup>5</sup> Wykonywanie na podstawie stosunku pracy czynności zarówno chronionych prawem autorskim, jak i niebędących przedmiotem prawa autorskiego wymaga udokumentowania wartości wynagrodzenia z korzystania z prawa autorskiego. Tylko wyraźne rozróżnienie i dokumentowanie prac – utworów chronionych prawem autorskim – oraz wypłaconych wynagrodzeń z tego tytułu daje podstawę do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Nie-

zbędne jest, by twórca osiągał przychód bezpośrednio związany z korzystaniem z określonych praw autorskich lub pokrewnych lub rozporządzaniem tymi prawami. W praktyce oznaczało to, że zdaniem Dyrektora KIS do zastosowania podwyższonych kosztów autorskich konieczna jest wycena praw autorskich do każdego stworzonego utworu i wypłata wynagrodzenia z tego tytułu w zmiennej wartości, w zależności od wartości praw autorskich do każdego z utworów. Organ wyłącza zatem możliwość stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów przez podmioty zatrudniające pracowników, których istotą pracy jest działalność o charakterze twórczym. W działalności w zakresie nowych technologii, programów komputerowych czy branży IT nie ma innej możliwości wypłaty pracownikom, których istotą pracy jest działalność o charakterze twórczym, honorarium innego niż ryczałt określony kwotowo lub procentowo.

## 2. Orzecznictwo

Orzeczenia sądów administracyjnych wydane po zmianie przepisów nie są jednolite, jednak w większości przypadków są bardziej korzystne dla podatników i płatników niż stanowisko organów podatkowych. Poniższe orzeczenia: WSA w Olsztynie, WSA w Warszawie, WSA w Poznaniu oraz WSA w Gdańsku potwierdzają stanowisko organów podatkowych.

### Orzeczenie

Płatnik powinien obliczyć i pobrać zaliczkę na podstawie dochodu rzeczywiście uzyskanego w danym miesiącu, a nie dochodu spodziewanego, hipotetycznego, opartego na procentowym podziale wynagrodzenia na „autorskie” i „zwykłe”<sup>6</sup>.

### Orzeczenie

Pracodawca nie może ustalić w umowie o pracę, jaki procent czasu pracy pracownik będzie przeznaczał na pracę twórczą, uprawniającą do skorzystania z 50% kosztów uzyskania przychodu oraz podzielić procentowo według tego kryterium wynagrodzenie, konieczne jest zastosowanie wskaźnika czasu rzeczywiście poświęconego na taki rodzaj pracy. Przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. stanowi *lex specialis* w stosunku do zasady ogólnej ustalania kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy wskazanej w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f. Zatem tylko w sytuacji, gdy jednoznacznie zostanie ustalone, że dany przychód objęty jest przedmiotem praw autorskich, możliwe będzie zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. W każdym innym przypadku należy stosować koszty ustalone w art. 22 ust. 2 u.p.d.o.f.<sup>7</sup>.

### Orzeczenie

Czas pracy określony w umowie o pracę nie jest wyznacznikiem wartości przychodu, w stosunku do którego przysługują 50% koszty uzyskania przychodów. Istotne jest, że utwór faktycznie powstał, co powinno być udowodnione, oraz że za przejęcie utworu pracodawca zapłacił konkretną wartość. Przy czym honorarium nie ma dotyczyć wyłącznie czasu pracy poświęconego na pracę twórczą, a ma stanowić zapłatę za korzystanie przez pracodawcę z praw autorskich przysługujących pracownikowi<sup>8</sup>.

### Orzeczenie

Warunkiem zastosowania do przychodów ze stosunku pracy (lub ich części) 50% kosztów uzyskania przychodów jest:

5 Sygn. 0114-KDIP3 3.4011.544.2017.2.AK, Legalis.

6 Wyrok WSA w Olsztynie z 6 września 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 333/18, Legalis.

7 Wyrok WSA w Warszawie z 10 maja 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 1685/17, Legalis.

8 Wyrok WSA w Poznaniu z 24 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 831/17, Legalis.

1) powstanie w wyniku prac o charakterze twórczym utworu w rozumieniu art. 1 ust. 1 u.p.a. oraz otrzymanie wynagrodzenia za powstały utwór;

2) rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi do utworu lub udzielenie przez twórcę licencji na korzystanie z niego przez pracodawcę;

3) w przypadku, gdy wynagrodzenie uzyskiwane jest w ramach stosunku pracy, z umowy o pracę z twórcą wynikać powinno, jaka część wynagrodzenia jest wynagrodzeniem autorskim z tytułu korzystania z tych praw<sup>9</sup>.

Z kolei orzeczenia WSA w Rzeszowie (wyrok z 7 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 465/18, Legalis), WSA w Gliwicach (wyrok z 15 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 1088/18, Legalis) oraz WSA w Warszawie (wyrok z 11 października 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 3775/17, Legalis), WSA w Lublinie (wyrok z 28 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 376/19, Legalis), WSA we Wrocławiu (wyrok z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 654/19, Legalis) oraz WSA w Poznaniu (wyrok z 4 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 669/19, Legalis) uchylają niekorzystne dla podatników i płatników interpretacje i w różnym stopniu zmniejszają liczbę warunków uprawniających do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów.

### Orzeczenie

Nie jest możliwe zastosowanie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. w sytuacji, w której umowa o pracę nie przewiduje rozróżnienia wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część związaną z korzystaniem z praw autorskich – bo u.p.d.o.f. nie przewiduje możliwości szacunkowego usta-

lenia ilości pracy tzw. twórczej w całej ilości pracy danego pracownika, twórcy. Nieakceptowalna jest również sytuacja, w której w umowie o pracę w sposób procentowy rozdzielono czas pracy przeznaczony na działalność twórczą i czas pracy pozostały, gdyż nie pozwalało to określić wysokości honorarium. Żaden z przepisów nie wymaga, aby dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., wyodrębnienie części tego wynagrodzenia, które jest związane z działalnością twórczą i stanowi honorarium za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi, miało miejsce w umowie o pracę. Ważne jest, aby w sposób jednoznaczny, przy zaistnieniu innych warunków w sposób precyzyjny można było wyodrębnić honorarium<sup>10</sup>.

### Orzeczenie

Organ interpretacyjny dokonał błędnej wykładni art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. poprzez przyjęcie, że przez wyodrębnienie honorarium z łącznej wartości wynagrodzenia nie można uznać sytuacji, w której pracodawca w umowie o pracę bądź w innym dokumencie będzie wskazywał sposób wyliczenia honorarium autorskiego (...). Artykuł 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. nie ustala wymogów co do sposobu określenia wynagrodzenia autorskiego. Ustawodawca pozostawił w tym zakresie swobodę stronom stosunku pracy, co jest ze wszech miar uzasadnione z uwagi na przedmiot prac twórczych, ich wynik, czas wykonania utworu, a także organizację wewnętrzną pracodawcy<sup>11</sup>.

### Orzeczenie

Jeśli umowa o pracę przewiduje wyodrębnienie z wynagrodzenia należnego

pracownikowi części związanej z korzystaniem z praw autorskich oraz prowadzona jest stosowna dokumentacja w tym zakresie, do przychodu z tego źródła mogą być zastosowane podwyższone koszty uzyskania przychodu, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Możliwe jest zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodu w stosunku do honorarium autorskiego pracownika wytwarzającego utwory i przenoszącego prawa autorskie do utworu na rzecz pracodawcy, jeśli czas pracy poświęconej na wytworzenie utworu stanowi jedynie kryterium pomocnicze do ustalenia wysokości honorarium, warunkiem zaś jego wypłaty jest powstanie konkretnego utworu<sup>12</sup>.

Bardziej liberalne stanowisko zaprezentował WSA w Lublinie w wyroku z 28 sierpnia 2019 r.<sup>13</sup>, zgodnie z którym żaden z przepisów u.p.d.o.f. ani przepisów u.p.a. nie wymaga, aby dla zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., niezbędne było jego wyodrębnienie kwotowe w umowie o pracę. Ważne jest, by w sposób jednoznaczny i precyzyjny można było je wyodrębnić. Podobnie stwierdził WSA we Wrocławiu w wyroku z 9 stycznia 2020 r.

### Orzeczenie

Skoro organy podatkowe nie kwestionowały powstania utworów ani ich przekazania pracodawcy, ani też otrzymania honorarium (powiązanego z tymi utworami), to sposób kalkulacji honorarium autorskiego nie może być kwestionowany tylko z tego powodu, że nie ma odzwierciedlenia w zakresie kwoty w umowie o pracę, a zasady jego ustalenia nie mają pisemnego wyrazu (przy braku zastrzeżenia formy pisemnej tych

9 Wyrok WSA w Gdańsku z 8 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1683/19, Legalis.

10 Wyrok WSA w Rzeszowie z 7 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 465/18, Legalis.

11 Wyrok WSA w Gliwicach z 15 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 1088/18, Legalis.

12 Wyrok WSA w Warszawie z 11 października 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 3775/17, Legalis.

13 Wyrok WSA w Lublinie z 28 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 376/19, Legalis.



czynności). Wynagrodzenie autorskie było bowiem ustalane jako procent wynagrodzenia określonego umową o pracę (traktowanego w tym przypadku jak kwota bazowa) odpowiadający procentowemu udziałowi czasu poświęconego na prace twórcze w stosunku do czasu pracy w ogóle. Nie ma prawnych ani racjonalnych podstaw, by taką kalkulację kwestionować z perspektywy art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.<sup>14</sup>.

W wyroku z 4 grudnia 2019 r.) WSA w Poznaniu stwierdził natomiast<sup>15</sup>, że przepis art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. nie ustala wymogów co do sposobu określenia wynagrodzenia autorskiego. Ustawodawca pozostawił w tym zakresie swobodę stronom stosunku pracy.

Jak wynika z powyższych orzeczeń, sądy administracyjne nadal nie wypracowały jednolitego stanowiska w zakresie możliwości stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Nawet orzeczenia tego samego sądu (WSA w Warszawie) znacznie się od siebie różnią w zakresie rozstrzygnięć. Na ostateczne rozstrzygnięcie tej kwestii trzeba będzie poczekać, gdy sprawy dotyczące nowego stanu prawnego zostaną rozpoznane przez NSA.

### 3. Złagodzenie stanowiska przez organy podatkowe

Pod wpływem orzecznictwa sądów administracyjnych organy podatkowe złagodziły swoje stanowisko w zakresie możliwości zastosowania przez płatnika kosztów uzyskania przychodów w wysokości 50% uzyskanego przychodu. Najlepszym przykładem będzie tu interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 czerwca 2019 r., w której stanowisko wnioskodawcy w zakresie możliwości zastosowania przez płatnika kosztów uzyskania przy-

chodów w wysokości 50% uzyskanego przychodu do ryczałtowo określonego honorarium autorskiego uznano za prawidłowe (na takie stanowisko wskazywano w wydaniu książki z 2018 r., mimo braku pozytywnych rozstrzygnięć).

#### Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 czerwca 2019 r.<sup>16</sup>

Fakt korzystania przez podatnika z prawa autorskiego powinien być udokumentowany, gdyż warunkiem zastosowania kosztów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. jest, aby zaistniał utwór w rozumieniu u.p.a., twórca udzielił licencji na korzystanie z danego utworu, względnie, by doszło do rozporządzenia majątkowymi prawami autorskimi do tworzonego dzieła. Samo wykonywanie pracy twórczej nie oznacza bowiem automatycznie powstania utworu i przejścia praw z tego tytułu na pracodawcę.

Podwyższone koszty uzyskania przychodów można więc stosować, jeżeli wypłacone zostało wynagrodzenie za przeniesienie autorskich praw majątkowych. Z treści umowy o pracę (lub innego dokumentu) powinno przy tym wynikać, że obowiązki ze stosunku pracy obejmują także działalność twórczą, a wyodrębniona kwota stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu. Konieczne jest zatem dokładne wyróżnienie wynagrodzenia związane z przeniesieniem bądź korzystaniem z praw autorskich przez pracownika.

Podsumowując, aby możliwe było zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do wynagrodzenia związanego z rozporządzeniem prawami autorskimi, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

1) praca wykonywana przez pracownika jest przedmiotem prawa autorskiego, a więc spełnia przesłanki utworu określone w u.p.a.,

2) pracownik jest twórcą w rozumieniu tej ustawy i uzyskiwanie przychodu przez pracownika wynika z korzystania przez twórcę z tychże praw lub rozporządzania tymi prawami,

3) stosunek prawny łączący pracownika i pracodawcę przewiduje wypłatę wynagrodzenia należnego pracownikowi za korzystanie z praw autorskich oraz prowadzona jest stosowna dokumentacja w tym zakresie, np. szczegółowa ewidencja przeniesionych praw autorskich, a także

4) przychody muszą być uzyskiwane z tych rodzajów działalności, o których mowa w art. 22 ust. 9b u.p.d.o.f.

Oznacza to złagodzenie stanowiska organów podatkowych, które jeszcze rok wcześniej odmawiały w takich przypadkach prawa do stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów. Ze względu jednak na niejednolite orzecznictwo i nieliczne pozytywne interpretacje indywidualne zaleca się stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w przypadku umów o pracę z dużą ostrożnością.

Inaczej wygląda sytuacja z umowami o dzieło, gdzie stanowisko organów podatkowych jest jednolite. W interpretacji indywidualnej z 26 kwietnia 2018 r. Dyrektor KIS wskazał<sup>17</sup>, że skoro osoby, z którymi wnioskodawca zawarł umowy o dzieło, są twórcami, ich prace są utworami w rozumieniu u.p.a., a wynagrodzenie z tytułu umów o dzieło stanowi w całości wynagrodzenie za przeniesienie majątkowych praw autorskich, to wnio-

<sup>14</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 9 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 654/19, Legalis.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 669/19, Legalis.

<sup>16</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 10 czerwca 2019 r., sygn. 0015-KDIT2-1.4011.138.2019.2.MST, Legalis.

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 26 kwietnia 2018 r., sygn. 0115-KDIT2-1.4011.71.2018.2.AS, Legalis.

skodawca może w stosunku do wykonawców umów o dzieło zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, zgodnie z art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. Podobnie w interpretacji indywidualnej z 20 kwietnia 2018 r. Dyrektor KIS uznał<sup>18</sup>, że skoro wnioskodawczyni wykonała utwór na podstawie umowy, która wyraźnie wskazuje wysokość wynagrodzenia za powstanie utworu, to tym samym jest uprawniona do stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

#### 4. Interpretacja ogólna ministra finansów

W związku z rozbieżnościami w interpretacjach indywidualnych oraz brakiem jednolitego stanowiska sądów administracyjnych, MF wydał interpretację ogólną w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego<sup>19</sup>. Interpretacja nie stanowi przełomu w tym zakresie, a raczej podsumowanie aktualnego stanowiska organów podatkowych z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych. Warto podkreślić, że to pierwsza spójna koncepcja stosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego, która zawiera stanowisko wyważone pomiędzy pierwszymi, bardzo niekorzystnymi dla podatników interpretacjami organów podatkowych, a łagodzącymi je orzeczeniami sądów. W zdecydowanej części interpretacja ta pokrywa się ze stanowiskiem prezentowanym we wcześniejszych wydaniach książki. Poniżej omówiono najważniejsze kwestie, które zostały doprecyzowane w interpretacji ogólnej MF.

##### 4.1. Precyzyjne określenie warunków niezbędnych dla potraktowania części

##### wynagrodzenia jako honorarium autorskiego i zastosowania wobec niego 50% kosztów uzyskania przychodów

Są to następujące warunki:

- 1) powstanie w ramach stosunku pracy utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego;
- 2) dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi stworzenie przez pracownika utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego. Dowodem może być oświadczenie pracodawcy i pracownika stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, jeżeli określono, jaki utwór powstał;
- 3) wyraźne wyodrębnienie honorarium autorskiego od innych składników wynagrodzenia pracownika twórcy;
- 4) przedmiotem prawa autorskiego jest tylko taka działalność twórcza, która prowadzi do powstania utworu korzystającego z ochrony praw autorskich. Sama działalność twórcza nie może być przedmiotem prawa autorskiego, a do przychodów uzyskanych z tego tytułu nie ma zastosowania art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.;
- 5) podstawowymi warunkami do zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów w ramach stosunku pracy jest to, aby przedmiotem umowy o pracę było powstanie utworu w rozumieniu przepisów u.p.a., tj. zamawianego i oczekiwanego przez pracodawcę, oryginalnego wytworu o indywidualnym charakterze;
- 6) w przypadku utworu pracowniczego niezbędne jest przyjęcie tego utworu przez pracodawcę, gdyż oznacza to ustawowe (lub umowne) rozporządzenie prawem autorskim na rzecz pracodawcy.

##### 4.2. Wskazanie na odmienne traktowanie praw autorskich do programu komputerowego

Wskazano na – odrębną od art. 12 ust. 1 u.p.a. – regulację zawartą w art. 74 ust. 3 u.p.a., zgodnie z którym prawa majątkowe do programu komputerowego stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy przysługują pracodawcy, o ile umowa nie stanowi inaczej. Na podstawie tego przepisu pracodawca programisty nabywa autorskie prawa majątkowe w całości już z chwilą powstania programu. Jest to pierwotne nabycie praw autorskich przez pracodawcę. Zatem twórca programu komputerowego nie korzysta z praw autorskich ani nie rozporządza tymi prawami, chyba że w umowie zostanie to uregulowane inaczej.

##### 4.3. Doprecyzowanie, kiedy może nastąpić wypłata honorarium

W interpretacji ogólnej zgodzono się ostatecznie, że wypłacenie honorarium lub jego części za dany utwór może nastąpić przed powstaniem utworu (np. w dacie podpisania umowy). Jak wskazano w treści interpretacji: „Zasady wypłaty tych należności może szczegółowo określać umowa o pracę, regulamin wynagradzania oraz inne regulacje wewnątrzzakładowe, lub umowa cywilnoprawna (kontrakt), na podstawie której dochodzi do powstania utworu. Jeżeli na podstawie ww. unormowań należności są wypłacane przed powstaniem utworu (w trakcie jego tworzenia), to do określonej części należnego honorarium pracodawca lub inny podmiot dokonujący jego wypłaty ma prawo zastosować 50% koszty uzyskania przychodów. W związku z tym nie ma przeszkód,

<sup>18</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 20 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP3-3.4011.75.2018.2.IM, Legalis.

<sup>19</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD3.8201.1.2018 z 15 września 2020 r. w sprawie zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów do honorarium autorskiego (Dz.Urz. MF z 18 września 2020 r., poz. 107), <https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6831363/Dz.+Urz.+Min.+Fin.+z+dnia+18+wrze%C5%9Bnia+2020+r.+poz.+107+> (dostęp: 25 października 2020 r.).

aby koszty te pracodawca lub inny podmiot uwzględnił również przy wypłacie tego rodzaju wynagrodzenia za miesiąc, w którym pracownik lub wykonawca umowy cywilnoprawnej (kontraktu) przebywał na urlopie, czy też na zwolnieniu lekarskim, gdyż wynagrodzenie to również może mieć charakter częściowej wypłaty należnego honorarium”.

Na taką możliwość wskazywano już we wcześniejszych wydaniach niniejszej publikacji, w komentarzu do interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Bydgoszczy z 14 kwietnia 2016 r.<sup>20</sup>.

#### **4.4. Precyzyjne określenie zasad odpowiedzialności za nieprawidłowe wykazanie i rozliczenie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów**

W interpretacji wskazano, że to na podatniku spoczywa obowiązek prawidłowego ustalenia przychodów, uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów w prawidłowej wysokości i obliczenia podatku. W związku z powyższym pracodawca ani inny podmiot wypłacający honorarium nie ma obowiązku korygowania kwot wpłaconych zaliczek, gdy utwór ostatecznie nie powstał, a zastosowano podwyższone koszty uzyskania przychodów.

Pracodawca ma jednak obowiązek wykazać w rocznej informacji PIT faktycznie zastosowane przez niego koszty uzyskania przychodów przy obliczaniu zaliczek na podatek. Jeżeli w rocznej deklaracji PIT-4R pracodawca wykazał przychody z uwzględnieniem 50% kosztów uzyskania przychodów (a utwór nie powstał), to nie wykazał też poprawnej wysokości należnych zaliczek na podatek dochodowy, wobec czego jest obowiązany do dokonania korekty tej deklaracji.

#### **4.5. Podsumowanie orzecznictwa sądów administracyjnych**

W interpretacji ogólnej MF dokonał podsumowania dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych i doszedł do następujących wniosków: „W świetle orzecznictwa sądów, w celu zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów:

- 1) nie jest wystarczające oświadczenie pracodawcy (innego podmiotu) i pracownika (strony umowy cywilnoprawnej) stwierdzające, że została wykonana praca twórcza, bez określenia, jaki utwór powstał (powstawał),
- 2) płatnik powinien wyodrębnić w ramach wynagrodzenia honorarium oraz pozostałe składniki wynagrodzenia; wysokość honorarium może wynikać z umowy o pracę lub z innych regulacji obowiązujących u pracodawcy, np. z regulaminu wynagradzania, jak również z umowy cywilnoprawnej,
- 3) niewystarczające jest procentowe określenie w umowie o pracę czasu przeznaczanego na pracę twórczą lub ustalenie go na podstawie ewidencji czasu pracy, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakiegokolwiek utwór rzeczywiście powstał (powstawał).

W ślad za orzecznictwem sądów stwierdzić należy, że:

- 1) ustalenie wysokości honorarium leży w zakresie swobody kontraktowej stron umowy (stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej),
- 2) żadne powszechnie obowiązujące przepisy nie regulują zasad ustalania wysokości honorarium,
- 3) nie ma też żadnych innych uniwersalnych reguł, ugruntowanych praktyką i orzecznictwem sądowym (z wyjątkiem negatywnych przesłanek określonych w tezach orzeczniczych wykluczających

możliwość zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów), pozwalających na wskazanie zasad dokumentowania prac stanowiących przedmiot prawa autorskiego,

4) fakt uzyskania przychodu z praw autorskich i jego wysokość wymaga odpowiedniego udokumentowania, przy czym może to zostać wykazane za pomocą każdego prawnie dopuszczalnego dowodu”.

#### **4.6. Określenie zasad dokumentowania przychodów z praw autorskich, w tym ustalania honorarium na podstawie czasu pracy**

W interpretacji ogólnej MF wskazano na obowiązek prawidłowego udokumentowania przychodów z praw autorskich oraz zamieszczono przykłady takiej dokumentacji. Jako przykład podano ewidencję powstających utworów, w tym obejmującą utwory, co do których stosowana jest zaliczkowa forma wypłaty honorarium autorskiego i odrębnie stworzonych już utworów pracowniczych. Ewidencja taka powinna być prowadzona przez pracodawcę i pracownika.

W ewidencji tej pracodawca może też potwierdzać przyjęcie danego utworu lub inny moment warunkujący przejście na niego autorskich praw majątkowych. W interpretacji jako formę dokumentowania powstania utworu wskazano również „Oświadczenie pracodawcy i pracownika”. Obowiązek składania takich oświadczeń może wynikać z umowy o pracę lub innych wewnętrznych regulacji. Z oświadczenia tego ma wynikać, jaki konkretnie utwór powstał (powstaje), złożenie oświadczenia o samym wykonywaniu pracy twórczej będzie bowiem uznane za niewystarczające. Z treści interpretacji MF wynika, że strony umowy mogą przyjąć dowolną

<sup>20</sup> Sygn. ITPB4/4511-40/16/MP, Legalis.

zasadę: „Umowa może wprost wskazywać kwotę honorarium lub przewidywać zasadę procentowego określania honorarium w stosunku do ogólnej kwoty wynagrodzenia, z tym, że honorarium musi być powiązane z konkretnym utworem (czy utworami określonymi rodzajowo)”.

Minister finansów odniósł się również do linii orzeczniczej, z której wynika, że procentowe określenie w umowie o pracę czasu przeznaczonego przez pracownika na pracę twórczą lub ustalenie go na podstawie ewidencji czasu pracy nie jest wystarczające, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał lub powstawał. Organ uznał jednak, że zastosowanie tej metody w powiązaniu z danym stworzonym (tworzonym) utworem będzie wystarczające: „Kalkulacja wynagrodzenia autorskiego może zostać zatem oparta także na czasie poświęconym przez pracownika twórcę na stworzenie (tworzenie) utworu pracowniczego, przy prowadzonej przy tym dokumentacji, np. ewidencji utworów”.

W celu zastosowania tej metody konieczne jest łączne spełnienie następujących warunków:

- 1) twórca poświęca ściśle określony czas na stworzenie (tworzenie) konkretnego dzieła,
- 2) twórca rejestruje czas pracy twórczej w odrębnym dokumencie (np. w ewidencji prowadzonej papierowo lub w formie elektronicznej – specjalnie do tego stworzonego oprogramowania, bazie danych prowadzonej w formie elektronicznej lub ewentualnie w oświadczeniu składanym pracodawcy za dany okres, np. miesiąc, kwartał, półrocze lub rok),

3) czas pracy twórczej jest akceptowany przez pracodawcę (np. akceptuje on wpisy w ewidencji, wpisy w bazie danych lub oświadczenie, o którym mowa w pkt. 2),

4) wszystkie utwory (nie tylko przykładowe) stworzone (lub w trakcie tworzenia) przez twórcę są również rejestrowane lub utrwalane (np. w tej samej ewidencji, bazie danych lub wymienione w oświadczeniu, o którym mowa w pkt. 2).

### Przykład

Jeżeli 70% czasu pracy pracownika stanowił czas pracy twórczej (przeznaczonej na stworzenie lub tworzenie konkretnego dzieła), to można uznać, że 70% jego wynagrodzenia za pracę stanowiło honorarium, i do tej części można zastosować 50% koszty uzyskania przychodów, pod warunkiem, że spełnione są wszystkie cztery punkty wskazane powyżej.

### 4.7. Stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych ustaw

Minister wskazał wszystkie istniejące na dzień wydania interpretacji ogólnej, tj. 15 września 2020 r., przypadki stosowania podwyższonych kosztów do działalności twórczej niewymienionej w u.p.d.o.f. Zgodnie z treścią interpretacji ogólnej prawem do stosowania podwyższonych kosztów zostali dodatkowo objęci:

- 1) nauczyciele akademicki – wskazano na szczególne postanowienia ustawy z 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (dalej: u.p.sz.w.n.). Zgodnie z art. 116 ust. 7<sup>21</sup> u.p.sz.w.n. wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 u.p.a.;

2) pracownicy naukowcy – wskazano na odrębne regulacje ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk<sup>22</sup> (dalej: u.p.a.n.) oraz ustawy o instytutach badawczych<sup>23</sup> (dalej: u.i.b.), zgodnie z którymi wykonywanie obowiązków pracownika naukowego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 u.p.a. (odpowiednio art. 94 ust. 1a u.p.a.n. i art. 44 ust. 7 u.i.b.);

3) pracownicy Międzynarodowego Instytutu Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie – na podstawie art. 14 ust. 5 ustawy z 26 czerwca 1997 r. o Międzynarodowym Instytucie Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie<sup>24</sup>, wykonywanie obowiązków pracownika zatrudnionego w tym Instytucie na stanowiskach profesora, badacza oraz asystenta stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 u.p.a.;

4) pracownicy pionów badawczych – jak wynika z art. 56a ustawy z 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz<sup>25</sup>, wykonywanie obowiązków pracownika pionu badawczego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze, o której mowa w art. 1 ust. 1 u.p.a.

Przywołane powyżej regulacje dotyczące pracowników:

- 1) naukowych,
- 2) Międzynarodowego Instytutu Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie,
- 3) pionów badawczych – weszły w życie 29 listopada 2019 r. W związku z tym 50% koszty uzyskania przychodów do całości wynagrodzenia tych pracowników mogą mieć zastosowanie do przychodów wypłaconych od 29 listopada 2019 r.

21 Ustawa z 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2020 poz. 85).

22 Ustawa z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1796.

23 Ustawa o instytutach badawczych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1383.

24 Ustawa z 26 czerwca 1997 r. o Międzynarodowym Instytucie Biologii Molekularnej i Komórkowej w Warszawie, Dz.U. 2020 poz. 982.

25 Ustawa z 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz, Dz.U. 2019 poz. 534 ze zm.



#### 4.8. Podsumowanie treści interpretacji ogólnej MF

Podsumowując treść interpretacji ogólnej MF stwierdził, że dla potraktowania wynagrodzenia jako honorarium i dla zastosowania wobec niego 50% kosztów uzyskania przychodów niezbędne jest:

- 1) powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego, warunkujące korzystanie przez twórcę z praw autorskich i umożliwiające rozporządzanie majątkowym prawem autorskim do utworu;
- 2) dysponowanie obiektywnymi dowodami potwierdzającymi powstanie utworu będącego przedmiotem prawa autorskiego;
- 3) wyraźne wyodrębnienie honorarium od innych składników wynagrodzenia, przy czym warunek ten nie obejmuje wskazanych w interpretacji przypadków, w których 50% koszty uzyskania przychodów można stosować do całości wynagrodzenia twórcy.

Jak wskazano w treści interpretacji: „norma zawarta w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. stanowi *lex specialis* w stosunku do zasady ogólnej ustalania kosztów uzyskania przychodów. Zatem tylko w sytuacji, gdy jednoznacznie zostanie ustalone, że dany przychód objęty jest przedmiotem prawa autorskiego, możliwe jest zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (por. wyr. NSA z 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3865/14, Legalis)”.

#### 5. Wykazywanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w deklaracjach rocznych

Jak wynika z opisanych interpretacji indywidualnych wydawanych w nowym stanie prawnym (od 1 stycznia 2018 r.), stosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów na podstawie

art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f. zostało znacznie ograniczone. Jeżeli pracodawcy zdecydują się jednak stosować te koszty do części przychodów swoich pracowników, w zeznaniu rocznym należy wykazać je w sposób opisany poniżej.

##### 5.1. Deklaracja roczna o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (PIT-4R)

W formularzu PIT-4R, czyli deklaracji rocznej o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy, ujmuje się kwoty zaliczek na podatek dochodowy, jakie zostały wypłacone pracownikom i zleceniobiorcom w roku podatkowym. Jeżeli pracownikom lub zleceniobiorcom wypłacono wynagrodzenie z tytułu działalności twórczej (na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f.), będzie to miało wpływ na wysokość zaliczki na podatek dochodowy. Zaliczki należy wykazać w części C pkt 1 „Zaliczki na podatek obliczone przez płatników, o których mowa w art. 31 i art. 42e ust. 1 ustawy, od dochodów wymienionych w tych przepisach”, w poz. 10-33. W przypadku zleceniobiorców odprowadzone zaliczki wykazuje się w części C pkt 3 „Zaliczki na podatek pobrane od świadczeń z tytułu działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 ustawy”, w poz. 46-57.

##### 5.2. Informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (PIT-11)

W formularzu PIT-11 składa się informację o przychodach, dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy od osób fizycznych. Ta informacja jest wystawiana oraz dostarczana pracownikowi przez płatnika, który w trakcie roku rozlicza, pobiera i wpłaca zaliczki na podatek dochodowy.

Przychody ze stosunku pracy z tytułu działalności twórczej, związane ze stosowaniem podwyższonych kosztów uzy-

skania przychodów na podstawie art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., wykazuje się w części E w poz. 29 łącznie z poz. 34. Jeżeli podwyższone koszty uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej nie są stosowane, wypełnia się wyłącznie poz. 29, a poz. 34 pozostawia się niewypełnioną. Dany pracownik w ciągu roku może osiągnąć dochód na tyle wysoki, że spowoduje to przekroczenie limitu podwyższonych kosztów uzyskania przychodów u pracodawcy - płatnika.

W takiej sytuacji płatnik wykazuje w poz. 34 wyłącznie kwoty przychodów uzyskanych przez danego pracownika u tego płatnika, dla których łącznie koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 9 pkt 3 u.p.d.o.f., nie przekroczyły limitu z art. 22 ust. 9a u.p.d.o.f. W przypadku gdy pracownik złoży w trakcie roku oświadczenie, w którym wystąpi o niepobieranie podwyższonych kosztów autorskich od miesiąca następującego po miesiącu złożenia oświadczenia (np. w związku z uzyskiwaniem takich przychodów od kilku pracodawców/zleceniodawców), kwoty zgodnie z oświadczeniem podaje się wyłącznie w poz. 29.

Na takich samych zasadach wykazuje się w poz. 30 w zw. z poz. 35 podwyższone koszty uzyskania przychodów z pracy o charakterze twórczym. W przypadku gdy podwyższone koszty uzyskania przychodów dotyczą wynagrodzeń twórców uzyskiwanych na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło, należy wykazać je odpowiednio w poz. 49 i 50.

#### Ważne

Jeżeli umowa o dzieło zawarta jest jednorazowo na kwotę 200 zł lub niższą i pobrano zryczałtowany podatek (bez uwzględniania kosztów uzyskania przychodów), nie ma obowiązku wystawiania PIT-11. Informację o pobraniu zry-

cząłtowanego podatku przekazuje się na druku PIT-8AR. Limit 200 zł dotyczy konkretnej umowy, a nie sumy umów w ciągu roku czy nawet miesiąca.

Wartości przychodów i kosztów wykazywanych w poz. 29, 30, 34, 35, 49 i 50 nie zaokrąglą się do pełnych złotych. Limit podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dotyczy wszystkich dochodów danego

pracownika (zleceniobiorcy) uzyskiwanych ze wszystkich tytułów u wszystkich pracodawców (zleceniodawców). Każdy z płatników przy pobieraniu zaliczek w ciągu roku stosuje odrębny limit. Pracownik po przekroczeniu swojego limitu może złożyć oświadczenie o niestosowaniu u niego podwyższonych kosztów uzyskania przychodów od dnia wskazanego w oświadczeniu. Zgodnie z art. 30 § 1 oraz art. 31 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podat-

kowa<sup>26</sup>, zakwalifikowanie, czy wykonywana praca w ramach umowy o pracę jest przedmiotem prawa autorskiego, jest obowiązkiem płatnika, który dokonuje zapłaty świadczeń z tego tytułu. To również płatnik ponosi odpowiedzialność za nieprawidłowe zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (stanowisko to potwierdza m.in. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 10 maja 2017 r.<sup>27</sup>.

### Podstawa prawna:

- art. 30, 31 o.p.,
- art. 5a pkt 38-40, art. 22 ust. 2 i 9-9b u.p.d.o.f.,
- art. 1 ust. 1 i 2, art. 2 ust. 2, art. 4 pkt 3 u.p.a.,
- art. 7 ust. 2 pkt 5 ustawy z 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe<sup>28</sup>,
- art. 4 u.p.sz.w.n.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Hołdy, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19591-podatkowe-i-bilansowe-zamkniecie-roku-2020-artur-holda>

26 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1325 z późn. zm.

27 Interpretacja Dyrektora KIS z 10 maja 2017 r., sygn. 1462-IPPB2.4511.65.2017.2.MM, Legalis.

28 Ustawa z 26 stycznia 1984 r. Prawo prasowe, t.j. Dz.U. 2018 poz. 1914.

## UJMOWANIE FAKTUR WYSTAWIANYCH DO PARAGONÓW W JEDNOLITYM PLIKU KONTROLNYM – „PRAWO BROSZUROWE” A PRZEPISY ROZPORZĄDZENIA JPK\_V7

Instytucja raportowania przy użyciu Jednolitego Pliku Kontrolnego funkcjonuje od 1 lipca 2016 roku. Od początku jej stosowania w doktrynie zwracano uwagę na jej wadliwość, czy nawet niezgodność z Konstytucją RP lub prawem unijnym<sup>1</sup>. Głównym zarzutem, również w opinii autora, był brak regulacji na poziomie źródeł prawa powszechnie obowiązującego, konkretyzującego prawa i obowiązki podatnika, w szczególności co do sposobu wykonania tego nowego obowiązku informacyjnego w zakresie przesyłanie określonych informacji we wskazanej formie. Resort finansów bazował na broszurach informacyjnych, w których wyjaśniał podatnikom, jakie dane i w jaki sposób powinny być prezentowane w pliku JPK\_VAT. Ministerstwo nie dostrzegało nieprawidłowości w publikowaniu struktur logicznych JPK nie w akcie normatywnym, a jedynie w Biuletynie Informacji Publicznej, twierdząc, że jest to zgodne z ustawą zasadniczą i nie przewidywał w tym zakresie jakichkolwiek prac legislacyjnych<sup>2</sup>. I oto nastąpił nagły zwrot akcji. Dokonując reformy obowiązków informacyjnych przy użyciu Jednolitego Pliku Kontrolnego, polegającego na – w dużym uproszczeniu – połączeniu deklaracji i ewidencji VAT w jednym pliku, prawodawca zdecydował się na dodanie w ustawie z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>3</sup> (dalej: u.p.t.u.) stosowanych delegacji ustawowych, a w konsekwencji do wydania rozporządzenia<sup>4</sup> określającego szczegółowy zakres danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji.

### 1. Wprowadzenie

Mamy zatem wreszcie przepisy, których wykładnia może być przedmiotem kontroli sądowej. Dobrze, że tak się stało, bowiem interpretacja tych przepisów dokonywana przez przedstawicieli resortu finansów – często w sposób anonimowy – budzi poważne zastrzeżenia. Oto bowiem w wydawanych broszurach informacyjnych lub poradnikach, w sposób lakoniczny i często bez podstaw normatywnych resort wyjaśnia podatnikom ich prawa i obowiązki. Chciałoby się rzec – przyzwyczajenie jest drugą naturą człowieka.

I o ile z tych wyjaśnień nie wynika nałożenie na podatników dodatkowych obowiązków, to by nie „kopać się z koniem” podatnicy je akceptują.

W sytuacji jednak, gdy obowiązki te są nakładane bez podstaw normatywnych, a ich praktyczne wykonanie jest technicznie utrudnione, budzi to poważne zastrzeżenia. Niniejsza publikacja jest swoistą polemiką z poglądami prezentowanymi w tzw. „prawie broszurowym”, czyli w broszurach informacyjnych i poradnikach zamieszczanych na stronach resortowych – Biuletynu Informacji Publicznej.

#### Paweł Dymlang

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, Jednolity Plik Kontrolny, JPK\_V7, podatek od towarów i usług, faktury, paragony, faktura do paragonu, sprzedaż zwolniona, sprzedaż opodatkowana, ewidencja, deklaracje, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Por. K. Jędrzejewska, *Doradca podatkowy: Nie składam JPK\_VAT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 24 września 2018, [https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1272041,wywiad-e-zdzislawem-modzelewskim-o-jpk\\_vat.html](https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1272041,wywiad-e-zdzislawem-modzelewskim-o-jpk_vat.html).

2 <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/urzed-skarbowy/jednolity-plik-kontrolny/743723,Jednolity-Plik-Kontrolny-wyjasnienia-MF.html>.

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

4 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 (Dz. U. 2019 poz. 1988 ze zm.) – dalej: Rozp\_JPK\_V7 lub rozporządzenie.

### 2. Analiza przepisów

#### 2.1. Faktura do paragonu – sprzedaż zwolniona

Konfrontując treść Rozp\_JPK\_V7 z wyjaśnieniami przedstawicieli Ministerstwa Finansów zawartymi w broszurach informacyjnych i poradnikach, jako jeden z najbardziej rażących przykładów błędnej wykładni przepisów, tudzież niezrozumienia istoty lub celu stosowania określonych instytucji, należy podać obowiązek prezentowania w pliku JPK\_V7 faktur wystawianych do paragonów fiskalnych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, czyli konsumentów.

Stosownie do treści § 10 ust. 1 pkt 1) rozporządzenia, w części ewidencyjnej trzeba ująć dokumenty, w których należy zaprezentować wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z określonych czynności podlegających opodatkowaniu, tj.:

- a) dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku,
- b) dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 0%, w tym odrębnie z tytułu dostawy towarów, o której mowa w art. 129 u.p.t.u.,
- c) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 u.p.t.u.,
- d) eksportu towarów;
- w odniesieniu do których istnieje obowiązek wystawienia przez podatnika faktury na podstawie przepisów u.p.t.u., z wyjątkiem faktur dokumentujących czynności ujęte w ewidencji, o której mowa w pkt. 8 i 9.

Cechą wspólną tych wszystkich czynności jest brak kwoty podatku należnego.

Jakkolwiek miejscem świadczenia tychże czynności jest terytorium kraju, to nie generują one podatku należnego (zastosoowanie ma zwolnienie lub stawka 0%). Tym samym nie generują one podatku naliczonego dla nabywcy. Z przepisu wynika, że te zdarzenia mają być ujęte na podstawie faktur, jeżeli podatnik ma obowiązek ich wystawienia (obróć profesjonalny). Dla przypomnienia, stosownie do treści art. 106b ust. 1 u.p.t.u., podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą m.in.: 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 (...)”. Obowiązek wystawienia faktury występuje zatem w tzw. obrocie profesjonalnym, gdy kontrahentem podatnika jest inny przedsiębiorca (podatnikiem jest każdy podmiot, który prowadzi działalność gospodarczą<sup>5</sup>) lub osoba prawna.

Z kolei obowiązek wystawienia faktury nie występuje (nawet gdy mamy do czynienia z tzw. obrotem profesjonalnym) w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej. Zgodnie z treścią art. 106b ust. 2 u.p.t.u. podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3. Brak obowiązku wystawiania faktury w tym przypadku nie wyklucza oczywiście obowiązku prezentacji w ewidencji i deklaracji sprzedaży zwolnionej. Podatnik może jednak to uczynić w oparciu o inne niż faktura dokumenty (niekoniecznie uznawane na mocy przepisów wykonawczych za faktury), w tym o charakterze zbiorczym (§ 10 ust. 1 pkt 9) rozporządzenia). I tak, z treści przepisu § 10 ust. 1 pkt 1) rozporządzenia wynika, że co

do zasady istnieje obowiązek ujmowania w JPK\_V7 faktur wystawianych w tzw. obrocie profesjonalnym (dokumentujących ww. czynności nie generujące podatku należnego, w tym opodatkowane stawką 0%), z wyjątkiem faktur dokumentujących czynności ujęte w ewidencji, o której mowa w pkt. 8 i 9.

Stosownie do treści § 10 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia, w części ewidencyjnej JPK\_V7 należy ująć wartość sprzedaży bez podatku (netto) oraz wysokość podatku należnego, w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku, wynikające ze zbiorczych informacji z ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1 u.p.t.u. Chodzi o sprzedaż zaewidencjonowaną przy użyciu kas rejestrujących (tzw. kas fiskalnych). Dokonując analizy całościowej, z powyższych regulacji wynika, że jeżeli sprzedaż zwolniona została zaewidencjonowana na kasie fiskalnej, a po spełnieniu wymogów ustawowych do paragonu fiskalnego zostałaby wystawiona faktura (np. na żądanie w oparciu o treść art. 106b ust. 3 pkt 2 u.p.t.u.), to nie ma obowiązku prezentacji tej faktury w Jednolitym Pliku Kontrolnym. Jest to jak najbardziej racjonalne. Dane dotyczące sprzedaży zwolnionej zostały ujęte w JPK\_V7 – jest to istotne z punktu widzenia określenia zakresu prawa do odliczenia przy niektórych zakupach towarów i usług lub stosowania tzw. proporcji odliczenia. Faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną, nie generującą podatku naliczonego nabywca nie ujmuje w JPK\_V7 w polu „Zakup\_Wiersz”.

Z przepisów wynika, że w obrocie profesjonalnym faktur nie generujących podatku należnego, jeżeli sprzedaż została ujęta w Jednolitym Pliku Kontrolnym w oparciu o inny dokument (raport miesięczny lub dobowy z kasy fiskalnej oznaczony symbolem „RO”), nie ujmuje się

<sup>5</sup> Por. art. 15 ust. 1-2 u.p.t.u.



w JPK. Przepisy nie odnoszą się do sytuacji, gdy taka sama sprzedaż zwolniona dotyczyłaby osoby fizycznej nie prowadzącej działalności gospodarczej, czyli takiej, wobec której nie istnieje obowiązek wystawienia przez podatnika faktury, a faktury wystawia się na żądanie w trybie art. 106b ust. 3 pkt 1 u.p.t.u., dla której to osoby taka faktura byłaby wystawiona.

Istnieje wiele racjonalnych powodów, dla których osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej ma prawo do otrzymania faktury pomimo jednoczesnego obowiązku ujęcia sprzedaży w kasie fiskalnej (wystawienie faktury na żądanie w oparciu o treść art. 106b ust. 3 pkt 1 u.p.t.u.). Faktura identyfikuje nabywcę i może być potrzebna dla egzekucji uprawnień z tytułu gwarancji, rejestracji pojazdu, stosowania różnego rodzaju ulg podatkowych (np. termomodernizacyjnej). Nigdy jednak nie jest wykorzystywana przez konsumenta do odliczenia podatku naliczonego, nawet gdyby dotyczyła sprzedaży innej niż zwolniona. Osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej nie prezentuje tej faktury w JPK.

Pomimo wydawałoby się dość jasnej treści przepisów w odniesieniu do faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną, a wystawionych do paragonów, reprezentanci fiskusa w odpowiedzi na jedno z pytań<sup>6</sup>: „Czy podatnik powinien wykazać fakturę wystawioną do paragonu, który dokumentuje sprzedaż zwolnioną na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub podatników w ewidencji nowego JPK\_VAT z deklaracją? Czy faktury dotyczące takiej sprzedaży podlegają wykazaniu z oznaczeniem „FP”?” potwierdzają, że: „W nowym JPK\_VAT z deklaracją wystarczy – w przypadku sprzedaży zwolnionej, za-

ewidencjonowanej na kasie rejestrującej – ująć ją zapisem zbiorczym, z oznaczeniem RO. Niezależnie od tego, czy chodzi o sprzedaż na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, czy na rzecz podatników”, dodając, że: „Jednak, jeśli transakcja taka zostanie udokumentowana fakturą wystawioną do paragonu, to taką fakturę należy dodatkowo wykazać w okresie, w którym została wystawiona, ze znacznikiem FP”.

Jak to się ma do treści § 10 ust. 1 pkt 1) rozporządzenia i sformułowania: „z wyjątkiem faktur dokumentujących czynności ujęte w ewidencji, o której mowa w pkt. 8 i 9”, gdzie przepis *expressis verbis* stanowi o braku tego obowiązku? I dalej – gdzie jest przepis nakazujący ujmowanie w JPK faktur dotyczących sprzedaży zwolnionej w obrocie konsumenckim?

## 2.2. Faktura do paragonu – sprzedaż opodatkowana

W oparciu o treść przepisu § 10 ust. 1 pkt 2) rozporządzenia prawodawca nałożył obowiązek prezentacji w JPK wysokości podstawy opodatkowania i wysokości podatku należnego, wynikające z czynności podlegających opodatkowaniu i generujących podatek należny (np. stawka 23%), w odniesieniu do których istnieje obowiązek wystawienia przez podatnika faktury. W tym przepisie brak jest zapisu: „z wyjątkiem faktur dokumentujących czynności ujęte w ewidencji, o której mowa w pkt. 8 i 9”. Intencje ustawodawcy wydają się oczywiste. W przypadku faktur generujących podatek należny u sprzedawcy i jednocześnie podatek naliczony u nabywcy, w obrocie profesjonalnym („w odniesieniu do których istnieje obowiązek wystawienia przez podatnika faktury”), nawet gdy sprzedaż została ujęta w pamięci kasy fiskalnej i w JPK w oparciu o dokument zbiorczy („RO”), należy taką fakturę ująć w JPK (z oznaczeniem „FP”). Daje to moż-

liwość weryfikacji poprawności rozliczenia podatku u nabywcy.

Zakładając racjonalność ustawodawcy, wyraźne uregulowania odnoszące się do sytuacji, gdy istnieje obowiązek wystawienia faktury, czyli do tzw. obrotu konsumenckiego, niezrozumiałe wydają się kolejne wyjaśnienia przedstawicieli fiskusa. Chodzi o obowiązek prezentacji w JPK faktur wystawianych do paragonów dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Taki konsument nie dokonuje odliczenia – w ogóle nie wysyła Jednolitego Pliku Kontrolnego.

Niemniej jednak w poradach w odpowiedzi na pytanie: „W jaki sposób ujmować fakturę wystawioną do paragonu, jeżeli nabywcą jest konsument (osoba fizyczna, która nie prowadzi działalności gospodarczej)? Czy taką fakturę należy wykazać w nowym JPK\_VAT z deklaracją z oznaczeniem „FP”?” czytamy: „Takie faktury należy ujmować w ewidencji za okres, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży i podatku należnego w okresie, w którym zostały wystawione. Faktury (z oznaczeniem „FP”), wystawione na rzecz osoby fizycznej, są objęte zakresem art. 109 ust. 3d u.p.t.u.”.

Interpretator udzielając odpowiedzi zacytował przepis, który reguluje inną kwestię – dotyczącą momentu ujęcia faktury wystawionej do paragonu („FP”) w JPK danego okresu rozliczeniowego. Przepis ten nie przesądza bowiem, że faktury wystawione do paragonów należy ująć w JPK, jego treść stanowi o tym, że jeżeli faktura wystawiona do paragonu jest ujmowana w JPK, to na bieżąco, w okresie, w którym została wystawiona, eliminując tym samym obowiązek stosowania ewentualnych korekt, z jakimi podatnicy borykali się w przeszłości. Zgodnie

<sup>6</sup> Pytanie nr 6 i odpowiedź: <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/jpk-vat-z-deklaracja/faq-jpk-vat-z-deklaracja/>.

z treścią art. 109 ust. 3d u.p.t.u.: „Faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1-3 (wystawiane do paragonów, przyp. aut.) ujmuje się w ewidencji, o której mowa w ust. 3, 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”.

### 2.3. Sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju – prezentacja w JPK

Jeszcze większe zdziwienie budzi inna odpowiedź umieszczona przez resort finansów. Sprawa dotyczy prezentacji w JPK sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, zdefiniowanej w art. 2 pkt 23 u.p.t.u., dla której miejsce opodatkowania określa się w oparciu o treść art. 23 u.p.t.u. Przekroczenie progu obrotu wyznaczonego przez państwo członkowskie, do którego trafiają towary sprzedawane dla podmiotów nieobowiązanych do rozliczania nabycia wewnątrzwspólnotowego towarów obliuguje do rejestracji w danym państwie i rozliczania podatku według stawki właściwej dla kraju konsumpcji. Dla przypomnienia, w takiej sytuacji podatnik jest obowiązany wystawić fakturę. Stosownie do treści art. 106b ust. 1 pkt 2 u.p.t.u. podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju

i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt. 1 (innego niż podatnik lub osoba prawna, przyp. aut.).

W odpowiedzi na pytanie: „W jakich przypadkach należy stosować oznaczenie SW?” fiskus odpowiada: „Oznaczenie SW dotyczy dostawy w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, o której mowa w art. 23 u.p.t.u., tj. zarówno opodatkowanej w kraju, jak i w innych państwach Unii Europejskiej. Mimo obowiązku wystawiania faktur w przypadku sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, wystarczy ujmowanie tej sprzedaży na podstawie dokumentu zbiorczego”.

Jak na podstawie danych dostarczanych w formie Jednolitego Pliku Kontrolnego fiskus chce weryfikować ten pułap obrotu? Po co w takiej sytuacji potrzebna jest identyfikacja takich faktur oznaczeniem „SW”, skoro dane te nie będą kompletne, jeżeli jednocześnie sprzedaż została ujęta w kasie fiskalnej? Wnioski wynikające z przepisu, poparte celem, dla którego powołano do życia instytucję JPK (m.in. automatyczna analiza danych) powinny być zgoła inne: konieczność ujęcia takiej faktury z oznaczeniem „SW” oraz „FP”.

### 3. Podsumowanie

Kontrowersji związanych z rozbieżnością pomiędzy treścią przepisów a objaśnieniami wynikającymi z poradników i broszur informacyjnych zredagowanych przez resortów finansów jest więcej. Przy czym z części z tych wyjaśnień wynika zwolnienie podatników z określonych obowiązków przy braku podstaw normatywnych. Skąd bowiem ma wynikać brak obowiązku umieszczania oznaczeń literowych (np. „TP”) czy kodów GTU w sytuacji ujęcia w JPK dokumentów zbiorczych („RO”)? Dlaczego nie jest konieczne oznaczanie kodem GTU nieodpłatnego przekazania określonych towarów (np. alkoholu kodem GTU-01), uznawanego w oparciu o art. 7 ust. 2 u.p.t.u. za odpłatną dostawę towarów? Przecież w tej sytuacji dochodzi do dostawy towarów, czyli przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Kontrowersji jest znacznie więcej, a powyższa analiza jest przykładem życzeniowego sposobu podejścia do treści przepisów rozporządzenia i z pewnością będzie przyczynkiem do sporów sądowych w szczególności wtedy, gdy wdrożenie pewnych rozwiązań technicznych będzie dla podatnika oznaczać ponoszenie dodatkowych obciążeń finansowych.

#### Summary

Paweł Dymłang

#### Presentation of invoices issued for receipts in JPK file – „brochure law” versus the provisions of the JPK\_V7 regulation

The confrontation of the provisions of the JPK\_V7 regulation with the explanations of the Ministry of Finance contained in the brochures reveals the free approach of the authorities to the issue of legal interpretation. It also shows the inconsistencies in collecting data that are to be important for the subsequent verification of the correct VAT settlement. For example, data on consumer turnover (B2C). These data, which should be collected completely (e.g. distance sale) at the will of the tax authorities, will not be complete. However, the tax office wishes other documents / data for which it is not possible to apply cross-verification. In the event of additional financial burdens related to the implementation of these principles, the above-mentioned differences may lead to legal disputes.

## **„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 30 000 znaków ze spacjami (do 17 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