

BIULETYN EURO INFO

ISSN 2544-4719

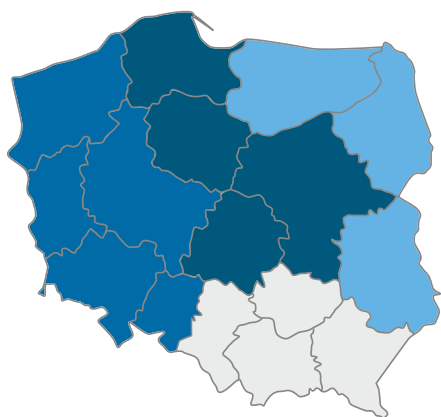
6 (177) 2017
www.een.org.pl

**PRODUKTY KOSMETYCZNE
– PROJEKT NOWEJ USTAWY**

POLSCY PRZEDSIĘBIORCY W KANADZIE

ZMIANY W PODATKACH OD 2018 R.

Konsorcja realizujące projekt Enterprise Europe Network w Polsce



Enterprise Europe Network
- Central Poland

Enterprise Europe Network
- East Poland

Enterprise Europe Network
- West Poland

Enterprise Europe Network
- South Poland

Konsorcjum: Enterprise Europe Network-Central Poland

Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości

ul. Pańska 81/83, 00-834 Warszawa
tel. (22) 432 71 02
www.een.org.pl

Institut Mechanizacji Budownictwa i Górnictwa Skalnego

ul. Racjonalizacji 6/8, 02-673 Warszawa
tel. (22) 847 53 68
www.een-centralpoland.eu

Fundacja Rozwoju Przedsiębiorczości

ul. Piotrkowska 86, 90-103 Łódź
tel. (42) 630 36 67
www.frp.lodz.pl

Stowarzyszenie „Wolna Przedsiębiorczość” Oddział Terenowy w Gdańsku

al. Niepodległości 797 B, 81-810 Sopot
tel. (58) 785 39 56-58
www.een.sopot.pl

Toruńska Agencja Rozwoju Regionalnego SA

ul. Włocławska 167, 87-100 Toruń
tel. (56) 699 54 80-83
www.een.tarr.org.pl

Uniwersytet Warszawski DELab

ul. Dobra 56/66, 00-312 Warszawa
tel. (22) 55 27 606
www.een.uw.edu.pl

Konsorcjum: Enterprise Europe Network-East Poland

Podlaska Fundacja Rozwoju Regionalnego

ul. Starobojarska 15, 15-073 Białystok
tel. (85) 740 86 83
www.pfrr.pl, www.een-polskawschodnia.pl
www.een.pfrr.pl

Centrum Innowacji i Transferu Technologii, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ul. Prawocheńskiego 9, 10-720 Olsztyn
tel. (89) 523 39 00
www.uwm.edu.pl, www.een-polskawschodnia.pl
www.uwm.edu.pl/een

Warmińsko-Mazurska Agencja Rozwoju Regionalnego SA w Olsztynie

ul. Jagiellońska 91a, 10-356 Olsztyn
tel. (89) 512 24 05
www.een.wmarr.olsztyn.pl,
www.een-polskawschodnia.pl

Centrum Innowacji i Transferu Technologii Politechniki Lubelskiej

ul. Nadbystrzycka 36 pok. 730 (Budynek Wydziału Mechanicznego), 20-618 Lublin
tel. (81) 538 42 70
<http://lctt.pollub.pl>,
www.een-polskawschodnia.pl,
www.citt.pollub.pl

Lubelska Fundacja Rozwoju

Rynek 7, 20-111 Lublin
tel. (81) 528 53 11-12-31
www.lfr.lublin.pl,
www.een-polskawschodnia.pl

Park Naukowo-Technologiczny Polska Wschód w Suwałkach Sp. z o.o.

ul. Innowacyjna 1, 16-400 Suwałki
tel. (87) 564 22 24-25
www.park.suwalki.pl,
www.een-polskawschodnia.pl

Konsorcjum: Enterprise Europe Network-South Poland

Centrum Transferu Technologii, Politechnika Krakowska

ul. Warszawska 24, 31-155 Kraków
tel. (12) 628 28 45
www.transfer.edu.pl

Izba Przemysłowo-Handlowa w Krakowie

ul. Floriańska 3, 31-019 Kraków
tel. (12) 428 92 55
www.iph.krakow.pl

Górnośląska Agencja Przedsiębiorczości i Rozwoju sp. z o.o.

ul. Wincentego Pola 16, 44-100 Gliwice
tel. (32) 339 31 10
www.gapr.pl

Fundusz Górnośląski SA

Oddział w Katowicach (d. Górnośląska Agencja Rozwoju Regionalnego SA)
ul. Powstańców 17, 40-039 Katowice
tel. (32) 728 58 28, 829, 865, 902, 903
www.enterprise.fundusz-silesia.pl

Świętokrzyskie Centrum Innowacji i Transferu Technologii Sp. z o.o.

ul. Studencka 1, 25-323 Kielce
tel. (41) 343 29 10
www.it.kielce.pl

Staropolska Izba Przemysłowo-Handlowa

ul. Sienkiewicza 53, 25-002 Kielce
tel. (41) 368 02 78
www.siph.com.pl

Rzeszowska Agencja Rozwoju Regionalnego SA

ul. Szopena 51, 35-959 Rzeszów
tel. (17) 867 62 34
www.rarr.rzeszow.pl

Stowarzyszenie Grupy Przedsiębiorców Przemysłu Lotniczego Dolina Lotnicza

ul. Szopena 51, 35-959 Rzeszów
tel. (17) 850 19 35
www.dolinalotnicza.pl

Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania

ul. mjr. H. Sucharskiego 2, 35-225 Rzeszów
tel. (17) 852 49 75
www.een.wsiz.pl

Konsorcjum: Enterprise Europe Network-West Poland

Wrocławskie Centrum Transferu Technologii, Politechnika Wrocławska

ul. Smoluchowskiego 48, 50-372 Wrocław
tel. (71) 320 33 18
www.wcct.pwr.edu.pl

Fundacja Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza

Poznański Park Naukowo-Technologiczny Biuro Enterprise Europe Network w Poznaniu
ul. Rubież 46, 61-612 Poznań
tel. (61) 827 97 46
www.ppnt.poznan.pl

Dolnośląska Agencja Rozwoju Regionalnego SA

ul. Szczawieńska 2, 58-310 Szczawno Zdrój
tel. (74) 64 80 450
www.darr.pl

Fundacja Kaliski Inkubator Przedsiębiorczości

ul. Częstochowska 25, 62-800 Kalisz
tel. (62) 765 60 58
www.kip.kalisz.pl

Zachodniopomorskie Stowarzyszenie Rozwoju Gospodarczego –

Szczecińskie Centrum Przedsiębiorczości
ul. Kolumba 86, 70-035 Szczecin
tel. (91) 433 02 20
www.zsrg.szczecin.pl

Stowarzyszenie „Promocja Przedsiębiorczości” w Opolu

ul. Damrota 4, 45-064 Opole
tel. (77) 456 56 00
www.een.opole.pl

Drodzy Czytelnicy,

w październiku 2017 r. weszły w życie zmiany dotyczące unijnego znaku towarowego. Do tej pory mógł się on składać z oznaczenia, które było prezentowane w formie graficznej. Od 1 października 2017 r. jest wymagana możliwość przedstawienia znaku w sposób pozwalający na ustalenie przedmiotu ochrony, czyli znak może wystąpić także w postaci nagrania dźwiękowego czy wideo. Ta oraz inne zmiany są znacznym uproszczeniem dla przedsiębiorców, zwłaszcza z branży rozrywki multimedialnej czy e-commerce. Powyższy temat przybliżamy w artykule pt. „Nowe przepisy o znaku towarowym UE”.

W numerze poruszamy także zagadnienia związane z implementacją do polskiego porządku prawnego tzw. dyrektywy ATAD, czyli ze zmianami w podatkach dla przedsiębiorców, które zaczną obowiązywać w 2018 r. Wspomniane kwestie zawsze budzą zrozumiałe zainteresowanie wśród osób prowadzących działalność gospodarczą, dlatego tym bardziej zachęcamy do lektury tekstu pt. „Istotne zmiany w podatkach dla przedsiębiorców w 2018 r.”

Przedsiębiorcom zainteresowanym znalezieniem zagranicznych partnerów prezentujemy nowe oferty współpracy międzynarodowej.

Z wyrazami szacunku

Zespół redakcyjny
Biuletynu Euro Info

Redakcja nie zwraca materiałów niezamówionych oraz zastrzega sobie prawo do ich zmiany i redagowania. Uwagi i komentarze prosimy kierować na adres: biuletyn_ei@parp.gov.pl

Wszystkie teksty zawarte w Biuletynie Euro Info mogą być przedrukowane wyłącznie po uzyskaniu zgody redakcji. Zainteresowanych prenumeratą prosimy o kontakt z najbliższym ośrodkiem Enterprise Europe Network.

Biuletyn Euro Info, wydawany przez ośrodek Enterprise Europe Network przy Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości, jest współfinansowany przez Komisję Europejską ze środków pochodzących z programu COSME na lata 2014–2020 oraz przez Ministerstwo Rozwoju w ramach programu pn. „Udział Polski w programie na rzecz konkurencyjności przedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (COSME) oraz w instrumentach finansowych programów UE wspierających konkurencyjność przedsiębiorstw w latach 2015–2021”.

Komisja Europejska lub osoby występujące w jej imieniu nie są odpowiedzialne za informacje przedstawione w publikacji. Poglądy wyrażone w publikacji są poglądami Autorów i nie muszą pokrywać się z działaniami Komisji Europejskiej.

Spis treści

- 4 | **Nowe rynki**
Polscy przedsiębiorcy w Kanadzie
- 7 | **Własność intelektualna**
Nowe przepisy o znaku towarowym Unii Europejskiej
- 11 | **Prawo europejskie**
Spory dotyczące podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej
- 13 | **Prawo**
Jak czytać w ciemności?
- 18 | **Podatki**
Istotne zmiany w podatkach dla przedsiębiorców od 1 stycznia 2018 r.
- 21 | **Produkty kosmetyczne**
Produkty kosmetyczne
- 25 | **Delegowanie pracowników**
Delegowanie pracowników
- 31 | **Oferty**
Oferty współpracy

Redaktor naczelny: Paweł Sikorski
Zespół: dr Michał Polański, Witold Kajszczyk
Korekta: Pracownia redakcji i korekty Justyna Mroczkowska edytorka.eu
Adres redakcji: Enterprise Europe Network przy PARP
ul. Pańska 81/83, 00-834 Warszawa
Telefon: 22 432 89 86

Skład, druk i dystrybucja: Pracownia C&C Sp. z o.o.
www.ccp.com.pl
Zdjęcia: Fotolia
Nakład: 1400 egz.

Polscy przedsiębiorcy w Kanadzie

Podstawowe informacje na temat systemu prawnego

Łukasz Karpiesiuk

Kanada, obchodząca w tym roku 150 rocznicę państwowości, ma ciekawą historię, znajdującą odbicie w krajowym systemie prawnym. W niniejszym artykule zostaną przybliżone pokrótce te aspekty, które mogą mieć kluczowe znaczenie dla polskiego przedsiębiorcy pragnącego rozpocząć w Kanadzie działalność gospodarczą.

Kanada, podobnie jak Stany Zjednoczone, jest krajem o ustroju federalnym, złożonym z jednostek o dużym stopniu samorządności i odrębności prawnej – 10 prowincji i 3 terytoriów. Na mocy kanadyjskiej konstytucji prowincje są podmiotami suwerennymi, podczas gdy terytoria takiego statusu nie mają – są zarządzane bezpośrednio z poziomu federalnego. Kompetencje administracji podzielono pomiędzy rząd federalny, rządy prowincji i samorządy lokalne. Zarówno na szczeblu federalnym, jak i prowincji funkcjonuje władza ustawodawcza (parlament) i wykonawcza (rząd). Władza sądownicza również podzielona jest na federalną i prowincjonalną.

Sprawami gospodarczymi zajmują się sądy federalne oraz sądy najwyższe prowincji, których sędziowie są powoływani także na poziomie federalnym.

Złożone dziedzictwo historyczne spowodowało powstanie unikatowego systemu prawnego. Prawo karne oraz prawo cywilne w większości prowincji i terytoriów są oparte na typowym dla krajów anglosaskich systemie *common law*, czyli prawie precedensowym, występującym także w Wielkiej Brytanii i USA. Na tym tle wyróżnia się jednak frankofońska prowincja Quebec, która oprócz odmienności językowej jest odrębna także pod względem prawnym – jej prawo cywilne oparte jest na tradycji Kodeksu Napoleona, a zatem na znanych z Europy kontynentalnej tradycjach zakorzenionych w prawie rzymskim. Nawet nie prowadząc działalności na terenie Quebecu, gdzie jedynym językiem urzędowym jest język francuski, należy pamiętać o dwujęzyczności Kanady, która pociąga za sobą określone wymogi prawne, np. obowiązek

oznaczenia produktów importowanych informacją o pochodzeniu w obu językach urzędowych.

Dodatkowym elementem są szczególne regulacje dotyczące rdzennych mieszkańców Kanady, obejmujące Indian, Metysów i Inuitów (tzw. *Aboriginal Law* – prawo ludów pierwotnie zamieszkujących Kanadę), które ustanawiają specjalne uprawnienia wyłączności wykorzystania gospodarczego pewnych regionów przez nich zamieszkanymi. Regulacje mogą mieć szczególne znaczenie dla podmiotów pozyskujących na terenie Kanady surowce naturalne.

Formy prawne prowadzenia działalności

Ramy prawne rejestracji działalności w Kanadzie są względnie zbliżone do europejskich. Działalność gospodarczą można prowadzić w formie:





- osoby fizycznej prowadzącej działalność (*sole proprietorship*);
- spółek osobowych (*partnerships* – przy czym spółki osobowe z ograniczeniami odpowiedzialności, analogiczne do spółek komandytowych czy partnerskich, są dopuszczalne w dosyć ograniczonym zakresie);
- spółki kapitałowej (*corporation*),
- a także oddziału przedsiębiorcy zagranicznego.

Z uwagi na odrębność systemu prawnego i związane z tym ryzyka odpowiedzialności europejscy przedsiębiorcy, zwłaszcza MŚP, w przypadku gdy chcą prowadzić działalność opodatkowaną na terenie Kanady (por. niżej nt. umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania), raczej nie decydują się na prowadzenie działalności w formie oddziału czy tym bardziej osoby fizycznej wykonującej działalność gospodarczą, gdyż wymagałoby to *de facto* zamieszkania na terytorium Kanady. W przypadku prowadzenia działalności w formie oddziału zalecane jest założenie odrębnej od głównej działalności spółki-córki we własnym kraju, która otworzyłaby oddział na terytorium Kanady zamiast otwierania bezpośrednio oddziału głównej osoby prawnej danego przedsiębiorcy. Dzięki temu główna spółka jest odciążona od ryzyk prowadzenia działalności przez oddział kanadyjski.

Zakładanie spółek kapitałowych (*corporations*) jest procesem niezwykle prostym i odformalizowanym. Nie ma minimalnych progów kapitałowych, w większości prowincji czy terytoriów wystarczy do inkorporacji kapitał zakładowy w wysokości 1 dolara, zaś do rejestracji nie są wymagane szczególne formy pełnomocnictw.

Z uwagi na wspomniane odrębności prawne prowincji i terytoriów rejestracja spółki może odbywać się na poziomie prowincji lub federalnym. Rejestracja w danej prowincji uprawnia do prowadzenia działalności jedynie w jej obrębie. Z kolei przy rejestracji federalnej spółka teoretycznie może prowadzić działalność na terenie całego kraju, jednak w praktyce wymaga rejestracji lub uzyskania stosownej licencji na terenie każdej z prowincji/terytoriów, na których zamierza prowadzić faktyczną działalność. Odmowa rejestracji może nastąpić np. w sytuacji, gdy

w danej prowincji działa już spółka pod taką samą firmą.

Organy spółek obejmują zgromadzenie wspólników, radę dyrektorów (*board of directors*) – organ o kompetencjach pośrednich pomiędzy radą nadzorczą a zarządem, i zarządzających (*officers*). Przepisy nie regulują w większości wypadków minimalnej liczby członków organów, a dodatkowo także dopuszczają, by ta sama osoba fizyczna łączyła dowolnie funkcje, co oznacza, że udziałowiec spółki może jednocześnie zasiadać w radzie dyrektorów i pełnić funkcję osoby zarządzającej. Dodatkowo zakres odpowiedzialności dyrektorów i sposoby reprezentacji można w dosyć swobodny sposób kształtować na drodze umów udziałowców z dyrektorami.

Kluczową praktyczną trudnością dla przedsiębiorców europejskich w procesie zakładania spółek w Kanadzie może okazać się natomiast wymóg zasiadania obywateli kanadyjskich w ich organach. Wymogi te są różne w zależności od prowincji, jednak w większości wypadków, a także dla rejestracji federalnej, przynajmniej 25% dyrektorów musi być obywatelami Kanady. W przypadku rady dyrektorów liczącej mniej niż 4 osoby co najmniej jeden jej członek musi mieć obywatelstwo kanadyjskie. Osoba taka winna być obecna na posiedzeniach rady dyrektorów dla ważności tych posiedzeń, a w przypadku jej nieobecności musi zatwierdzić podjęte decyzje na piśmie lub w drodze elektronicznej.

Jedynie prowincje Kolumbia Brytyjska, Nowy Brunszwik, Nowa Szkocja, Quebec i Yukon nie stawiają wymogu posiadania rezydenta w składzie organów spółki, stąd często bywają wybierane przez inwestorów zagranicznych jako siedziby rejestracji spółek. Należy jednak pamiętać, że taka rejestracja nie umożliwia pełnowymiarowej działalności spółki w innych prowincjach lub terytoriach.

System podatkowy Kanady

Kluczowe elementy systemu podatkowego Kanady, mające wpływ na przedsiębiorców europejskich planujących wykonywanie tam działalności gospodarczej, obejmują podatki dochodowe oraz obrotowe.

Podatek dochodowy ma dosyć złożoną konstrukcję, obejmującą część federalną i prowincjonalną oraz system odliczeń. Podstawowa stawka federalnego podatku dochodowego w Kanadzie wynosi 38%. W praktyce jednak, po uwzględnieniu odliczeń (odliczenia federalnego – *federal tax abatement* i ogólnego – *general tax reduction*), stawka ta wynosi efektywnie 15%. Dodatkowo spółki o statusie MŚP kontrolowane przez podmioty kanadyjskie mogą obniżyć federalny podatek dochodowy do 10,5%.

Prowincjonalny podatek dochodowy jest zróżnicowany w zależności od prowincji/terytorium i pobierany w dwóch stawkach – standardowej i obniżonej, która przysługuje głównie MŚP. Stawki standardowe wynoszą od 11% w Kolumbii Brytyjskiej do 16% w Nowej Szkocji i na Wyspie Księcia Edwarda, przy czym najczęściej wybierane przez podmioty z Europy Ontario pobiera podatek w wysokości 11,5%. Stawki obniżone wahają się od zera w Manitobie do 4,5% w Ontario i na Wyspie Księcia Edwarda.

Łączne efektywne opodatkowanie podatkiem dochodowym wynosi zatem ok. 26–29% dla podmiotów dużych i 15–19,5% dla podmiotów małych niebędących spółkami kontrolowanymi przez podmioty kanadyjskie.

Warto podkreślić, że, podobnie jak Polska, Kanada zaimplementowała do swoich przepisów o podatku dochodowym ogólną klauzulę zapobiegania unikaniu opodatkowania. Pozwala ona na reklasyfikację skutków transakcji w sytuacjach, gdy podatnik dokonał transakcji zmierzających do uzyskania określonych oszczędności podatkowych skutkujących nadużyciem przepisów podatkowych lub ich wykorzystaniem niezgodnym z ich celami.

Jeśli chodzi o podatki obrotowe, w Kanadzie obowiązuje federalny podatek od towarów i usług (*Goods and Services Tax, GST*), funkcjonujący na zasadach zbliżonych do europejskiego podatku VAT. W niektórych prowincjach (Ontario, Nowy Brunszwik, Nowa Szkocja, Wyspa Księcia Edwarda oraz Nowa Fundlandia i Labrador) działa zharmonizowany podatek obrotowy (*Harmonized Sales Tax, HST*), funkcjonujący na analogicznych zasadach jak GST, ale według wyższej stawki, na którą składa się komponent



federalny (GST) oraz komponent lokalny. W prowincjach/terytoriach, które nie zdecydowały się na harmonizację z podatkiem federalnym, są pobierane prowincjonalne podatki obrotowe (*Provincial Sales Tax*, PST) w dodatku do federalnego GST.

Zasadnicza stawka federalna GST wynosi 5%. HST według stawki 13% ogółem pobiera Ontario, zaś Nowy Brunswik, Nowa Fundlandia i Labrador, Nowa Szkocja i Wyspa Księcia Edwarda stosują HST na poziomie 15% łącznie. PST pobierają: Kolumbia Brytyjska (7%), Manitoba (8%), Quebec (0,975%) i Saskatchewan (6%).

Każdy podmiot prowadzący sprzedaż na terytorium Kanady jest zobowiązany do rejestracji dla celów GST lub HST oraz dodatkowo PST, jeżeli obowiązuje w danej prowincji. Będąc zarejestrowanym dla podatku GST/HST w danej prowincji, przedsiębiorca musi rejestrować się dla celów GST/HST/PST w innej prowincji jedynie wtedy, kiedy ma tam jakąś formę stałej obecności gospodarczej, np. biuro lub personel sprzedaży. Zasady te są zatem dosyć zbliżone do zasad rejestracji dla celów podatku VAT w poszczególnych krajach UE przy prowadzeniu działalności gospodarczej w kilku z nich. Sam podatek również działa na analogicznych zasadach – sprzedawca jest zobowiązany do naliczenia podatku od swojej sprzedaży i ma prawo do odliczenia podatku poniesionego przy zakupie towarów i usług. Podatek od towarów importowanych rozliczany jest wraz z rozliczeniami celnymi.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania Kanada-Polska

O tym, jak faktycznie będzie opodatkowana działalność polskiego przedsiębiorcy na terytorium Kanady, decydują nie tylko przepisy kanadyjskie, ale także polskie oraz regulacje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Kanada-Polska (UOPO).

Generalnie polski przedsiębiorca podlega opodatkowaniu co do całości dochodów w Polsce, jednak gdyby część jego

dochodów była opodatkowana w Kanadzie, umowa przewiduje tzw. metodę wyłączenia z progresją dla unikania podwójnego opodatkowania. Oznacza ona, że dochód osiągnięty i opodatkowany w Kanadzie będzie zwolniony z podatku dochodowego w Polsce, jednak jego wartość będzie brana pod uwagę przy ustalaniu stawki podatku dochodowego w Polsce. W odniesieniu jednak do pewnych szczególnych kategorii dochodu (z nieruchomości, dywidend, należności licencyjnych i odsetek) UOPO przewiduje metodę zaliczenia proporcjonalnego, tj. kredytu podatkowego. Oznacza ona, że podatnik odlicza od podatku należnego do zapłaty w Polsce od tych dochodów podatek zapłacony w Kanadzie, jednak nie więcej niż kwotę podatku, jaki od takich dochodów byłby należny w Polsce.

Podstawowa działalność przedsiębiorcy polskiego będzie podlegała kanadyjskiemu podatkowi dochodowemu tylko w przypadku, gdy założy tam odrębną spółkę lub będzie prowadził działalność za pośrednictwem tzw. zakładu w rozumieniu UOPO. Zakładem w rozumieniu UOPO jest stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo jest prowadzona działalność przedsiębiorstwa. Określenie to obejmuje w szczególności:

- siedzibę zarządu,
- oddział,
- biuro,

- fabrykę,
- warsztat,
- kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom lub każde inne miejsce poszukiwania lub eksploatacji zasobów naturalnych,
- plac budowy, miejsce prac konstrukcyjnych czy instalacyjnych, jeżeli roboty w nim trwają dłużej niż 12 miesięcy.

W Kanadzie za zakład dla celów podatku dochodowego mogą być także uznane osoby działające na rzecz polskiego przedsiębiorcy, inne niż niezależny przedstawiciel, które mają pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i regularnie je wykonują.

Nie są natomiast zakładem placówki zajmujące się wyłącznie zakupem towarów, miejsca składowania czy zapasy towarów, placówki zajmujące się zbieraniem informacji czy czynnościami o charakterze przygotowawczym.

Przedsiębiorca polski sprzedający po prostu towary do Kanady, bez zakładania tam przedstawicielstwa czy korzystania z zależnego agenta, nie będzie zatem podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Kanadzie. Jego dochód z tej sprzedaży będzie w całości opodatkowany w Polsce. W przypadku jednak, gdyby zdecydował się tam założyć spółkę, oddział czy





zatrudnił zależnego agenta trudniącego się zawieraniem umów sprzedaży – może pojawić się także obowiązek podatkowy w kanadyjskim podatku dochodowym. Trzeba przy tym nadmienić, że UOPO nie reguluje kwestii opodatkowania podatkami obrotowymi – tu obowiązki rejestracyjne rządzą się odrębnymi prawami, a sprzedaż ta będzie w każdym wypadku podlegała opodatkowaniu GST/HST i ew. PST (por. wyżej).

W odniesieniu do dochodów innych niż z podstawowej działalności UOPO przewiduje nieco odmienne zasady. Od dochodów z dywidend wypłacanych przez spółki kanadyjskie polskiemu przedsiębiorcy pobierany jest w Kanadzie podatek u źródła w wysokości 15% lub 5%, jeżeli spółka polska posiada co najmniej 10% udziału w kapitale spółki wypłacającej dywidendę. Dochód ten dodatkowo będzie opodatkowany w Polsce, przy czym zadziała tu wspomniana wyżej metoda zaliczenia proporcjonalnego.

Odsetki wypłacane przez podmiot kanadyjski podmiotowi polskiemu z tytułu pożyczek będą podlegały opodatkowaniu podatkiem u źródła w Kanadzie w wysokości 10%. Zwolnienie z tego podatku wystąpi, gdy pożyczka została udzielona lub zagwarantowana przez podmiot ubezpieczeń kredytów eksportowych będący w całości własnością polskiego skarbu państwa (np. KUKK).

Na marginesie uregulowań dotyczących odsetek warto wskazać na bardzo restrykcyjne przepisy dotyczące tzw. cienkiej kapitalizacji obowiązujące w Kanadzie – ograniczenia prawa do uznania odsetek za koszty uzyskania przychodu mają zastosowanie już przy współczynniku 1,5 długu do kapitału. A zatem, wyposażając kanadyjską jednostkę w środki na rozpoczęcie działalności, polski przedsiębiorca musi posługiwać się w dużej części kapitałem własnym, nie zaś długiem.

Rzecz jasna, ramy niniejszego artykułu nie pozwalają wyczerpać całości materii

dotyczącej uregulowań prawnych prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Kanady. Trzeba jednak podkreślić, że mimo dużej odmienności kulturowej i prawnej, kraj ten jest zdecydowanie przyjazny biznesowi, a stosowane procedury są bardzo odformalizowane. Warto zatem podjąć próbę zaistnienia na tym niezwykle interesującym rynku.

Łukasz Karpiesiuk

Autor jest doradcą podatkowym, partnerem w Kancelarii SSW odpowiedzialnym za praktykę FDI, Grants&Incentives; specjalizuje się m.in. w problematyce umowy CETA i wprowadzaniu europejskich podmiotów na rynek kanadyjski.

¹ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Kanadą w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu wraz z Protokołem, podpisane w Ottawie 14 maja 2012 r., ustawa ratyfikacyjna opublikowana w Dz.U. z 2012 r. poz. 1295.

Nowe przepisy o znaku towarowym Unii Europejskiej

Najważniejsze zmiany

Paweł Wrześniwski

Kilka z obowiązujących od 1 października 2017 r. zmian w systemie znaku towarowego Unii Europejskiej może zainteresować przedsiębiorców. Warto np. rozważyć ubieganie się o wyłączenie na nowe, nietypowe oznaczenia.

Obowiązujące regulacje

Omówienie przepisów warto zacząć od krótkiego przedstawienia obowiązującego stanu prawnego, aby sytuacja nie okazała się dla polskich podmiotów mało czytelna. Otóż przez ostatnich kilka lat zagadnienia związane ze wspólnym znakiem towarowym regulowało rozporządzenie 207/2009¹. Uznano, że system jednolitego znaku

sprawdził się, a samo rozporządzenie wymaga jedynie rozwinięcia czy uaktualnienia terminologii, co też uczyniono zmieniając je rozporządzeniem 2015/2424². Obowiązuje ono od 23 marca 2016 r., przy czym wejście w życie części zmian odsunięto w czasie do 1 października 2017 r. Może to być nieco mylące, gdyż od tego samego dnia stosuje się zupełnie nowe rozporządzenie 1001/2017 w sprawie znaku towarowego Unii Europejskiej³, uchylające rozporządzenie 207/2009. W polskiej wersji językowej określa się je mianem tekstu jednolitego. Co do treści, istotniejszych różnic między zmodyfikowanym rozporządzeniem 207/2009 a rozporządzeniem 1001/2017 rzeczywiście nie ma. W przeciwieństwie jednak do krajowego rozumienia pojęcia

tekstu jednolitego rozporządzenie 1001/2017 nie jest jedynie prostym naniesieniem wszystkich kolejnych nowelizacji na tekst pierwotnego aktu normatywnego. Ma nową numerację, nową datę i musiało przejść procedurę legislacyjną mniej więcej tak, jak inne unijne akty normatywne.

Najważniejsze zmiany

Zmiany obowiązujące od 1 października 2017 r. dotyczą przede wszystkim trzech zagadnień:

- znaków towarowych gwarancyjnych,
- przedstawialności znaku oraz
- różnego rodzaju regulacji o charakterze proceduralnym.



Dodajmy, że obecnie funkcjonuje już nie wspólnotowy znak towarowy, lecz znak towarowy Unii Europejskiej (albo unijny znak towarowy).

Można zgodzić się z wyrażonym w motywach rozporządzeń 2015/2424 i 2017/1001 poglądem, iż doświadczenia zdobyte od czasu ustanowienia systemu wspólnotowego znaku towarowego wykazały, że przedsiębiorstwa z Unii i z państw trzecich przyjęły ten system, który okazał się skutecznym i opłacalnym uzupełnieniem ochrony znaków towarowych na poziomie państw członkowskich i alternatywą dla tej ochrony. Podobnie jak można zaakceptować sformułowaną w tym ostatnim, a stojącą u podstawy zmian konstatację, iż ocena ogólnego funkcjonowania systemu wspólnotowego znaku towarowego potwierdziła, że wiele aspektów tego systemu, w tym podstawowe zasady, na których jest on oparty, wytrzymało próbę czasu i nadal zaspokajają potrzeby i oczekiwania przedsiębiorców, acz istnieje potrzeba modernizacji systemu znaków towarowych w Unii. Wszystko to prawda. Jedynolity znak towarowy to znakomity instrument prawny pozwalający chronić efekty działalności gospodarczej na europejskim rynku. Całkiem licznie korzystają z niego także podmioty z naszego kraju.

Graficzna przedstawialność znaku

Bodaj najistotniejszą zmianą jest **odejście od warunku graficznej przedstawialności oznaczenia**. Z rozporządzenia wynika, że wymóg ów usunięto z definicji unijnego znaku towarowego po to, aby umożliwić większą elastyczność przy jednoczesnym zagwarantowaniu pewności prawa w odniesieniu do sposobów przedstawiania znaków towarowych. Zdaniem projektodawców należało dopuścić możliwość przedstawiania oznaczenia w dowolnej stosownej formie, z wykorzystaniem ogólnie dostępnej techniki, czyli niekoniecznie w formie graficznej, o ile dany sposób przedstawienia jest jasny, precyzyjny, samodzielny, łatwo dostępny, zrozumiały, trwały i obiektywny.

W efekcie – zgodnie z art. 4 rozporządzenia 1001/2017 – obecnie unijny znak towarowy może składać się po prostu z jakichkolwiek oznaczeń, w szczególności z wyrazów, łącznie z nazwiskami, lub rysunków, liter, cyfr, kolorów, kształtu towarów lub ich opakowań lub dźwięków. Pod jednym wszakże warunkiem – że oznaczenia takie umożliwiają odróżnianie towarów lub usług jednego przedsiębiorstwa od towarów lub usług innych przedsiębiorstw oraz dają się przedstawić w rejestrze unijnych znaków towarowych w sposób pozwalający właściwym organom i odbiorcom na ustalenie jednoznacznego i dokładnego przedmiotu ochrony udzielonej właścicielowi tego znaku towarowego.

Do tej pory definicja brzmiała podobnie, ale różniła się jednym istotnym elementem. Wedle rozporządzenia 207/2009 wspólnotowy znak towarowy mógł składać się z jakiegokolwiek oznaczenia, które można przedstawić w formie graficznej, w szczególności z wyrazów, łącznie z nazwiskami, rysunków, liter, cyfr, kształtu towarów lub ich opakowań, pod warunkiem że oznaczenia takie umożliwiają odróżnianie towarów lub usług jednego przedsiębiorstwa od towarów lub usług innych przedsiębiorstw. Czyli, jak wspomniano, znikł wymóg graficznej przedstawialności znaku. Przecięte zostały tym samym wątpliwości co do dopuszczalności ochrony niektórych – mniej typowych – oznaczeń. Przedsiębiorcy mają obecnie do wyboru nie tylko słowa, grafiki, kształty czy zestawienia kolorów, ale i hologramy, dźwięki, znaki ruchome itp.

Procedura zgłoszeniowa

Z nową definicją korespondują przepisy wykonawcze określające wymagania stawiane przed **z g ł o s z e n i e m unijnego**

znaku towarowego. Zgodnie z art. 3 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2017/1431 z dnia 18 maja 2017 r. określającego szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Rady (WE) nr 207/2009⁴ w sprawie znaku towarowego Unii Europejskiej znak towarowy przedstawia się w dowolnej stosownej formie, z wykorzystaniem ogólnie dostępnej techniki, o ile może on zostać odtworzony w rejestrze w sposób jasny, precyzyjny, samodzielny, łatwo dostępny, zrozumiały, trwały i obiektywny, tak aby umożliwić właściwym organom i opinii publicznej ustalenie jasnego i dokładnego przedmiotu ochrony udzielonej jego właścicielowi. Z różnymi rodzajami znaków wiążą się odmienności dotyczące ich zgłaszania do ochrony. A ponieważ przed Urzędem Unii Europejskiej ds. Własności Inteligentnej (dalej: Urząd lub EUIPO) przedsiębiorcy mogą działać sami i nie muszą korzystać z pomocy pełnomocników, powinni pamiętać, że w przypadku znaku towarowego:

- słownego (tzn. składającego się wyłącznie ze słów lub liter, cyfr, innych standardowych znaków typograficznych lub ich zestawienia) – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji oznaczenia standardową czcionką i w normalnym układzie, bez elementów graficznych i kolorów;
- graficznego (tzn. takiego, w którym użyto niestandardowych znaków,





- stylizacji lub układu, jak też elementów graficznych lub kolorów – w tym znaków, które składają się wyłącznie z elementów graficznych lub z zestawienia elementów graficznych i słownych) – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji oznaczenia przedstawiającej wszystkie jego elementy oraz, w stosownych przypadkach, kolory;
- przestrzennego (tzn. składającego się z kształtu trójwymiarowego lub obejmującego taki kształt, w tym pojemników, opakowań, samego produktu lub ich podobizny) – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji graficznej kształtu, w tym obrazów wygenerowanych komputerowo albo fotografii. Reprodukacja graficzna lub fotograficzna może obejmować różne widoki (przy czym jeżeli przedstawienie nie jest przekazywane drogą elektroniczną, może ono zawierać co najwyżej sześć różnych widoków);
 - pozycyjnego (tzn. takiego, który polega na specyficznym sposobie nałożenia lub umieszczenia znaku na produkcie) – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji, która odpowiednio określa pozycję znaku i jego rozmiar lub proporcje w odniesieniu do danych towarów (tu elementy, które nie są częścią przedmiotu rejestracji, należy w miarę możliwości graficznie wydzielić linią przerywaną lub kropkowaną, a do ich przedstawienia można dołączyć opis zawierający wyjaśnienie sposobu umieszczenia oznaczenia na towarach);
 - stanowiącego wzór (tzn. składającego się wyłącznie z regularnie powtarzających się elementów) – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji pokazującej wzór powtórzenia (przy czym do przedstawienia można dołączyć opis zawierający wyjaśnienie, w jaki sposób elementy powtarzają się regularnie);
 - będącego kolorem – znak przedstawia się poprzez złożenie reprodukcji koloru wraz ze wskazaniem tego koloru poprzez odniesienie do powszechnie uznanego kodu koloru (jeżeli znak towarowy składa się wyłącznie z jednego koloru bez konturów) albo poprzez złożenie reprodukcji pokazującej systematyczne ułożenie zestawienia kolorów w jednorodny i z góry ustalony sposób wraz ze wskazaniem

tych kolorów poprzez odniesienie do powszechnie uznanego kodu koloru (jeżeli znak towarowy składa się wyłącznie z zestawienia kolorów bez konturów), przy czym wówczas można również dodać opis systematycznego ułożenia kolorów);

- dźwiękowego – przedstawia się go poprzez złożenie odtwarzającego go pliku dźwiękowego lub przez dokładne przedstawienie dźwięku w formie zapisu nutowego;
- ruchomego (tzn. składającego się z ruchu lub zmiany pozycji elementów znaku lub obejmującego taki ruch lub zmianę pozycji) – znak przedstawia się poprzez złożenie pliku wideo lub poprzez szereg sekwencyjnych obrazów nieruchomych ilustrujących ruch lub zmianę pozycji (jeżeli używane są obrazy nieruchome, można je ponumerować lub dołączyć do nich opis wyjaśniający całą sekwencję);
- multimedialnego (tzn. składającego się z zestawienia obrazu i dźwięku lub obejmującego takie zestawienie) – znak przedstawia się poprzez złożenie pliku audiowizualnego zawierającego zestawienie obrazu i dźwięku;
- holograficznego – znak przedstawia się poprzez złożenie pliku wideo lub reprodukcji graficznej lub fotograficznej obejmujących widoki niezbędne do wystarczającego zidentyfikowania efektu holograficznego w całości.

Unijne znaki certyfikujące

Kolejną większą zmianą w systemie jednolitego znaku towarowego jest **wprowadzenie możliwości udzielania ochrony znaków certyfikujących**. W motywach rozporządzenia 2015/2424 napisano, że nowe regulacje dodaje się jako uzupełnienie istniejących przepisów dotyczących wspólnotowych znaków wspólnych i w celu wyeliminowania nierównowagi pomiędzy systemami krajowymi a systemem unijnego znaku towarowego, a także po to, aby zapewnić instytucjom lub organizacjom certyfikującym możliwość zezwalania uczestnikom systemu certyfikacji na używanie znaku jako oznaczenia dla towarów lub usług spełniających wymogi w zakresie certyfikacji. Zgodnie z nowymi regulacjami znak certyfikujący to unijny

znak towarowy określony jako taki w momencie zgłoszenia i pozwalający odróżnić towary lub usługi, które zostały certyfikowane przez właściciela znaku pod względem materiału, sposobu produkcji towarów lub świadczenia usług, jakości, dokładności lub innych właściwości, z wyjątkiem pochodzenia geograficznego, od towarów i usług, które nie są w ten sposób certyfikowane. Wyjątek dotyczący pochodzenia geograficznego wziął się stąd, że w prawodawstwie unijnym od dawna są już przepisy szczegółowo regulujące te zagadnienia i dublowanie ich nie byłoby celowe.

Unijny znak certyfikujący może zgłosić każda osoba fizyczna lub prawna – w tym instytucje, organy oraz podmioty prawa publicznego – pod warunkiem, że **nie prowadzi** działalności gospodarczej obejmującej dostarczanie towarów lub usług tego samego rodzaju co towary i usługi certyfikowane. Stosuje się do nich, co do zasady, te same przepisy co do zwykłych znaków towarowych Unii Europejskiej. Nieco dokładniej warto natomiast omówić to, co oba typy oznaczeń różni. Niektóre rozwiązania przyjęte w obowiązujących od 1 października 2017 r. regulacjach mogą być bowiem dla przedsiębiorców nowością.

Przed wszystkim przy zgłaszaniu unijnego znaku certyfikującego nie obejdzie się bez regulaminu jego używania. Zgłaszający powinien przedłożyć go EUIPO w ciągu dwóch miesięcy od daty zgłoszenia. Dokument ten ma zawierać:

- nazwę albo imię i nazwisko zgłaszającego,
- oświadczenie, że zgłaszający nie prowadzi działalności gospodarczej obejmującej dostarczanie towarów lub usług tego samego rodzaju co towary i usługi certyfikowane,
- przedstawienie unijnego znaku certyfikującego,
- towary lub usługi objęte unijnym znakiem certyfikującym,
- cechy charakterystyczne towarów lub usług, które mają być certyfikowane unijnym znakiem certyfikującym, takie jak materiał, sposób produkcji towarów lub świadczenia usług, jakość lub dokładność,
- warunki dotyczące używania unijnego znaku certyfikującego, łącznie z sankcjami,
- osoby uprawnione do używania unijnego znaku certyfikującego,



- w jaki sposób organ certyfikujący ma badać te cechy charakterystyczne oraz nadzorować używanie unijnego znaku certyfikującego.

Odrzucenie zgłoszenia

Kolejna różnica pojawia się na etapie rozpatrywania zgłoszenia. Oprócz przypadków, gdy odrzucenie zgłoszenia unijnego znaku towarowego następuje na podstawie zwykłych, takich samych dla wszystkich unijnych znaków towarowych podstaw, zgłoszenie unijnego znaku certyfikującego odrzuca się także np. wówczas, gdy regulamin używania jest sprzeczny z porządkiem publicznym lub z przyjętymi dobrymi obyczajami albo istnieje ryzyko wprowadzenia odbiorców w błąd co do charakteru lub znaczenia znaku, w szczególności jeżeli może on być uznany za coś innego niż znak certyfikujący. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgłoszenia nie odrzuca się, jeżeli w międzyczasie zgłaszający, w wyniku zmiany regulaminu używania, spełni wymogi stawiane przed tym dokumentem.

Wygaśnięcie i unieważnienie

O znak certyfikujący trzeba dbać. Po pierwsze, właściciel unijnego znaku certyfikującego powinien przedłożyć Urzędowi regulamin używania po każdej zmianie treści tego dokumentu. Po drugie, należy czuwać, aby nie doszło do wygaśnięcia ochrony. Przypomnijmy, że ochrona ta może wygasnąć, np. gdy w okresie pięciu lat znak towarowy nie był rzeczywiście używany w Unii w odniesieniu do towarów lub usług, dla których został on zarejestrowany, a nie istnieją usprawiedliwione powody nieużywania, albo gdy w wyniku działania lub braku działania właściciela znak towarowy stał się nazwą zwykle używaną w obrocie dla towaru lub usługi, w odniesieniu do których jest zarejestrowany. W przypadku znaku certyfikującego oprócz takich przesłanek dochodzą kolejne.



Wygaśnięcie praw właściciela unijnego znaku certyfikującego stwierdza się bowiem m.in. wtedy, kiedy:

- właściciel zaczął prowadzić działalność gospodarczą obejmującą dostarczanie towarów lub usług tego samego rodzaju co towary i usługi certyfikowane,
- właściciel nie podejmuje stosownych środków w celu uniemożliwienia używania unijnego znaku certyfikującego w sposób niezgodny z warunkami używania ustanowionymi w regulaminie używania,
- sposób, w jaki unijny znak certyfikujący jest używany przez właściciela, powoduje ryzyko wprowadzenia odbiorców w błąd co do charakteru lub znaczenia znaku (w szczególności jeżeli może on być uznany za coś innego niż znak certyfikujący).

Podobnie rzecz ma się z unieważnieniem – oprócz ogólnych przesłanek unieważnienia (brak odróżniającego charakteru znaku, możliwość wprowadzenia w błąd, konflikty ze znakami zgłoszonymi wcześniej przez inne podmioty itd.) – w przypadku unijnego znaku certyfikującego dochodzą kolejne. Podlega on także unieważnieniu m.in. wówczas, gdy regulamin używania jest sprzeczny z porządkiem publicznym lub z przyjętymi dobrymi obyczajami – chyba że właściciel unijnego znaku certyfikującego zmieni regulamin.

Zmiany proceduralne

Wreszcie trzecią grupą zmian są te dotyczące kwestii formalnych, regulujących sam przebieg postępowania. Jak wynika z motywów rozporządzenia,

prawodawca unijny uznał na podstawie doświadczenia nabytego w toku funkcjonowania systemu jednolitego znaku towarowego, że wskazane jest udoskonalenie niektórych aspektów procedury. Celem było jej uproszczenie i przyspieszenie. Zmiany mają jednak charakter na tyle szczegółowy, że jest wielce prawdopodobne, iż nie wszyscy zgłaszający z Polski będą mieli okazję odczuć na sobie tego nowe skutki. Dlatego tu zostaną zasygnalizowane jedynie niektóre.

I tak obecnie nieco inne reguły obowiązują przy zastrzeganiu tzw. **pierwszeństwa wystawowego**. Przypomnijmy, że w postępowaniu mającym na celu ochronę znaków towarowych generalnie obowiązuje zasada kto pierwszy, ten lepszy. Innymi słowy, zgłaszający znak później musi liczyć się z tym, że nie uzyska ochrony (ewentualnie uzyskaną utraci), jeżeli kto inny zgłosił ten sam znak dla takich samych produktów wcześniej. To oczywiście uproszczenie, bo przesłankę ochrony znaku jest więcej, idzie tu jednak o ukazanie generalnej zasady. Wyjątkiem od niej jest m.in. wspomniane już pierwszeństwo wystawowe. Otóż jeśli zgłaszający unijny znak towarowy wystawił towary lub usługi oznaczone zgłaszanym znakiem podczas oficjalnej lub oficjalnie uznanej wystawy międzynarodowej, może on, pod warunkiem dokonania zgłoszenia w terminie sześciu miesięcy od daty pierwszego wystawienia towarów lub usług oznaczonych zgłaszanym znakiem, zastrzec prawo pierwszeństwa **od daty wystawienia, a nie zgłoszenia**. Po wejściu nowych przepisów w życie zgłaszający, który zamierza zastrzec pierwszeństwo wystawowe, przedstawi w terminie trzech miesięcy od daty zgłoszenia dowody, że wystawione towary lub usługi były oznaczone zgłaszanym znakiem. Samego zastrzeżenia dokonuje się teraz jednocześnie ze zgłoszeniem unijnego znaku towarowego. Wcześniej takie oświadczenia mogły być składane także po złożeniu wniosku.

Inna ze zmian dotyczy tzw. rejestracji międzynarodowych wskazujących Unię. Tytułem przypomnienia – od lat pozostają w mocy konwencje

międzynarodowe pozwalające dokonywać zamiast wielu zgłoszeń krajowych jednego zgłoszenia ze skutkiem na terytorium więcej niż jednego kraju, w tym także terytorium Unii Europejskiej. Zgodnie z nowymi regulacjami złożone w Urzędzie wnioski o rejestrację zmiany własności, licencji lub ograniczenia prawa uprawnionego do rozporządzania, zmiany lub wykreślenia licencji lub zniesienia ograniczenia prawa uprawnionego do rozporządzania Urząd przekazuje do Biura Międzynarodowego Światowej Organizacji Własności Intelektualnej, jeżeli towarzyszą im

odpowiednie dowody potwierdzające przeniesienie, licencję lub ograniczenie prawa do rozporządzania lub dowody potwierdzające, że licencja już nie istnieje lub została zmieniona, lub że ograniczenie prawa do rozporządzania zostało zniesione.

Warto wspomnieć i o tym, że większość materiałów dowodowych wciąż można składać w dowolnym języku urzędowym UE. Jeżeli jednak nie jest on językiem postępowania, Urząd może, z urzędu lub na uzasadniony wniosek drugiej strony, wymagać przedłożenia

tłumaczenia na ten język w terminie przezeń wyznaczonym.

Paweł Wrześniewski
rzecznik patentowy
www.pwrz.pl

¹ Dz.U. L 78 z 24.3.2009, s. 1–42.

² Dz.U. L 341 z 24.12.2015, s. 21–94.

³ Dz.U. L 154 z 16.6.2017, s. 1–99.

⁴ Dz.U. L 78 z 24.3.2009, s. 1–42.

Spory dotyczące podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej

Nowa dyrektywa w sprawie mechanizmów ich rozstrzygnięcia

Agnieszka Kraińska

Komisja Europejska 25 października 2016 r. przedstawiła projekt dyrektywy Rady w sprawie mechanizmów rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (COM(2016) 686 final). Podstawą prawną dla uchwalenia tej dyrektywy jest art. 115 traktatu o funkcjonowaniu UE, który przewiduje jednomyślność w Radzie i wyłącznie konsultację z Parlamentem Europejskim. Rada przyjęła projekt dyrektywy jednomyślnie 10 października 2017 r.

Cel dyrektywy

Komisja w uzasadnieniu do przedłożonego projektu wskazała, że jej celem jest stworzenie sprzyjającego otoczenia podatkowego dla przedsiębiorstw, m.in. poprzez ograniczenie kosztów przestrzegania przepisów, obciążeń administracyjnych oraz zapewnienie pewności prawa podatkowego. Komisja podkreśliła, że sprawiedliwy system opodatkowania polega nie tylko na zapewnieniu, aby zyski były opodatkowane tam, gdzie są generowane, ale także

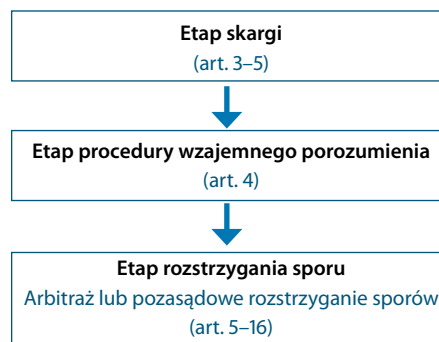
na zapewnieniu, aby zyski nie podlegały podwójnemu opodatkowaniu.

Ponieważ jednym z głównych problemów przedsiębiorców prowadzących działalność transgraniczną jest podwójne opodatkowanie, Komisja monitoruje liczbę spraw dotyczących mechanizmów rozstrzygnięcia sporów na tle podwójnego opodatkowania, którymi zajmują się państwa członkowskie w związku z zawartymi przez nie konwencjami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz unijnej konwencji arbitrażowej 90/436¹.

W opinii KE ze względu na fakt, że niektóre sprawy nie są dopuszczane do istniejących mechanizmów rozstrzygnięcia sporów oraz nie są objęte zakresem unijnej konwencji arbitrażowej ani przyjętych przez państwa konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, należy usprawnić istniejące mechanizmy rozstrzygnięcia sporów pod względem dostępności, zakresu, terminowości i zdolności rozstrzygnięcia.

Rozwiązania przedstawione w projekcie dyrektywy bazują na konwencji 90/436.

Unijny mechanizm rozstrzygnięcia sporów dotyczących podwójnego opodatkowania – etapy procedury



Rozszerzają one jednak zakres mechanizmów rozstrzygnięcia sporów na wszystkie sytuacje transgraniczne podlegające podwójnemu opodatkowaniu z tytułu podatku dochodowego od zysków z działalności gospodarczej w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania.

W dyrektywie określono obowiązek rozstrzygnięcia sporu przez państwa członkowskie oraz wskazano limit czasu na rozstrzygnięcie. Jednocześnie z zakresu mechanizmu wyłączono sytuacje

dotyczące podwójnego nieopodatkowania, oszustw, świadomego niewywiązywania się ze zobowiązań oraz rażącego niedbalstwa.

Mechanizm rozstrzygania sporów

Dyrektywa przewiduje procedurę wzajemnego porozumiewania wszczynaną ze skargi podatnika, w ramach której państwa współpracują i w ciągu dwóch lat osiągają porozumienie w sprawie sporu. Jeżeli procedura wzajemnego porozumiewania nie jest skuteczna, automatycznie wszczynana jest procedura rozstrzygania sporów, która prowadzi do wydania wiążącego ostatecznego rozstrzygnięcia przez właściwe organy państw członkowskich.

Etap skargi

Dyrektywa w art. 3–5 precyzuje warunki dopuszczalności skargi, jej ramy czasowe, wyjaśnienia i informacje, jakie muszą być dostarczone, by umożliwić właściwym organom analizę sprawy i rozpatrzenie jej dopuszczalności. Przepisy zapewniają dostęp do informacji dla podatnika i nakładają na państwa członkowskie obowiązek wysłania powiadomienia w przypadku odrzucenia sprawy lub uznania jej za niedopuszczalną.

Etap wzajemnego porozumiewania

Jeżeli właściwe organy państw członkowskich przyjmą skargę, starają się rozstrzygnąć kwestię sporną w drodze wzajemnego porozumienia (art. 4 dyrektywy) w terminie dwóch lat, począwszy od ostatniego powiadomienia o decyzji o przyjęciu skargi. Dwuletni okres może być przedłużony o rok na uzasadniony wniosek organu jednego z państw członkowskich skierowany do wszystkich właściwych organów innych zainteresowanych państw członkowskich. Gdy organy osiągną porozumienie w sprawie sposobu rozstrzygnięcia kwestii spornej, właściwy organ każdego

z państw członkowskich niezwłocznie powiadamia o tym osobę, której dotyczy spór. Powiadomienie takie jest dokonywane w formie decyzji wiążącej dla organu i możliwej do wyegzekwowania przez osobę, której dotyczy spór, z zastrzeżeniem przyjęcia tej decyzji przez osobę, której dotyczy spór, oraz zrzeczenia się przez nią prawa do jakiegokolwiek innego środka zaskarżenia w stosownych przypadkach.

W przypadku gdy postępowania dotyczące takich innych środków zaskarżenia zostały już rozpoczęte, decyzja staje się wiążąca i możliwa do wyegzekwowania tylko wtedy, gdy osoba, której dotyczy spór, przedstawi właściwym organom zainteresowanych państw członkowskich dowody na to, że zostały podjęte działania zmierzające do zakończenia tych postępowań. Decyzja ta zostaje następnie niezwłocznie wykonana, niezależnie od jakichkolwiek ograniczeń czasowych przewidzianych w prawie krajowym zainteresowanych państw członkowskich.

Jeśli właściwe organy zainteresowanych państw członkowskich nie osiągną porozumienia w sprawie rozstrzygnięcia kwestii spornej, właściwy organ każdego z zainteresowanych państw członkowskich informuje o tym osobę, której dotyczy spór, wskazując ogólne przyczyny nieosiągnięcia porozumienia.

Etap rozstrzygania sporów

W art. 6–7 dyrektywa zawiera przepisy dotyczące postępowania, jeżeli skarga została odrzucona lub jeżeli państwu nie udało się osiągnąć porozumienia na etapie wzajemnego porozumiewania, oraz przepisy dotyczące procedury arbitrażowej.

Procedura arbitrażowa (art. 8) przewiduje powołanie komisji doradczej składającej się z trzech do pięciu niezależnych arbitrów (jedna lub dwie osoby na państwo członkowskie oraz jeden przewodniczący) oraz po dwóch przedstawicieli każdego państwa członkowskiego.

W przypadku odrzucenia skargi komisję doradczą powołuje się na wniosek osoby, której dotyczy spór, skierowany do właściwych organów

zainteresowanych państw członkowskich. Wniosek taki może zostać złożony, tylko jeżeli żadne postępowanie dotyczące odrzucenia skargi nie jest w toku albo osoba, której dotyczy spór, zrzekła się prawa do odwołania.

W sytuacji odrzucenia skargi komisja doradcza bada, czy wymogi dotyczące dopuszczalności skargi zostały spełnione. Jeżeli potwierdzi ich spełnienie, zostaje wszczęta procedura wzajemnego porozumiewania. Jednak jeśli państwa członkowskie nie podejmą tej procedury, komisja doradcza sama wydaje opinię na temat rozstrzygnięcia kwestii spornej.

Komisja doradcza wydaje ostateczną opinię w sprawie wyeliminowania podwójnego opodatkowania w sprawie. Zgodnie z art. 14 dyrektywy opinia taka powinna być wydana w ciągu 6 miesięcy od daty powołania komisji i jest wiążąca dla państw członkowskich, chyba że zgodnie z art. 15 dyrektywy uzgodnią one alternatywne rozwiązanie pozwalające wyeliminować podwójne opodatkowanie.

Jeżeli komisja doradcza nie została powołana we właściwym terminie, przewidziana jest szybka procedura nadzorowana przez sądy krajowe każdego państwa członkowskiego prowadząca do powołania niezależnych osób, które następnie wybiorą swego przewodniczącego i utworzą komisję. Osoby te i przewodniczący wybierani będą ze sporządzonej wcześniej listy przechowywanej przez Komisję Europejską.

Mechanizm powoływania organu arbitrażowego wzorowany jest na znanych państwu członkowskim mechanizmach służących krajowym sądom do mianowania arbitrów, jeżeli nie uczyniły tego strony, które zawarły umowę na arbitraż.

Dyrektywa przejmuje wymogi zawarte w unijnej konwencji arbitrażowej dotyczące powoływania komisji doradczej oraz warunków tworzenia listy niezależnych osób, które mogą być członkami komisji doradczej. Ustanawia ona również ramy funkcjonowania komisji w postaci regulaminu funkcjonowania. Przewidziano też możliwość powołania przez właściwe organy państw członkowskich alternatywnej formy organu rozwiązywania sporów uprawnionego do rozstrzygania spraw przy użyciu takich technik, jak

mediacja, postępowanie pojednawcze lub inne skuteczne metody.

Pozostałe przepisy dyrektywy

Dyrektywa reguluje zasady interakcji z postępowaniami krajowymi i wskazuje, że co do zasady, nawet gdy działanie państwa członkowskiego, które prowadzi do powstania kwestii spornej, staje się ostatecznie zgodne z prawem krajowym, nie uniemożliwia to skorzystania z procedur przewidzianych w dyrektywie (art. 16). Reguluje ona również sytuacje, gdy prawo krajowe nie dopuszcza odstępstwa od decyzji wydanej przez sąd państwa członkowskiego.

Dyrektywa przewiduje także pewne uproszczenia dla osób fizycznych i mniejszych jednostek (art. 17).

Zgodnie z art. 18 dyrektywy opinie komisji doradczej są wydawane na piśmie. Mogą być one publikowane z zastrzeżeniem zgody każdej z zainteresowanych osób, których dotyczy spór. W braku takiej zgody właściwe organy publikują streszczenie ostatecznej decyzji (opis problemu, przedmiot sporu, okresy rozliczeniowe, podstawa prawna, sektor gospodarki oraz krótki opis rozstrzygnięcia). Osoby, których dotyczy spór, mogą zwrócić się do właściwych organów z wnioskiem o niepublikowanie informacji dotyczących tajemnicy handlowej, biznesowej, przemysłowej, służbowej, działalności handlowej lub informacji sprzecznych z porządkiem publicznym.

Dyrektywa przewiduje również zasady aktualizacji przez Komisję Europejską wykazu właściwych organów oraz listy niezależnych osób powoływanych do komisji doradczych, które udostępniane są online.

Państwa członkowskie obowiązane są transponować dyrektywę do dnia 30 czerwca 2019 r. Będzie ona miała zastosowanie do każdej skargi złożonej od dnia 1 lipca 2019 r. dotyczącej kwestii spornych w zakresie dochodu lub kapitału uzyskanych w roku podatkowym rozpoczynającym się w dniu 1 stycznia 2018 r.

Agnieszka Krańska

praktyka prawa europejskiego
w kancelarii Wardyński i Wspólnicy

¹ Konwencja 90/436/EWG w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych.

Jak czytać w ciemności?

Unia Europejska ułatwia niewidomym i niedowidzącym dostęp do słowa pisanego

Jakub Lorenc

W kulturze i prawodawstwie europejskim od dłuższego czasu kładzie się duży nacisk na **zakaz wszelkiej dyskryminacji oraz wyrównywanie szans**. Dotyczy to wszystkich aspektów życia, tzn. zarówno odpowiedniej stopy życiowej, dostępu do zatrudnienia, opieki zdrowotnej, edukacji, wymiaru sprawiedliwości, jak też kultury. Nierówności i dyskryminacja mogą wynikać z przynależności do określonej płci, grupy wyznaniowej, grupy etnicznej czy społecznej, orientacji seksualnej, ale często są także związane z niepełnosprawnością. Stąd też tak ważnymi aktami prawnymi prawa publicznego międzynarodowego są **Konwencja Organizacji Narodów Zjednoczonych o prawach osób niepełnosprawnych¹ czy Karta praw podstawowych Unii Europejskiej²**.

Niepełnosprawność w liczbach

Karta ta stanowi, że zakazana jest wszelka dyskryminacja, w tym ze względu na **niepełnosprawność**. Według danych pozyskanych przez Główny Urząd Statystyczny liczba osób niepełnosprawnych w Polsce na koniec marca 2011 r. wynosiła ogółem **niemal 4,7 mln³**. Inne dane zebrane przez GUS w 2014 r. wskazują, że populacja tych osób może być większa i liczyć nawet od 4,9 mln do 7,7 mln⁴. Rozpiętość danych jest tak szeroka ze względu na wybór metodologii badań czy na wybraną definicję niepełnosprawności. Tym niemniej nawet ogólne informacje są absolutnie wystarczające, aby jednoznacznie stwierdzić,

że osoby dotknięte niepełnosprawnością są, nie tylko statystycznie, istotną częścią społeczeństwa, gdyż, nawet według najbardziej optymistycznych założeń, ich liczba stanowi aż **12,2% ludności naszego państwa**.

Jedną z form niepełnosprawności są dotknięte osoby niewidome i ociemniałe, a także osoby słabowidzące. Europejska Unia Niewidomych szacuje, że w Europie mieszka obecnie ponad 30 mln osób niewidomych lub słabowidzących, natomiast według Światowej Unii Niewidomych na świecie może być ich nawet 285 mln. Liczba osób niewidomych i dotkniętych poważnymi schorzeniami wzroku w Polsce jest trudna do oszacowania. Dane GUS wskazują na ok. 1,8 mln osób z dysfunkcją wzroku,



w tym ok. 100 tys. to osoby całkowicie niewidome. Największa organizacja społeczna zrzeszająca środowiska niewidomych i słabowidzących to Polski Związek Niewidomych (PZN), który ma ponad 55 tys. członków⁵. Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego podaje natomiast, że w Polsce liczba osób niemogących czytać czarnego druku wynosi ok. 300 tys.⁶

O tym, że dostęp do dóbr kultury, a w tym do słowa pisanego jest niezwykle istotny, przede wszystkim z punktu widzenia rozwoju i kształcenia jednostki ludzkiej, nie trzeba nikogo przekonywać. Tymczasem według Anny Woźniak-Szymańskiej, prezes Zarządu Głównego PZN, nawet ponad **90% wydawanych na rynku publikacji** książkowych i dzieł naukowych nie jest dostępne w formatach, z których mogą korzystać osoby z dysfunkcją wzroku⁷. Nie tylko w interesie osób dotkniętych chorobami wzroku, ale też całego społeczeństwa jest zatem dążenie do ułatwienia tym osobom dostępu do utworów drukowanych. Rozwinięta i wykształcona jednostka to świadome i wartościowe społeczeństwo.

Regulacje międzynarodowe

W celu zrealizowania postanowień wcześniej wspomnianych aktów prawa międzynarodowego, a także powołując się na zasady niedyskryminacji, równych szans, dostępności oraz pełnego i efektywnego uczestnictwa w życiu społecznym i integracji społecznej oraz na świadomość wyzwań stojących na przeszkodzie pełnemu rozwojowi osób niewidomych, ale jednocześnie podkreślając wagę ochrony praw autorskich, przedstawiciele wielu państw postanowili, że konieczne jest ułatwienie tym osobom dostępu do dzieł kultury rozpowszechnianych w formie druku. **Doprowadziło to do przyjęcia 27 czerwca 2013 r. traktatu z Marrakeszu Światowej Organizacji Własności Intelektualnej (WIPO)⁸ – dalej też jako „traktat”.** Ambasador Remigiusz Henczel, Stały Przedstawiciel RP przy Biurze Narodów Zjednoczonych w Genewie, podpisał w imieniu Polski traktat z Marrakeszu 24 czerwca 2014 r. **Zasadniczym założeniem traktatu jest umożliwienie lub ułatwienie dostępu do dzieł**

literackich i artystycznych wydanych pierwotnie w formie tekstu lub zapisu osobom niepełnosprawnym, które w takiej formie zapoznawać się z nimi nie są w stanie.

Treść traktatu z Marrakeszu została wstępnie zaakceptowana przez 129 krajów, w tym część tych, które są członkami UE. Podpisała go również Unia Europejska. Pojawiła się wówczas wątpliwość prawna, o której rozstrzygnięcie Komisja Europejska zwróciła się do Trybunału Sprawiedliwości UE. Nie było bowiem pewne, **czy UE posiada kompetencję wyłączną do ratyfikowania całego traktatu, czy też każde państwo powinno to zrobić samodzielnie.** Wątpliwość taką zgłaszały Czechy, Finlandia, Francja, Litwa, Rumunia, Węgry, Włochy i Wielka Brytania. Doprowadziło to do wydania przez TSUE opinii 3/15⁹, zgodnie z którą wyjątki lub ograniczenia prawa autorskiego i praw pokrewnych w odniesieniu do wykonywania i wprowadzania do obrotu kopii w dostępnych formatach określonych utworów i innych przedmiotów objętych ochroną, przewidziane w traktacie

z Marrakeszu, należy wprowadzić w życie w ramach dziedziny zharmonizowanej, a zatem UE winna wydać stosowne akty prawne, które będą powodowały ujednolicone przyjęcie traktatu na całym jej terytorium.

W związku z powyższym Parlament Europejski i Rada (UE) wydały we wrześniu 2017 r. dwa akty legislacyjne, które są bardzo istotne w kontekście uregulowań praw własności intelektualnej oraz praw osób z niepełnością wzroku. Chodzi o **dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1564** z dnia 13 września 2017 r.¹⁰ (dalej też jako „dyrektywa”) oraz **rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1563** z dnia 13 września 2017 r.¹¹ (dalej też jako „rozporządzenie”). Oba te akty prawne dotyczą wprowadzenia **ograniczeń** w ochronie zapewnianej prawom autorskim i prawom pokrewnym celem ułatwienia dostępu do poszczególnych dóbr kultury dla osób, które zmagają się z częściową lub całkowitą niepełnością wzroku bądź z innymi niepełnosprawnościami, które uniemożliwiają im lub wysoce utrudniają zapoznanie się z drukiem.

Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego podaje natomiast, że w Polsce liczba osób niemogących czytać czarnego druku wynosi ok. 300 tys.

Zarówno przedmiotowa dyrektywa, jak i rozporządzenie są *de facto* inkorporowaniem do prawa wspólnotowego traktatu z Marrakeszu, o którym była mowa wcześniej. Prawodawca zwraca przy tym uwagę, że osoby niewidome, słabowidzące i osoby z niepełnosprawnościami uniemożliwiającymi zapoznanie się z drukiem nadal napotykały liczne bariery w dostępie do książek i innych materiałów drukowanych, które podlegają ochronie na mocy prawa autorskiego i praw pokrewnych. Potrzebę zwiększenia liczby utworów i innych przedmiotów w dostępnych formatach objętych ochroną oraz potrzebę znaczącej poprawy ich obiegu i wprowadzania

do obrotu uznano zatem na szczeblu międzynarodowym za nader istotną.

Dotychczasowe rozwiązania w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych

Zanim zostaną omówione uregulowania, które są aktualnie wprowadzane na poziomie prawodawstwa Unii Europejskiej, warto odnieść się do polskiej ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Zawiera ona bowiem pewne wyjątki w ochronie prawa autorskiego, które mają za zadanie ułatwiać dostęp do utworów chronionych osobom niepełnosprawnym. W 2004 r. w ustawie pojawił się art. 331 związany z implementacją tzw. unijnej dyrektywy internetowej¹². Stanowi on, iż wolno korzystać z już rozpowszechnionych utworów dla dobra osób niepełnosprawnych, jeżeli to korzystanie odnosi się bezpośrednio do ich upośledzenia, nie ma zarobkowego charakteru i jest podejmowane w rozmiarze wynikającym z natury upośledzenia.

Wprowadzony przepis jest wyjątkowo ogólny, co wynika z faktu, że został niemal wprost skopiowany z treści dyrektywy internetowej. Celem ustawodawcy było prawdopodobnie umożliwienie jak najszerszej interpretacji wprowadzonego wyjątku. Został on zamieszczony w ustawie wraz z szeregiem innych artykułów, które odnoszą się do dozwolonego użytku przedmiotów prawa autorskiego, czyli takiego wyjątkowego użytku utworów chronionych prawem autorskim, na który nie jest wymagane uzyskanie zgody posiadacza praw autorskich. Na co jednak ten przepis właściwie pozwala? W doktrynie słusznie podkreśla się, że analizowany przepis odnosi się **zarówno do reprodukcji utworu, jak i jego publicznego udostępnienia**. Przy czym w ramach art. 331 ustawy mieści się zarówno samo przekształcenie utworu w postać zapisu cyfrowego, jak i udostępnianie zdigitalizowanych utworów w Internecie w formie „przejaznym” osobom niepełnosprawnym¹³. Czyli przepis umożliwia nie tylko korzystanie na własne potrzeby z już rozpowszechnionych utworów, ale także

na ich kopiowanie i przerabianie na inne formaty. Warunkiem takiego korzystania jest czynienie tego dla dobra osób niepełnosprawnych, brak zarobkowego charakteru oraz rozmiar korzystania odnoszący się do upośledzenia i jego natury.

Co przynosi nowe prawo?

Jak wyżej wspomniano, umieszczenie w ustawie analizowanego przepisu było wynikiem wykonania przez polskiego ustawodawcę unijnej dyrektywy. Już art. 331 pozwala zatem korzystać z utworów dla dobra osób niepełnosprawnych. Co zatem zmieniają traktat z Marrakeszu i nawiązujące do niego dyrektywa 2017/1564 oraz rozporządzenie 2017/1563?

Najważniejsze postanowienie dyrektywy zawarte jest w art. 3, który stanowi, że: „państwa członkowskie przewidują wyjątek, zgodnie z którym nie wymagają zezwolenia podmiotu jakiegokolwiek prawa autorskiego lub praw pokrewnych w odniesieniu do utworu lub innego przedmiotu objętego ochroną (...) w odniesieniu do jakichkolwiek czynności koniecznych do:

- a) wykonania przez beneficjenta lub osobę działającą w jego imieniu kopii w dostępnym formacie utworu lub innego przedmiotu objętego ochroną, do którego beneficjent ma zgodny z prawem dostęp na wyłączny użytek beneficjenta; oraz
- b) wykonania przez upoważniony podmiot kopii w dostępnym formacie utworu lub innego przedmiotu objętego ochroną, do których upoważniony podmiot ma zgodny z prawem dostęp, lub komunikowania, udostępniania, wprowadzania do obrotu lub użyczenia kopii w dostępnym formacie beneficjentowi lub innemu upoważnionemu podmiotowi na zasadzie niekomercyjnej na wyłączny użytek beneficjenta”.

W uproszczeniu można stwierdzić, że beneficjent oraz podmiot upoważniony mają prawo do wykonywania kopii utworu w dostępnym formacie oraz do wprowadzania jej do obrotu. Żeby zrozumieć treść przepisu, trzeba poznać definicje, którymi ów przepis się

posługuje. Kim więc jest „beneficjent”? Zgodnie z treścią dyrektywy pojęcie to oznacza osobę:

- a) niewidomą;
- b) z niepełnosprawnością wzroku niepoddającą się korekcji w takim stopniu, aby funkcja wzroku tej osoby stała się zasadniczo równoważna z funkcją wzroku osoby bez takiej niepełnosprawności, i która w związku z tym nie jest w stanie czytać utworów drukowanych w zasadniczo takim samym stopniu jak osoba bez takiej niepełnosprawności;
- c) która ma ograniczoną zdolność postrzegania lub czytania i która w związku z tym nie jest w stanie czytać utworów drukowanych w zasadniczo takim samym stopniu jak osoba bez takiego ograniczenia;
- d) lub która ze względu na inną niepełnosprawność fizyczną nie jest w stanie trzymać książki lub posługiwać się nią, lub też skupić wzroku, lub poruszać oczami w stopniu umożliwiającym normalne czytanie.

W nawiązaniu do przedstawionej powyżej definicji należy stwierdzić, że dyrektywa definiuje osobę korzystającą z przedmiotowego uprawnienia dosyć

ściśle. Nie jest to jednak wyłącznie osoba z dysfunkcją wzroku, ale także z ograniczoną zdolnością postrzegania czy z określoną niepełnosprawnością fizyczną. W takim gronie będą mieścić się np. osoby cierpiące na dysleksję rozwojową bądź osoby z niesprawnymi dłońmi czy osoby sparaliżowane.

Dyrektywa wprowadza nadto pojęcie „upoważnionego podmiotu”. Jest nim podmiot, czyli osoba fizyczna, prawna, inna jednostka organizacyjna, który został upoważniony lub uznany przez państwo członkowskie do prowadzenia na zasadzie niekomercyjnej działalności na rzecz beneficjentów w zakresie edukacji, szkoleń, czytania adaptacyjnego lub dostępu do informacji. Pojęcie to obejmuje również instytucje publiczne lub organizacje nienastawione na zys oferujące takie same usługi beneficjentom w ramach swoich głównych działań, obowiązków instytucjonalnych lub w ramach swoich zadań realizowanych w interesie publicznym. W praktyce będą to zapewne organizacje pożytku publicznego, fundacje, stowarzyszenia działające na rzecz niepełnosprawnych, ewentualnie wydawnictwa książkowe czy internetowe.

Trzecim istotnym pojęciem jest „kopia w dostępnym formacie”. Jest ono o tyle ważne, że wprost wynika z niego uprawnienie do przerabiania utworu na inną formę odbioru. Wydaje się zresztą, że powinien to być główny cel całej regulacji. Chodzi bowiem o to, aby książkę drukowaną przerobić na formę bardziej przyjazną dla specyficznego odbiorcy – a zatem druk przerobić na alfabet Braille’a, audiobook bądź zdigitalizować go i nadać mu odpowiednią wielkość, kontrast czy kolorystykę. Ma to umożliwić odbiorcy zapoznanie się z daną publikacją, która – wydana w tradycyjny sposób – pozostawałaby poza jego zasięgiem.

Ostatnim tak ważnym pojęciem, którym posługuje się dyrektywa, jest „utwór”. Są to: książki, czasopisma, gazety, magazyny lub inny rodzaj tekstu pisanego, notacji, w tym zapis nutowy, oraz związane z nimi ilustracje, we wszelkich formach – w tym w formach dźwiękowych takich jak książki mówione oraz w formacie cyfrowym – który jest chroniony prawem autorskim lub prawami pokrewnymi i został opublikowany lub w inny zgodny z prawem sposób publicznie udostępniony.



Przepisy zezwalają zarówno na dystrybuowanie utworów z państw członkowskich do państw trzecich, jak też na ich przywóz z państw trzecich na terytorium Unii Europejskiej.

Dyrektywa nakłada na państwa członkowskie UE obowiązek, aby dozwolone korzystanie **pozostawało w równowadze** z prawami posiadaczy majątkowych i osobistych praw autorskich. Nie może zatem, w zbyt wielkim stopniu, godzić w ich prawa i interesy. Po pierwsze, nie może naruszać integralności utworów. Przeniesienie ich na inną technikę powinno być prostą transpozycją, a zatem kopią – tyle że w innym formacie. Nie dopuszcza się zaś dokonywania zmian, o ile nie są konieczne dla umożliwienia uprawnionym odbioru utworu. Nadto ustawodawca powinien zadbać, aby korzystanie z uprawnień nie stało w sprzeczności ze zwykłym korzystaniem z utworu. Powinien więc postarać się o przygotowanie mechanizmu, który będzie pozwalał na weryfikację sposobów korzystania z kopii utworów oraz na weryfikację podmiotów, które do nich uzyskują dostęp – tak, aby co do zasady nie dochodziło do korzystania z nich przez osoby, które mogą to robić w zwykły sposób. Można sobie bowiem łatwo wyobrazić nadużycia, kiedy np. osoby w pełni zdrowe nieodpłatnie korzystają z audiobooków przystosowanych dla osób niepełnosprawnych i w ten sposób pozbawiają wydawców, autorów i wykonawców należnego im wynagrodzenia.

Zważając na fakt, że przywoływany wcześniej art. 331 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych w dużej mierze pozwalał na realizację zobowiązań z traktatu, a zatem również z dyrektywy, zasadne jest pytanie, czy jej inkorporowanie do krajowego porządku prawnego zmieni coś dla uprawnionych. **Wydaje się, że nowe regulacje są nakierowane na doprecyzowanie aktualnie obowiązujących rozwiązań, ich ujednoczenie i harmonizację oraz na umożliwienie transgranicznej wymiany utworów.** W praktyce polscy

niepełnosprawni z dysfunkcjami wzroku winni uzyskać dostęp – w ramach dozwolonego użytku – do utworów drukowanych poza granicami naszego kraju. Wynika to nie tyle z postanowień dyrektywy, ile z treści traktatu i rozporządzenia. Ono bowiem skupia się właśnie na ustanowieniu jednolitych zasad dotyczących transgranicznej wymiany utworów pomiędzy Unią a państwami trzecimi będącymi stronami traktatu z Marrakeszu. Przepisy zezwalają zarówno na dystrybuowanie utworów z państw członkowskich do państw trzecich, jak też na ich przywóz z państw trzecich na terytorium Unii Europejskiej. Dyrektywa, choć krótsza i bardziej zwarta w swojej treści, może w praktyce mocniej wpłynąć na rzeczywistość i życie polskich niepełnosprawnych aniżeli rozporządzenie – choć to ono w szerszy sposób reguluje dozwolony użytek. Jednakże w innych krajach UE może być zupełnie odwrotnie, albowiem nie wszyscy ustawodawcy zdecydowali się na tak szerokie uregulowanie uprawnienia z dyrektywy internetowej, jak polski ustawodawca zrobił to w ustawie o prawie autorskim.

Istotne jest też to, że ostateczna forma oddziaływania przepisów dyrektywy i rozporządzenia na polski porządek prawny będzie w dużej mierze zależała od naszego prawodawcy. To on bowiem zdecyduje o tym, w jaki sposób ich postanowienia zostaną inkorporowane do krajowego porządku prawnego, a unijne przepisy pozostawiają mu w tym zakresie pewną swobodę. O ile bowiem rozporządzenie będzie bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich od 12 października 2018 r., o tyle postanowienia dyrektywy muszą zostać odpowiednio wprowadzone do krajowych porządków prawnych do dnia 11 października 2018 r.

Słowem podsumowania

W ocenie autora niniejszego artykułu dalsze poszerzenie możliwości dostępu do dóbr kultury dla osób niepełnosprawnych oraz harmonizacja przepisów wewnątrz Unii Europejskiej – oczywiście z odpowiednim poszanowaniem ochrony praw autorskich – jest krokiem w dobrą stronę. Ważne jest przy tym, aby ustawodawca, zarówno krajowy,

jak i wspólnotowy, nie zapominał o tym, że wchodzi w prawnoautorski monopol uprawnionych i że ważne jest zachowanie równowagi pomiędzy posiadaczami praw autorskich a podmiotami korzystającymi z tych praw.

Jakub Lorenc

autor jest radcą prawnym zajmującym się prawem cywilnym, ze szczególnym uwzględnieniem tych jego zagadnień, które odnoszą się do praw własności intelektualnej i szeroko pojętej działalności w Internecie oraz w branży kreatywnej; prowadzi bloga autorskielegalnie.pl

- ¹ Konwencja ONZ o prawach osób niepełnosprawnych przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych dnia 13 grudnia 2006 r.
- ² Karta praw podstawowych Unii Europejskiej pierwotnie proklamowana dnia 7 grudnia 2000 r.
- ³ Wyniki Narodowego Spisu Powszechnego Ludności i Mieszkań z 2011 r.
- ⁴ Stan zdrowia ludności Polski w 2014 r. – GUS, Warszawa 2016 r.
- ⁵ <http://pzn.org.pl/>.
- ⁶ <http://www.mkidn.gov.pl/pages/posts/traktat-z-marrakeszu.-dozwolony-uzytek-na-rzecz-osob-niepełnosprawnych-4818.php>.
- ⁷ <http://pzn.org.pl/niewidomi-swieta-ja-we-wroclawiu-miedzynarodowy-dzien-ksiazki-i-praw-autorskich/>.
- ⁸ Traktat z Marrakeszu Światowej Organizacji Własności Intelektualnej z dnia 27 czerwca 2013 r. w sprawie ułatwienia dostępu do opublikowanych utworów drukowanych osobom niewidomym i słabowidzącym oraz osobom z niepełnosprawnościami uniemożliwiającymi zapoznanie się z drukiem.
- ⁹ Opinia Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 lutego 2017 r., 3/15, ECLI:EU:C:2017:114, pkt 112.
- ¹⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1564 z dnia 13 września 2017 r. w sprawie niektórych dozwolonych sposobów korzystania z określonych utworów i innych przedmiotów chronionych prawem autorskim i prawami pokrewnymi z korzyścią dla osób niewidomych, osób słabowidzących lub osób z niepełnosprawnościami uniemożliwiającymi zapoznanie się z drukiem oraz w sprawie zmiany dyrektywy 2001/29/WE w sprawie harmonizacji niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym.
- ¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1563 z dnia 13 września 2017 r. w sprawie transgranicznej wymiany między Unią a państwami trzecimi w dostępnych formatach określonych utworów i innych przedmiotów chronionych prawem autorskim i prawami pokrewnymi z korzyścią dla osób niewidomych, osób słabowidzących lub osób z niepełnosprawnościami uniemożliwiającymi zapoznanie się z drukiem.
- ¹² Dyrektywa 2001/29/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 maja 2001 r. w sprawie harmonizacji niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym.
- ¹³ K. Gienas, *Użytek utworów dla celów osób niepełnosprawnych na tle prawa unijnego i polskiego*, ZNUJ 2012, nr 4, s. 40–50.

Istotne zmiany w podatkach dla przedsiębiorców od 1 stycznia 2018 r.

Implementacja dyrektywy ATAD – dalsze uszczelnianie systemu podatkowego

Piotr Paśko

27 listopada 2017 r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej: „ustawa”). Przewiduje ona niezmiernie istotne dla polskich przedsiębiorców zmiany – szczególnie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: „CIT”).

Ustawa aktualnie oczekuje na publikację w Dzienniku Ustaw, która zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego powinna nastąpić do końca listopada tego roku – tak, aby przepisy mogły wejść w życie od 1 stycznia 2018 r.

Implementacja dyrektywy ATAD

Omawiana ustawa wpisuje się głównie w nurt związany z uszczelnianiem systemów podatkowych. Jest to nie tylko polski, ale i europejski trend. W tym zakresie nowe regulacje są bowiem podyktowane koniecznością implementacji do polskiego porządku prawnego przepisów dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (dalej: „dyrektywa ATAD”).

Dyrektywa ATAD została uchwalona przede wszystkim w celu walki z nadużyciami na gruncie podatków dochodowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Charakter przepisów ma zwiększyć skuteczność krajowych systemów opodatkowania, w szczególności poprzez ściślejsze powiązanie miejsca generowania i wytwarzania

zysków z miejscem ich faktycznego opodatkowania. Dyrektywa, jako akt prawny Unii Europejskiej, jest wiążąca, jeżeli chodzi o skutek (cel), który ma zostać osiągnięty w wyniku jej przyjęcia. Zwykle wyznacza termin implementacji. Chodzi o datę, do której państwa członkowskie powinny przyjąć określone rozwiązania, aby postanowienia dyrektywy mogły zostać zrealizowane. W przypadku omawianego aktu prawnego termin ten został wyznaczony zasadniczo na 1 stycznia 2019 r. Oznacza to, że polski ustawodawca zdecydował się przyjąć przedmiotowe przepisy już z rocznym wyprzedzeniem.

W toku prac zarówno nad dyrektywą ATAD, jak i ustawą zidentyfikowano stosowane przez podatników mechanizmy, które prowadzą do niezasadnego i nieuprawnionego – zdaniem ustawodawców – obniżania wykazywanych przez nich dochodów. Jak podkreślano w uzasadnieniu do ustawy – zwykle dotyczyło to największych firm. Wskazywano szczególnie na sztuczne kreowanie strat na operacjach finansowych i kapitałowych, nadmierne finansowanie długiem podatników czy też transferowanie dochodów do podmiotów położonych w państwach stosujących korzystne reżimy opodatkowania.

Zaprezentowane niżej zmiany mają przeciwdziałać opisanym mechanizmom. Wiele z nowych regulacji w założeniu dotyczy tylko największych podmiotów, jednak bez wątplenia podatnicy z sektora małych i średnich przedsiębiorstw również odczują skutki zmian.

Źródła przychodów w CIT

Najistotniejszą zmianą na gruncie ustawy będzie rozgraniczenie w ustawie o CIT źródeł przychodów, od których podatnik będzie zobowiązany do odrębnego

ustalenia wyniku podatkowego, tj. dochodu bądź straty. Powyższym odrębnym źródłem przychodów od 1 stycznia 2018 r. będzie źródło „zyski kapitałowe”. Jeżeli podatnik będzie osiągał dochody zarówno z „zysków kapitałowych”, jak i z pozostałej działalności, przedmiotem opodatkowania będzie dochód łączny, czyli uzyskany z obu źródeł. W sytuacji jednak, gdy podatnik osiągnie dochód z jednego źródła, zaś z drugiego stratę, wtedy opodatkowaniu będzie podlegał dochód z jednego źródła – bez pomniejszania go o stratę z drugiego źródła.

O stratę rozpoznaną w danym źródle przychodów podatnik będzie mógł obniżyć swój dochód osiągnięty tylko z tego źródła przychodów na zasadach analogicznych do aktualnie obowiązujących, tzn. w terminie 5 następujących po sobie kolejno lat podatkowych – przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć 50% straty osiągniętej w danym roku podatkowym.

Za przychody ze źródła „zyski kapitałowe” ustawa uznaje m.in.:

- 1) dywidendy;
- 2) przychody z umorzenia udziałów/akcji;
- 3) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki komandytowo-akcyjnej;
- 4) równowartość zysku przekazanego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 5) wartość tzw. niepodzielonych zysków w przypadku przekształcenia spółki będącej podatnikiem CIT w spółkę nieposiadającą osobowości prawnej (np. w spółkę komandytową);
- 6) przychody z tytułu wniesienia do spółki będącej podatnikiem CIT wkładu niepieniężnego (aportu);
- 7) przychody ze zbycia udziałów lub akcji w osobie prawnej lub spółce komandytowo-akcyjnej, a także przychody ze zbycia ogółu praw



i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;

- 8) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika bądź związanych z przychodami zaliczanymi do „zysków kapitałowych”;
- 9) przychody z autorskich praw majątkowych, z licencji (z wyłączeniem przychodów z takich licencji, które są bezpośrednio związane z uzyskiwaniem przychodów niezaliczanych do „zysków kapitałowych”), znaków towarowych, papierów wartościowych i niektórych pochodnych instrumentów finansowych.

Powyższe oznacza, że zasadniczo każdy podatnik CIT będzie zobowiązany od 1 stycznia 2018 r. do odrębnego ewidencjonowania przychodów ze standardowej działalności gospodarczej oraz „zysków kapitałowych”, a także do przyporządkowania kosztów uzyskania przychodów do właściwego źródła.

Limity dla odsetek

Kolejną istotną zmianą, która jest spowodowana implementacją przepisów dyrektywy ATAD do ustawy o CIT, są przepisy limitujące możliwość zaliczania odsetek i innych kosztów finansowania do kosztów uzyskania przychodów. Limit ten zastąpi aktualnie obowiązujące przepisy o tzw. niedostatecznej (cienkiej) kapitalizacji. Podstawowa różnica w stosunku do obecnych przepisów sprowadza się do objęcia limitem także finansowania udzielonego przez podmioty niepowiązane, a zatem również banki.

Koszty finansowania dłużnego

Od 1 stycznia 2018 r. podatnicy będą zobowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w której nadwyżka finansowania przekracza 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszonych o przychody odsetkowe nad sumą kosztów uzyskania przychodów ze wszystkich źródeł pomniejszonych o wartość odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. W konsekwencji nadwyżka kosztów finansowania będzie odnoszona do wartości 30% kwoty odpowiadającej w praktyce swego rodzaju podatkowej EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*, czyli zysk przed odsetkami, opodatkowaniem i amortyzacją).

Ustalenie nadwyżki finansowania będzie wymagało wyliczenia kwoty, o jaką poniesione przez podatnika w danym roku podatkowym koszty finansowania dłużnego, które podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, przewyższają uzyskane przez podatnika przychody odsetkowe podlegające opodatkowaniu.

„Koszty finansowania dłużnego” są definiowane na gruncie ustawy maksymalnie szeroko. Oznacza to, że przedmiotowemu ograniczeniu będą podlegały nie

tylko wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów środków finansowych – w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje i premie – ale również część odsetkowa raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań, a także koszty zabezpieczeń zobowiązań. Przychody odsetkowe należy rozumieć analogicznie, czyli również szeroko.

Limit ten będzie miał zastosowanie także do kosztów finansowania dłużnego oraz przychodów odsetkowych przypisanych podatnikowi z tytułu jego udziału w spółce osobowej – proporcjonalnie do prawa do udziału w zyskach tej spółki. Oznacza to, że limitowaniem będzie też objęte finansowanie udzielone np. spółce komandytowej czy jawnej.

Ustawa przewiduje jednak swego rodzaju „kwotę” czy też „próg” wolny – będzie on miał zastosowanie do nadwyżki kosztów finansowania wynoszącej minimum 3 000 000 zł. Koszty odsetek nieprzekraczające w danym roku powyższej kwoty będą mogły zatem zostać uznane za koszty uzyskania przychodów bez tego ograniczenia.

Ponadto limitu nie będą stosowały przedsiębiorstwa finansowe – m.in. banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, zakłady ubezpieczeń czy też niektóre fundusze inwestycyjne.

Kwota kosztów finansowania dłużnego wyłączona w danym roku podatkowym





z kosztów uzyskania przychodów ze względu na zastosowanie tego mechanizmu będzie mogła zostać zaliczona w koszty podatkowe w następnych 5 latach podatkowych – każdorazowo jednak z uwzględnieniem przedmiotowego ograniczenia.

Warto też pamiętać, że od 1 stycznia 2018 r. organ podatkowy będzie uprawniony do badania tzw. rynkowej zdolności kredytowej podatnika. W sytuacji bowiem gdy koszty finansowania dłużnego przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać od podmiotu niepowiązanego, organ podatkowy będzie uprawniony do określenia dochodu podatnika w większej wysokości (lub straty podatkowej – w mniejszej wysokości). Przy obliczaniu tak rozumianej „rynkowej zdolności kredytowej” organ nie będzie uwzględniał zabezpieczeń udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane ani samych powiązań kapitałowych podatnika.

Limity dla usług niematerialnych

Kolejnym nowym rozwiązaniem, którego zadaniem ma być uszczelnianie ustawy o CIT, jest tzw. limit wydatków na usługi niematerialne. Zgodnie z ustawą podatnicy będą zobowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów określone wydatki poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych – bądź podmiotów z krajów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, czyli w tzw. rajów podatkowych – w części, w jakiej wydatki te będą przekraczać kwotę 5% podatkowej EBITDA, kalkulowanej na podobnych zasadach jak w przypadku limitu związanego z finansowaniem dłużnym.

Wydatki, które zostały objęte powyższym limitem, to koszty:

- usług doradczych,
- badania rynku,
- usług reklamowych,
- zarządzania i kontroli,
- przetwarzania danych,
- ubezpieczeń,
- gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze.

Dodatkowo limitowaniu będą podlegać wszelkiego rodzaju opłaty i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw autorskich, licencji czy opłat za znaki towarowe.

Podobnie jak w przypadku limitu związanego z kosztami finansowania, wydatki objęte ograniczeniem, poniesione przez spółkę osobową, będą w odpowiedniej części przypisywane podatnikowi CIT, który będzie posiadał udział w takiej spółce osobowej.

Ustawodawca przewidział i w tym wypadku kilka wyłączeń. W pierwszej kolejności warto wskazać, że kwota wolna w wysokości 3 000 000 zł znajdzie zastosowanie również w tym przypadku, tzn. mechanizm ograniczający koszty uzyskania przychodów w powyższym zakresie będzie stosowany jedynie do nadwyżki „kwalifikowanych” wydatków przekraczającej wskazaną kwotę. Ponadto nie będą podlegały ograniczeniom te wydatki, które są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi. Podobnie mechanizm ten nie znajdzie zastosowania odnośnie do kosztów usług refakturowanych, tj. usług, które zostały nabyte przez podatnika celem odsprzedaży. Istotne wyłączenie dotyczy także tych usług, opłat i należności w zakresie, w jakim decyzja w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, tzw. decyzja o uprzednim porozumieniu cenowym pomiędzy podmiotami powiązаныmi, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności.

Podatek od nieruchomości komercyjnych

Novum w ustawie jest także tzw. podatek od nieruchomości komercyjnych. Podatnicy posiadając położone w Polsce budynki handlowo-usługowe klasyfikowane np. jako centra handlowe, domy towarowe, sklepy, a także budynki biurowe, których nie wykorzystują wyłącznie albo w głównym stopniu na własne potrzeby, o wartości początkowej przekraczającej 10 000 000 zł, będą zobowiązani do comiesięcznej zapłaty podatku

„Koszty finansowania dłużnego” są definiowane na gruncie ustawy maksymalnie szeroko.

w wysokości 0,035% wartości początkowej danego budynku w odniesieniu do nadwyżki powyżej 10 000 000 zł. Zasady kwalifikowania nieruchomości do objęcia tym podatkiem będą się różnić w przypadku współwłasności budynku z podmiotem powiązanym, gdyż w takiej sytuacji opodatkowane będą nieruchomości o wartości niższej niż 10 000 000 zł. Kwota zapłaconego podatku będzie pomniejszała należną zaliczkę na CIT. Innymi słowy, dopóki podatnicy będą wykazywać dochód w odpowiedniej wysokości, dopóty podatek ten nie powinien stanowić dla nich dodatkowego obciążenia.

Zwolnienie dywidendowe

Kolejną zmianą jest ograniczenie możliwości stosowania tzw. zwolnienia dywidendowego. Dyrektywa, której przepisy są implementowane do ustawy o CIT (dyrektywa Rady UE 2011/96 z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, tzw. dyrektywa *Parent-Subsidiary*) nakazuje zwolnić z opodatkowania państwu członkowskim, po spełnieniu kilku warunków, określone operacje stanowiące ekwiwalent podziału zysku spółki. W rezultacie zwolnienie dywidendowe zawarte w ustawie o CIT zostanie ograniczone do przypadków wypłaty dywidendy, podwyższenia kapitału zakładowego z zysku spółki oraz tzw. niepodzielonych zysków występujących przy przekształceniu podatnika CIT w spółkę osobową.

Aktualnie przychód z odpłatnego zbycia rzeczy lub prawa majątkowego stanowi wartość wyrażona w cenie – chyba że odbiega ona bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej. Od 1 stycznia 2018 r. powyższy katalog obejmie również świadczenie usług. W praktyce jeżeli cena





za usługę będzie odbiegała od wartości rynkowej bez uzasadnionej przyczyny, organ podatkowy w niektórych przypadkach będzie uprawniony do ustalenia tej ceny według wartości rynkowej.

Opodatkowanie CFC

Przyjęciem dyrektywy ATAD jest również podyktowana zmiana w zakresie opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (dalej: „CFC”). Z perspektywy sektora małych i średnich przedsiębiorstw najistotniejsza wydaje się likwidacja limitu, powyżej którego przepisy o CFC znajdują zastosowanie. W odniesieniu bowiem do każdej zagranicznej spółki, w której określony udział posiada polski podatnik, konieczne będzie badanie statusu CFC. Tymczasem obecnie nie podlegają tym przepisom te z zagranicznych spółek, których przychody w danym roku nie przekraczają 250 000 euro. Zmianie ulegną również warunki, na podstawie których podatnicy klasyfikują daną spółkę jako CFC, a także przepisy dotyczące obowiązków rejestrowo-ewidencyjnych.

Pozostałe istotne zmiany dotyczą m.in. objęcia aportów w postaci przedsiębiorstw lub zorganizowanych części przedsiębiorstw tzw. małą klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Oznacza to, że w przypadku gdy dany aport będzie dokonywany bez uzasadnienia ekonomicznego z perspektywy podatkowej, zostanie potraktowany jako aport poszczególnych składników majątku – a zatem może utracić neutralny podatkowo charakter. Ścisła analiza przepisów ustawy wskazuje, że opodatkowaniu będą podlegać także wkłady pieniężne dokonywane do spółek będących podatnikami CIT, choć nie wynika to bezpośrednio z intencji ustawodawcy.

Pozostałe zmiany

Wyłączone z kosztów uzyskania przychodów będą nagrody wypłacane pracownikom z zysku spółki. Ponadto za wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów ustawa uznaje straty z odpłatnego zbycia wierzytelności, z wyjątkiem tych wierzytelności, które

zostały wcześniej rozpoznane jako przychód należny – do wysokości poprzednio rozpoznanego przychodu. Przesądzone zostanie zatem spór, czy strata ze zbycia wierzytelności może zostać rozpoznana przez podatnika w wartości wierzytelności netto, czy też brutto.

Ustawa przewiduje również kilka ułatwień dla podatników. Przede wszystkim podwyższona zostanie kwota warunkująca możliwość dokonania tzw. jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (z 3500 zł do 10 000 zł). Ponadto, jeżeli należna zaliczka na CIT nie przekracza kwoty 1000 zł, podatnicy nie będą mieli obowiązku jej wpłaty do właściwego urzędu skarbowego. Pozytywną zmianą wprowadzaną odrębną ustawą będzie również rozszerzenie zakresu stosowania tzw. ulgi badawczo-rozwojowej.

Piotr Paśko

prawnik w Kancelarii Ożóg
Tomczykowski

Produkty kosmetyczne

Prace nad projektem nowej ustawy

Paweł Gutowski

Ministerstwo Zdrowia zamierza wprowadzić ustawę o produktach kosmetycznych, która zastąpi obecnie obowiązującą ustawę z dnia 30 marca 2001 r.¹ Celem przygotowywanej regulacji jest dostosowanie prawa polskiego do przepisów rozporządzenia nr 1223/2009² (dalej: „rozporządzenie 1223/2009”), m.in. poprzez określenie obowiązków podmiotów i właściwości organów w zakresie wykonywania zadań wynikających ze wspomnianego aktu prawnego. Nowa ustawa ma wprowadzić definicje odwołujące się do rozporządzenia 1223/2009 (m.in. produktu kosmetycznego, działań niepożądanych) oraz wdrożyć system sankcji nakładanych na przedsiębiorców niestosujących się do wymagań wynikających z treści regulacji.

Język raportu bezpieczeństwa

Raport bezpieczeństwa jest jednym z najważniejszych dokumentów zawierających informacje o produkcie kosmetycznym. Minimalne wymagania co do jego treści określa załącznik do rozporządzenia 1223/2009. Zgodnie z rozporządzeniem część A raportu bezpieczeństwa – „Informacje na temat bezpieczeństwa produktu kosmetycznego” – obejmuje co najmniej dane o ilościowym i jakościowym składzie produktu kosmetycznego, jego właściwościach fizycznych i chemicznych, jakości mikrobiologicznej, a także informacje o normalnym i dającym się

racjonalnie przewidzieć stosowaniu kosmetyku.

Ponadto część A raportu bezpieczeństwa powinna zawierać dane dotyczące narażenia na działanie produktu kosmetycznego uwzględniające racjonalne stosowanie, informacje o narażeniu na działanie substancji zawartych w produkcie kosmetycznym oraz wszystkie dostępne dane na temat ewentualnych działań niepożądanych kosmetyku.

W części B raportu należy zamieścić m.in. wnioski z oceny bezpieczeństwa, wyjaśnienie rozumowania naukowego, którego wynikiem jest wniosek o bezpieczeństwie produktu.





Artykuł 3 ust. 2 projektowanej ustawy nakłada na osoby odpowiedzialne (tj. co do zasady – producentów)³ obowiązek sporządzania części B raportu bezpieczeństwa produktu wyłącznie w języku polskim. Część B raportu stanowi jedyny element dokumentacji produktu, w stosunku do którego przewidziano powyższy wymóg. W wyniku uwag zgłoszonych w toku konsultacji społecznych projektu ustawy w jego kolejnej wersji wprowadzono możliwość przygotowania części dokumentacji w języku angielskim. Zgodnie z art. 3 ust. 1 projektowanej ustawy możliwość przygotowania dokumentacji w języku angielskim dotyczy m.in. części A raportu bezpieczeństwa oraz:

- opisu produktu kosmetycznego,
- opisu metod produkcji,
- oświadczenia o zgodności z dobrą praktyką produkcji,
- dowodu deklarowanego działania produktu, jeżeli jest to uzasadnione ze względu na rodzaj produktu kosmetycznego lub efekt jego działania.

Osoba odpowiedzialna jest obowiązana do dostosowania dokumentacji produktu do wymagań określonych w art. 3 w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.

Znakowanie produktów w języku polskim

Zgodnie z art. 4 ust. 1 projektowanej ustawy produkty kosmetyczne udostępniane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej znakuje się w języku polskim zgodnie z wymaganiami, o których mowa w art. 19 rozporządzenia 1223/2009. Obowiązek znakowania w języku polskim produktów udostępnianych w RP powinien zatem uwzględniać nakaz udostępniania informacji wymienionych w art. 19 ust. 1 lit. b), c), d) i f) oraz w ust. 2, 3 i 4 w języku określonym przepisami państwa członkowskiego, w którym dany produkt jest udostępniany użytkownikowi końcowemu, przy zachowaniu odrębności w zakresie podawania wykazu składników. Tym samym oznaczenie oraz adres osoby odpowiedzialnej, a także podanie wykazu składników powinny odbywać się na dotychczasowych zasadach.

W art. 5 ust. 2 projektu potwierdzono, że jeżeli produkt kosmetyczny jest nieopakowany lub pakowany na miejscu sprzedaży na prośbę kupującego, lub wstępnie pakowany w celu natychmiastowej sprzedaży, informacje wymienione w art. 19 ust. 1 rozporządzenia nr 1223/2009 umieszcza się na pojemniku lub opakowaniu, w którym produkt kosmetyczny jest wystawiony do sprzedaży.

Wytwarzanie

Projekt przewiduje wprowadzenie definicji **wytwórcy** produktu kosmetycznego, niezależnie od definicji osoby odpowiedzialnej, producenta czy dystrybutora, o których mowa w rozporządzeniu 1223/2009.

Zgodnie z projektowaną definicją za wytwórcę produktu kosmetycznego uważa się osobę fizyczną lub prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która wytwarza produkt kosmetyczny. Z kolei w myśl art. 2 pkt 13) projektu ustawy przez pojęcie wytwarzania rozumie się działania prowadzące do otrzymania produktu gotowego, w tym konfekcjonowanie, nawet gdy nie odbywa się ono w tym samym miejscu co wytworzenie masy produktu. Przez konfekcjonowanie ustawodawca rozumie wszystkie działania, łącznie z napełnianiem i etykietowaniem, które masa produktu musi przejść w celu przekształcenia się w produkt gotowy.

Wytwórcą produktu kosmetycznego może być zatem **producent** (osoba fizyczna lub prawna, która wytwarza produkt kosmetyczny lub zleca zaprojektowanie lub wytworzenie produktu i wprowadza ten produkt do obrotu pod własną nazwą lub znakiem towarowym) oraz **podmiot świadczący usługi zmieniające do powstania produktu gotowego** (np. odpowiedzialny wyłącznie za etykietowanie produktu).

Wniosek o wpis zakładu do rejestru

Zgodnie z projektem ustawy przedsiębiorcy będący wytwórcami produktów kosmetycznych są zobowiązani

do złożenia wniosku o wpis zakładu do wykazu zakładów prowadzonego przez państwowego **powiatowego inspektora sanitarnego** właściwego ze względu na siedzibę zakładu. Wniosek o wpis do wykazu zakładów powinien być złożony w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia prowadzenia działalności, która ma być prowadzona w zakładzie, w postaci pisemnej albo elektronicznej. Według uzasadnienia projektu ustawy powyższy wymóg ma na celu zapewnienie realizacji przepisów art. 22 rozporządzenia 1223/2009 nakładającego na państwa członkowskie obowiązek monitorowania przestrzegania zasad dobrej praktyki produkcji produktów kosmetycznych.

Podmioty prowadzące w dniu wejścia w życie ustawy działalność w zakresie wytwarzania produktów kosmetycznych są obowiązane do złożenia wniosku o wpis zakładu do wykazu zakładów w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy, tj. od dnia 1 stycznia 2018 r.

Wniosek o wpis do wykazu zakładów powinien zawierać:

- 1) imię, nazwisko, miejsce zamieszkania i adres albo nazwę, siedzibę i adres wytwórcy;
- 2) nazwę i siedzibę zakładu;
- 3) określenie rodzaju i zakresu działalności, która ma być prowadzona w zakładzie.

W przypadku zmiany danych wskazanych we wniosku wytwórca powinien złożyć wniosek o dokonanie zmian w wykazie zakładów w terminie 30 dni od dnia zaistnienia zmiany. Dla wniosku o dokonanie zmiany w wykazie przewidziano jedynie formę pisemną. Co istotne, niezłożenie wniosku o wpis do rejestru zakładów lub o dokonanie zmian we wpisie podlega karze pieniężnej w wysokości do 50 000 zł.

Wykaz zakładów zawiera dane, które są podawane obligatoryjnie przez wytwórców produktów kosmetycznych (m.in. nazwa, siedziba i adres wytwórcy oraz określenie rodzaju działalności prowadzonej w zakładzie), a także informacje o dacie wpisu do wykazu, urzędowych kontrolach przeprowadzonych przez właściwego państwowego powiatowego inspektora sanitarnego oraz informacje o zmianie danych lub wykreśleniu zakładu z wykazu.





W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano, że posiadanie przez organy Państwowej Inspekcji Sanitarnej aktualnych informacji odnośnie do lokalizacji zakładów wytwarzających kosmetyki ma zapewnić sprawny nadzór nad warunkami ich wytwarzania i przyczyni się do ochrony zdrowia konsumentów. Należy zauważyć, że informacje dotyczące zakładów wytwórczych nie będą dostępne publicznie.

Kary administracyjne

Postanowienia rozporządzenia 1223/2009 nakładają na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia przepisów wprowadzających sankcje za naruszenie przepisów rozporządzenia. Zamiast dotychczasowych kar podlegających reżimowi prawa karnego albo prawa o wykroczeniach projektodawcy proponują wprowadzenie kar pieniężnych nakładanych w drodze decyzji administracyjnej organów inspekcji sanitarnej lub inspekcji handlowej, w zakresie ich właściwości. Zgodnie z projektem ustawy nadzór nad przestrzeganiem przepisów projektowanej ustawy o produktach kosmetycznych oraz przepisów rozporządzenia nr 1223/2009 będzie sprawowała Państwowa Inspekcja Sanitarna, w zakresie zafałszowań i prawidłowości obrotu – Inspekcja Handlowa, a nadzór nad prawidłowością

znakowania produktów kosmetycznych powinny sprawować obie wymienione inspekcje.

Przed wprowadzeniem produktu kosmetycznego do obrotu osoba odpowiedzialna zapewnia przeprowadzenie oceny jego bezpieczeństwa na podstawie odpowiednich informacji i sporządzenie raportu bezpieczeństwa produktu kosmetycznego. Zgodnie z projektem ustawy **wprowadzanie do obrotu produktu kosmetycznego bez spełnienia wymogów dotyczących oceny bezpieczeństwa produktu** lub bez spełnienia wymogów dotyczących dokumentacji produktu, o których mowa w art. 11 ust. 2–4 rozporządzenia nr 1223/2009, podlega karze w wysokości 100 000 zł. Teoretycznie wskazana wyżej kara może być wymierzona za sporządzenie raportu bezpieczeństwa produktu dopiero po wprowadzeniu produktu kosmetycznego do obrotu, a nie przed jego umieszczeniem na rynku lub za niewskazanie w dokumentacji produktu danych na temat testów na zwierzętach.

Identyczną karę przewidziano także za:

- nieinformowanie o ciężkim działaniu niepożądanym kosmetyku przez osobę odpowiedzialną lub dystrybutora,
- prowadzenie testów na zwierzętach wbrew regulacjom rozporządzenia 1223/2009,

- wprowadzanie do obrotu produktu kosmetycznego z naruszeniem ograniczeń dotyczących substancji, o których mowa w art. 14, art. 15 i art. 17 rozporządzenia nr 1223/2009.

Projektowana ustawa przewiduje m.in. sankcje w wysokości do 50 000 zł za niezgłoszenie kosmetyku do portalu zgłaszania produktów kosmetycznych (*The Cosmetic Products Notification Portal*, CPNP), za niezachowanie zasad dobrej praktyki produkcji (GMP)⁴ lub wprowadzanie produktu do obrotu i udostępnianie na rynku produktu po upływie daty minimalnej trwałości. Co istotne, ustawa przewiduje także w art. 22 karę w wysokości do 20 000 zł za przypisywanie kosmetykowi właściwości, których nie posiada, np. poprzez wykorzystywanie reklamy wprowadzającej w błąd. Należy podkreślić, że brak jest podobnej regulacji w odniesieniu do reklam produktów leczniczych. W przypadku leków przepisy przewidują m.in. karę grzywny za prowadzenie reklamy niezgodnej z charakterystyką produktu leczniczego, co nie zawsze musi oznaczać przypisywanie produktowi właściwości, których nie posiada.

Niewykonanie obowiązków dotyczących znakowania produktów zgodnie z art. 19 rozporządzenia oraz określonych w art. 4 projektowanej ustawy podlega karze w wysokości do 70 000 zł.

Należy zauważyć, że wskazane wyżej kary odbiegają od kar przewidzianych za naruszenie przepisów regulujących obrót innymi dobrami podlegającymi nadzorowi inspekcji sanitarnej oraz inspekcji handlowej. W szczególności, zgodnie z art. 103 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, kara pieniężna za naruszenie ustawy może zostać wymierzona, w szczególnych przypadkach, w wysokości do 5000 zł lub do pięciokrotnej wartości brutto zakwestionowanej ilości środka spożywczego lub produktu niebędącego żywnością wprowadzonego do obrotu jako żywność.

Ustawodawca przewidział zasady wymiaru kary administracyjnej, wskazując, że przy ustalaniu wysokości kary należy uwzględnić stopień szkodliwości czynu, okres, zakres oraz okoliczności naruszenia rozporządzenia nr 1223/2009





i ustawy, dotychczasową działalność podmiotu działającego na rynku produktów kosmetycznych oraz motywację i sposób zachowania się tego podmiotu, w szczególności po stwierdzeniu naruszenia, w tym czy zostały podjęte działania w celu niezwłocznego usunięcia naruszenia.

W uzasadnieniu projektu wskazano, że ustalając wysokość kary pieniężnej, organ administracji publicznej powinien uwzględnić przepisy art. 189d Kodeksu postępowania administracyjnego. Zgodnie z tym przepisem, wymierzając administracyjną karę pieniężną, należy wziąć pod uwagę:

- 1) wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia;
- 2) częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszenia zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara;
- 3) uprzednie ukaranie za to samo zachowanie, za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe;
- 4) stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa;
- 5) działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa;
- 6) wysokość korzyści, którą strona osiągnęła, lub straty, której uniknęła;
- 7) w przypadku osoby fizycznej – warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana.

System Informowania o Ciężkich Działaniach Niepożądanych Spowodowanych Użyciem Produktów Kosmetycznych

W celu monitorowania i realizacji obowiązków informowania Komisji Europejskiej oraz innych państw członkowskich o wystąpieniu ww. działania projekt ustawy przewiduje powołanie Systemu Informowania o Ciężkich Działaniach Niepożądanych Spowodowanych Użyciem Produktów Kosmetycznych. W systemie mają być gromadzone dane pochodzące ze zgłoszeń dokonywanych przez osoby odpowiedzialne, dystrybutorów, użytkowników końcowych i pracowników służby zdrowia. Organem administrującym systemem będzie Główny Inspektor Sanitarny.

Projekt ustawy określa elementy zgłoszenia ciężkiego działania niepożądanego do ośrodka administrującego w zależności od podmiotu dokonującego zgłoszenia. W przypadku zgłoszenia dokonywanego przez osobę odpowiedzialną, dystrybutora lub osobę zatrudnioną w podmiocie wykonującym działalność leczniczą lub wykonującą zawód medyczny w tym podmiocie zgłoszenie powinno zawierać:

- nazwę produktu, którego stosowanie podejrzewa się o spowodowanie tego działania niepożądanego, oraz numer partii;
- opis ciężkiego działania niepożądanego;
- wiek i wykonywany zawód użytkownika końcowego, jeżeli zostały podane.

Dane o ciężkich działaniach niepożądanych przekazuje się do ośrodka administrującego systemem określonego rozporządzeniem Ministra Zdrowia spośród

m.in. jednostek naukowych spełniających kryteria wskazane w ustawie. Zadaniem ośrodka administrującego systemem ma być weryfikacja otrzymanych danych w celu stwierdzenia, czy zgłoszenie spełnia kryteria definicji ciężkiego działania niepożądanego. Ośrodek administrujący systemem informuje administratora systemu (GIS) o zgłoszeniu zaistnienia ciężkiego działania niepożądanego. Po uzyskaniu tej informacji administrator systemu informuje właściwe organy państw członkowskich Unii oraz osobę odpowiedzialną.

Może się zdarzyć, że konsument lub osoba wykorzystująca dany produkt kosmetyczny w ramach działalności zawodowej zgłosi ciężkie działanie niepożądane bezpośrednio do dystrybutora lub osoby odpowiedzialnej. W takim przypadku osoba odpowiedzialna lub dystrybutor, do których skierowano zgłoszenie, powinni przekazać zgłoszenie do ośrodka administrującego. W zakresie niezbędnym do realizacji tego obowiązku osoba odpowiedzialna lub dystrybutor mogą przetwarzać dane osobowe i są ich administratorami. Zgodnie z projektem ustawy w takiej sytuacji niezbędne jest stworzenie warunków organizacyjnych i technicznych zapewniających ochronę przetwarzanych danych przed nieuprawnionym dostępem, nielegalnym ujawnieniem lub pozyskaniem, a także ich modyfikacją, uszkodzeniem, zniszczeniem lub utratą. Gromadzone dane podlegają ochronie na poziomie wysokim, o którym mowa w przepisach o ochronie danych osobowych⁵.

Paweł Gutowski

advokat, partner w Czyżewscy kancelaria adwokacka s.c.; w kancelarii nadzoruje praktykę prawa żywnościowego oraz zwalczania nieuczciwej konkurencji.

¹ Ustawa o kosmetykach z dnia 30 marca 2001 r., Dz.U. z 2013 r. poz. 475.

² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1223/2009 z dnia 30 listopada 2009 r. dotyczące produktów kosmetycznych, Dz.U. L 342 z 22.12.2009, s. 59.

³ Zgodnie z art. 4 rozporządzenia 1223/2009, do którego odsyła projektowana ustawa, osobą odpowiedzialną jest osoba fizyczna lub prawna, która gwarantuje spełnienie odpowiednich obowiązków określonych w rozporządzeniu przez każdy wprowadzany do obrotu produkt kosmetyczny. W wypadku produktu kosmetycznego wyprodukowanego we Wspólnocie, który nie podlega eksportowi i importowi do Wspólnoty, osobą odpowiedzialną jest producent mający siedzibę na terenie Wspólnoty. W wypadku produktu kosmetycznego importowanego, osobą odpowiedzialną za konkretny produkt kosmetyczny wprowadzany przez niego do obrotu jest każdy importer. Dystrybutor jest osobą odpowiedzialną, jeżeli wprowadza produkt kosmetyczny do obrotu pod własną nazwą lub znakiem towarowym lub zmienia produkt już wprowadzony na rynek w sposób mogący mieć wpływ na zgodność z obowiązującymi wymogami.

⁴ Projektowana ustawa odwołuje się do dobrej praktyki produkcji, o której mowa w art. 8 ust. 2 rozporządzenia 1223/2009, tj. procesu produkcji zgodnego z odpowiednimi normami zharmonizowanymi, do których odniesienia opublikowano w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

⁵ Zob. Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie dokumentacji przetwarzania danych osobowych oraz warunków technicznych i organizacyjnych, jakim powinny odpowiadać urządzenia i systemy informatyczne służące do przetwarzania danych osobowych.





Delegowanie pracowników

Transgraniczne świadczenie usług

Łukasz Żak

Swoboda świadczenia usług na terenie Unii Europejskiej została zapisana w art. 56 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE). Zakłada ona, że zakazane są wszelkie ograniczenia w swobodnym świadczeniu usług wewnątrz Unii w odniesieniu do obywateli państw członkowskich mających swe przedsiębiorstwo w państwie innym niż państwo usługobiorcy. Podmiot świadczący usługę może w celu jej wykonania przejściowo wykonywać swoją działalność (usługi) w innym państwie członkowskim na takich samych zasadach, jakie dane państwo nakłada na swoich obywateli. Traktatowa swoboda świadczenia usług ma charakter zarówno czynny, jak i bierny, co oznacza odpowiednio swobodę świadczenia usług, jak również swobodę korzystania z nich.

Ważność działalności usługowej

Działalność usługowa jest jednym z kluczowych obszarów aktywności polskich firm na rynkach krajów Unii Europejskiej. Liczba podmiotów działających w obszarze państw członkowskich stale rośnie, a liczba delegowanych w tym zakresie pracowników stanowi ponad 22% wszystkich pracowników delegowanych w UE. Polskie firmy świadczą swoje usługi głównie w Niemczech, Francji, Wielkiej Brytanii, ale także w Austrii, Skandynawii czy krajach Beneluksu. Wśród branż dominuje przede wszystkim budownictwo, usługi przemysłowe oraz usługi udostępniania (wynajmu) personelu pracowniczego.

W bieżącej działalności pracodawcy realizujący kontrakty zagraniczne borykają się z wieloma problemami dotyczącymi prawidłowego przygotowania i realizacji procesu delegowania pracowników w ramach transgranicznego świadczenia usług.

Delegowanie pracowników – podstawowe regulacje prawne

W kontekście transgranicznego świadczenia usług i związanego z tym delegowania pracowników należy wskazać na obowiązujące w przedmiotowym zakresie przepisy prawa unijnego. Podstawowym aktem prawnym będzie dyrektywa 96/71/WE o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług (tzw. dyrektywa podstawowa). Zawarto w niej podstawowe regulacje określające m.in. sytuacje, w których mamy do czynienia z delegowaniem pracowników, minimalne wymagania w zakresie warunków pracy dla pracowników delegowanych czy też kwestie dotyczące minimalnego wynagrodzenia i determinujących je składników. Przedmiotowa dyrektywa została wdrożona do polskiego porządku prawnego w pierwszej kolejności poprzez dodanie do Kodeksu pracy art. od 67 (1) do 67 (4). Rozwój rynku usług, a co za tym idzie, coraz większa konkurencja na rynkach krajów członkowskich spowodowała, że dotychczasowe regulacje zawarte w dyrektywie 96/71/WE wymagały doprecyzowania i skuteczniejszego stosowania, zwłaszcza w zakresie ochrony delegowanego w ramach swobody świadczenia usług pracownika, a także zapobiegania nadużyciom, które miały miejsce w tej materii. Konsekwencją takiego stanu rzeczy było przyjęcie tzw. dyrektywy wdrożeniowej, czyli dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/67/UE z dnia 15 maja 2014 r. w sprawie egzekwowania dyrektywy 96/71/WE dotyczącej delegowania pracowników w ramach świadczenia usług, która weszła w życie w dniu 17 czerwca 2014 r.

Należy zaznaczyć, że dyrektywa wdrożeniowa nie wprowadzała rewolucyjnych zmian w dotychczasowych regulacjach dotyczących delegowania pracowników, jej głównym celem była faktyczna

poprawa ich stosowania. W tym zakresie wprowadzono m.in. możliwość oceny tymczasowego charakteru delegowania pracownika oraz pracodawcy jako podmiotu delegującego pracowników, wzmocniono współpracę administracyjną w zakresie aspektów dotyczących delegowania pracowników głównie na płaszczyźnie nadzorowania warunków pracy i płacy, ale także w zakresie informowania i egzekwowania kar pieniężnych i grzywn administracyjnych. Zapisy dyrektywy wdrożeniowej przewidywały również zapewnienie lepszego dostępu do informacji w zakresie warunków zatrudnienia i wynagrodzenia dla pracowników delegowanych poprzez stworzenie strony internetowej, na której miały się znaleźć wszystkie te informacje. Przedmiotowe regulacje zostały implementowane do polskiego porządku prawnego **ustawą z dnia 18 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług**, konsekwencją czego było uchylenie wspomnianych wcześniej zapisów w Kodeksie pracy. Z punktu widzenia polskiego przedsiębiorcy delegującego pracowników z terytorium RP przedmiotowa ustawa ma znaczenie głównie w obszarze działań podejmowanych przez Państwową Inspekcję Pracy na dwóch płaszczyznach. Pierwszą płaszczyzną działań PIP będzie występowanie z wnioskiem o udostępnienie przez przedsiębiorcę określonych informacji na wniosek zagranicznych organów kontrolujących warunki pracy i płacy celem **ustalenia, czy mamy do czynienia z delegowanymi pracownikami oraz pracodawcą delegującym pracowników**. Z kolei w ramach drugiej płaszczyzny działania Państwowej Inspekcji Pracy będą dotyczyły powiadamiania pracodawcy delegującego pracowników z terytorium Polski o decyzjach w sprawie nałożenia na tego pracodawcę administracyjnej kary pieniężnej lub kary grzywny, a także powiadamiania o wniosku o egzekucję takiej kary w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników. Pozostałe regulacje





ustawy dotyczą w głównej mierze zagranicznych pracodawców delegujących pracowników na terytorium naszego kraju. Powyższe działania PIP będą stanowiły pewnego rodzaju wskazówkę dla polskich przedsiębiorców, jakich regulacji mogą się spodziewać w danym kraju członkowskim w kontekście delegowania przez nich pracowników.

Delegowanie pracowników

Regulacje dyrektyw 96/71/WE (dyrektywa podstawowa) oraz 2014/67/UE (dyrektywa wdrożeniowa) mają zastosowanie do sytuacji, w których przedsiębiorcy w ramach realizacji swoich usług czasowo wysyłają (delegują) pracowników do innego państwa członkowskiego. Dyrektywa podstawowa w art. 1 ust. 3 przewiduje trzy sytuacje, w których można mówić o delegowaniu pracowników.

Ma to miejsce wtedy, kiedy przedsiębiorcy:

- delegują pracowników na własny rachunek i pod swoim kierownictwem na terytorium państwa członkowskiego, w ramach umowy zawartej między przedsiębiorstwem delegującym a odbiorcą usług, działającym w danym państwie członkowskim, o ile istnieje stosunek pracy pomiędzy przedsiębiorstwem delegującym a pracownikiem w ciągu okresu delegowania;
- delegują pracowników do zakładu albo przedsiębiorstwa należącego do grupy przedsiębiorców na terytorium państwa członkowskiego, o ile istnieje stosunek pracy między przedsiębiorstwem delegującym a pracownikiem w ciągu okresu delegowania;
- jako przedsiębiorstwo pracy tymczasowej lub agencja wynajmująca personel, wynajmuje pracownika przedsiębiorstwu, prowadzącemu działalność gospodarczą lub działającemu na terytorium państwa członkowskiego, o ile przez cały okres delegowania istnieje stosunek pracy pomiędzy przedsiębiorstwem pracy tymczasowej lub agencją wynajmującą a pracownikiem.

Wśród wymienionych form delegowania, obok tzw. klasycznych, wskazano

również sytuację wynajmowania pracowników przez agencje pracy tymczasowej zagranicznym podmiotom gospodarczym. Warto przy tym zaznaczyć, że w przypadku wielu państw członkowskich wynajmowanie personelu pracowniczego będzie się wiązało z koniecznością uzyskania dodatkowego zezwolenia na prowadzenie tego typu działalności. Obok konieczności posiadania właściwego zezwolenia, zostawanie pracowników w dyspozycji i pod kontrolą przedsiębiorcy zagranicznego może również rodzić określone obowiązki podatkowe w zakresie wynagrodzenia wynajętych pracowników w państwie ich pracy już od pierwszego dnia pobytu. Analogiczne zapisy znalazły swoje odzwierciedlenie w art. 3 pkt 5 polskiej ustawy o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług. Obok wskazania sytuacji, w których następuje delegowanie pracowników, zdefiniowano pojęcie **pracodawcy delegującego pracownika z terytorium RP**. Jest to pracodawca mający siedzibę, a w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą – główne miejsce wykonywania takiej działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, kierujący tymczasowo pracownika w rozumieniu przepisów państwa członkowskiego, do którego jest delegowany, do pracy na terytorium tego państwa w związku z realizacją umowy zawartej przez tego pracodawcę z podmiotem prowadzącym działalność na terytorium innego państwa członkowskiego, w oddziale lub przedsiębiorstwie należącym do grupy przedsiębiorstw, do której należy ten pracodawca, prowadzący działalność na terytorium tego państwa członkowskiego bądź jako agencja pracy tymczasowej.

W kontekście delegowania pracowników należy również zwrócić uwagę na pojęcie **pracownika delegowanego**. Kluczowe znaczenie ma art. 2 ust. 1 dyrektywy 96/71/WE – definiuje delegowanego jako osobę, która przez ograniczony okres wykonuje swoją pracę na terytorium innego państwa członkowskiego. Ustęp 2 przedmiotowego artykułu stanowi, że dla określenia cech pracownika delegowanego przyjmuje się definicję stosowaną w prawie państwa członkowskiego, na terytorium którego pracownik został delegowany. W tym zakresie również polska ustawa o delegowaniu pracowników w ramach

świadczenia usług w art. 3 pkt wskazuje, iż przez pojęcie **pracownika delegowanego z terytorium Polski należy rozumieć pracownika w rozumieniu przepisów państwa członkowskiego, do którego jest delegowany, wykonującego pracę na terytorium naszego kraju, tymczasowo skierowanego do pracy na terytorium tego państwa przez pracodawcę delegującego pracownika z Polski**. We wskazanych definicjach kluczowe znaczenie ma fakt, że mówimy tu o tymczasowym wykonywaniu pracy w innym kraju, a także o definiowaniu pracownika zgodnie z przepisami kraju, w którym będzie on wykonywał przedmiotową pracę. Ma to kluczowe znaczenie w ustaleniu faktycznego statusu delegowanych zleceniobiorców lub podmiotów działających w ramach samozatrudnienia, a świadczących usługi jako podwykonawca. Może się bowiem okazać, że definicja pracownika lub osoby samozatrudnionej (kryteria pozornej działalności gospodarczej) według prawa polskiego zasadniczo różni się od definicji w prawie niemieckim, austriackim czy francuskim i osoba wysłana za granicę jako zleceniobiorca będzie *de facto* traktowana jak pracownik ze wszystkimi tego konsekwencjami.

Pracownik delegowany czy w podróży służbowej

Przedsiębiorcy, którzy świadczą swoje usługi za granicą, bardzo często stają przed problemem, jak zakwalifikować sytuację, gdy ich pracownicy udają się do innego kraju UE lub EOG, żeby wykonać tam określony zakres prac. W tym zakresie w zależności od okoliczności danej sytuacji można mówić o pracowniku delegowanym lub pracowniku przebywającym za granicą w ramach tzw. podróży służbowej. To **rozdzielenie ma istotne znaczenie dla późniejszych rozliczeń pracowników na gruncie podatkowym oraz ubezpieczenia społecznego**. W zależności od kwalifikacji prawnej danej sytuacji faktycznej przedsiębiorca będzie zobligowany do określonego postępowania w tym zakresie. Zasadniczo możemy mieć do czynienia z dwiema sytuacjami – pracownik realizuje określone zadanie służbowe w ramach tzw. podróży służbowej





określonej w art. 775 § 1 k.p. lub też będzie świadczyć pracę jako pracownik delegowany w rozumieniu art. 3 ust. 7 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o delegowaniu pracowników w ramach świadczenia usług. Dokonując rozróżnienia obu opisanych sytuacji, warto wyjść od wyjaśnienia, co faktycznie kryje się w zawartej w art. 775 § 1 k.p. definicji podróży służbowej. Jako że treść przedmiotowego artykułu wskazuje jedynie, że taką podróżą jest każdy przypadek wykonywania zadania służbowego na polecenie pracodawcy poza miejscowością, w której znajduje się jego siedziba, lub poza stałym miejscem wykonywania pracy, nie definiując przy tym samego zadania służbowego, jak również nie określając maksymalnego czasu trwania takiej podróży, w celu zgłębienia istoty niniejszego przepisu, należałoby się odnieść do wyroków sądów, dotyczących faktycznego znaczenia pojęcia podróży służbowej. Z ich interpretacji można wywnioskować, że **podróż służbowa ma dla pracownika charakter incydentalny**. Potwierdzał to również niejednokrotnie Sąd Najwyższy, wskazując na tymczasowy i krótkotrwały charakter podróży służbowej, która ma stanowić coś wyjątkowego w całości obowiązków danego pracownika i sprowadzać się do wykonania określonego przez pracodawcę zadania. W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 października 2013 r.¹ oraz uchwałie siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2008 r.² orzeczono, że z art. 775 § 1 k.p. wynika wprost, że podróż służbowa, która jest swoistą konstrukcją prawa pracy, ma charakter incydentalny. Jej podstawę formalną stanowi polecenie wyjazdu służbowego, które powinno określać zadanie oraz termin i miejsce jego realizacji. Zadanie musi być skonkretyzowane i nie może mieć charakteru generalnego. Nie jest zatem podróżą służbową wykonywanie pracy (zadań) w różnych miejscowościach, gdy przedmiotem zobowiązania pracownika jest stałe wykonywanie pracy (zadań) w tych miejscowościach. W konsekwencji wykonywaniem zadania służbowego w rozumieniu art. 775 § 1 k.p. nie jest wykonywanie pracy określonego rodzaju wynikającej z charakteru zatrudnienia. Taka praca bowiem nigdy nie jest incydentalna, ale permanentna. Oczywiście każda sytuacja jest inna i należy każdorazowo dokonać jej indywidualnej oceny.

Warunki pracy i płacy. Prawo właściwe dla umowy o pracę

W przypadku delegowania za granicę pracownika zatrudnionego w Polsce w ramach umowy o pracę należy zwrócić uwagę na przepisy określające warunki pracy i płacy, jakie będą miały zastosowanie w odniesieniu do takiego pracownika. W zakresie ustalenia prawa właściwego, któremu podlega dany stosunek pracy, należy wskazać regulacje rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I). Zgodnie z przepisami przedmiotowego rozporządzenia podstawową zasadą określającą wybór prawa jest swobodny wybór stron. Jednakże zasada ta znajduje ograniczenie w przypadku umów o pracę. Wybór prawa nie może prowadzić bowiem do pozbawienia pracownika ochrony przyznanej mu na podstawie przepisów, których nie można wyłączyć w drodze umowy, na mocy prawa, jakie w przypadku braku wyboru byłoby właściwe zgodnie z art. 8 rozporządzenia. Oczywiście strony stosunku pracy nie zawsze wskazują, jakie prawo będzie właściwe w danej umowie. W przypadku gdy strony nie wskazały prawa właściwego dla danej umowy o pracę, stosuje się wówczas normy kolizyjne określone w art. 8 rozporządzenia Rzym I. Zgodnie z art. 8 ust. 2 niniejszego rozporządzenia prawem właściwym dla indywidualnej umowy o pracę jest prawo państwa, w którym lub – gdy takiego brak – z którego pracownik zazwyczaj świadczy pracę w wykonaniu umowy. Za zmianę państwa, w którym zazwyczaj jest świadczona praca, nie uważa się jednak czasowego zatrudnienia w innym państwie. W przypadku umów o pracę za czasowe świadczenie pracy należy znać sytuację, gdy po zakończonej pracy w innym państwie pracownik podejmuje lub kontynuuje pracę w kraju pochodzenia. Jeśli nie można ustalić prawa właściwego, zgodnie z ust. 2, to zgodnie z art. 8 ust. 3 umowa podlega prawu państwa, w którym znajduje się przedsiębiorstwo, za pośrednictwem którego zatrudniono pracownika. Jeżeli jednak ze wszystkich okoliczności wynika, że umowa wykazuje ściślejszy związek z państwem innym niż wskazane w ust. 2 lub 3, stosuje się prawo tego innego państwa (art. 8 ust. 4). Dlaczego zatem

pracodawca delegujący swojego pracownika do pracy w innym kraju członkowskim, określając lub podlegając pod właściwość polskiego prawa pracy, musi przestrzegać obowiązujących przepisów dotyczących m.in. minimalnego wynagrodzenia w kraju, do którego pracownik został delegowany? Aby odpowiedzieć na to pytanie, po raz kolejny należy się odnieść do przedmiotowego rozporządzenia, a dokładnie do art. 9 dotyczącego tzw. przepisów wymuszających swoje zastosowanie. Są to przepisy, których przestrzeganie jest uważane przez państwo za tak istotny element ochrony jego interesów publicznych, takich jak organizacja polityczna, społeczna lub gospodarcza, że znajdują one zastosowanie do stanów faktycznych objętych ich zakresem bez względu na to, jakie prawo jest właściwe dla umowy zgodnie z rozporządzeniem Rzym I. Innymi słowy, bez względu na wybór prawa właściwego przepisy wymuszające swoje zastosowanie będą miały zawsze pierwszeństwo przed regulacjami prawa, któremu podlega dana umowa o pracę. W zakresie delegowania pracowników przepisy wymuszające swoje zastosowanie zostały określone w art. 3 dyrektywy 96/71/WE. Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy o delegowaniu stanowi, że państwa członkowskie zobowiązują się do zapewnienia, że bez względu na to, jakie prawo stosuje się w odniesieniu do stosunku pracy, będą one gwarantowały pracownikom delegowanym na ich terytorium warunki zatrudnienia obejmujące:

- maksymalne okresy pracy i minimalne okresy wypoczynku;
- minimalny wymiar płatnych urlopów rocznych;
- minimalne stawki płacy, wraz ze stawką za nadgodziny; niniejszy podpunkt nie ma zastosowania do uzupełniających zakładowych systemów emerytalnych;
- warunki wynajmu pracowników, w szczególności przez przedsiębiorstwa zatrudnienia tymczasowego;
- zdrowie, bezpieczeństwo i higienę w miejscu pracy;
- środki ochronne stosowane w odniesieniu do warunków zatrudnienia kobiet ciężarnych lub kobiet tuż po urodzeniu dziecka, dzieci i młodzieży;
- równość traktowania mężczyzn i kobiet, a także inne przepisy w zakresie niedyskryminacji.

Wskazane w art. 3 ust. 1 dyrektywy warunki pracy i płacy są określane odpowiednio





przez przepisy prawne, rozporządzenia lub przepisy administracyjne i/lub umowy zbiorowe lub orzeczenia arbitrażowe uznane za powszechnie stosowane, o ile dotyczą one rodzajów działalności wymienionych w załączniku do przedmiotowej dyrektywy. Wymienione tam działalności dotyczą głównie prac budowlanych i okołobudowlanych. Zgodnie jednak z postanowieniami art. 3 ust. 10 regulacje powszechnie obowiązujących układów zbiorowych lub orzeczeń arbitrażowych mogą być rozszerzone na inne niż wymienione w załączeniu do dyrektywy działalności. Taka sytuacja ma miejsce m.in. w Austrii, gdzie w większości sektorów mamy do czynienia z układami zbiorowymi, które mają charakter powszechnie obowiązujący i do których przestrzegania zobligowani są również zagraniczni pracodawcy delegujący tam swoich pracowników.

W poszczególnych państwach członkowskich zapisy dyrektywy 96/71/WE znajdują odzwierciedlenie we właściwych regulacjach prawnych dotyczących delegowania pracowników. Przykładowo na terenie Niemiec obowiązuje ustawa o delegowaniu pracowników (Arbeitnehmerentsendegesetz – AEntG), która określa przepisy prawa niemieckiego, jakie znajdują zastosowanie w stosunku do pracowników delegowanych do pracy na terytorium Niemiec przez pracodawcę posiadającego swoją siedzibę za granicą, bez względu na prawo, jakiemu podlega dany stosunek pracy. Ustawa ta stanowi implementację dyrektywy 96/71/WE do niemieckiego porządku prawnego. Każdorazowo przed realizacją kontraktu zagranicznego należy dokładnie przeanalizować przepisy obowiązujące w powyższym zakresie, gdyż nieprzestrzeganie właściwych przepisów może wiązać się dla przedsiębiorcy z negatywnymi konsekwencjami, zwłaszcza natury finansowej.

Ubezpieczenie społeczne dla pracowników delegowanych

Zgodnie z obowiązującymi na terenie UE regulacjami w zakresie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego, tj. rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia

29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego³ oraz rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczącym wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego⁴, podstawową zasadą jest, że osoby, do których stosuje się rozporządzenie nr 883/2004, podlegają ustawodawstwu tylko jednego państwa członkowskiego. Oznacza to, że w sytuacji przemieszczania się po obszarze państw członkowskich pracownik nie może podlegać systemowi zabezpieczenia społecznego w więcej niż jednym kraju. Ponadto osoba wykonująca pracę w danym kraju członkowskim podlega ubezpieczeniu społecznemu w tym kraju – **zasada miejsca wykonywania pracy – *lex loci laboris*** (art. 11 ust. 3a rozporządzenia 883/2004). Od wymienionej zasady przepisy przewidują jednak pewne wyjątki, ma to miejsce m.in. w przypadku czasowego wykonywania pracy w innym kraju UE. Można wówczas korzystać z ubezpieczenia kraju siedziby firmy maksymalnie przez 24 miesiące. Zgodnie bowiem z art. 12 ust. 1 wspomnianego rozporządzenia osoba, która wykonuje pracę jako pracownik najemny w państwie członkowskim w imieniu pracodawcy normalnie prowadzącego tam swą działalność, delegowana przez tego pracodawcę do innego państwa członkowskiego do wykonywania pracy w imieniu tego pracodawcy, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego, pod warunkiem że przewidywany czas takiej pracy **nie przekracza 24 miesięcy** i że osoba ta **nie jest wysłana, by zastąpić inną osobę**. Innymi słowy, w sytuacji delegowania pracownika do pracy np. do Niemiec ma on prawo do korzystania z polskiego ubezpieczenia przez okres delegowania (pracy za granicą), który nie może przekroczyć 24 miesięcy. Potwierdzeniem podlegania ubezpieczeniu społecznemu w kraju siedziby pracodawcy jest dokument poświadczający właściwe ustawodawstwo w zakresie zabezpieczenia społecznego – zaświadczenie A1.

Analogiczna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku firmy jednoosobowej, która zamierza samodzielnie (bez pracowników) świadczyć usługi na terenie krajów UE lub EOG. W tej sytuacji, zgodnie z art. 12 ust. 2, osoba, która normalnie wykonuje działalność jako osoba

pracująca na własny rachunek w państwie członkowskim, a która udaje się, by wykonywać podobną działalność w innym państwie członkowskim, nadal podlega ustawodawstwu pierwszego państwa członkowskiego pod warunkiem, że przewidywany czas takiej pracy nie przekracza 24 miesięcy. Zarówno w sytuacji pracownika delegowanego, jak i osoby pracującej na własny rachunek (samozatrudnionej), uzyskanie zaświadczenia A1 wymaga spełnienia określonych warunków. Wymagania dotyczące uzyskania zaświadczenia A1 przez pracownika należy oceniać na podstawie przepisów rozporządzenia wykonawczego nr 987/2009 oraz decyzji A2 z dnia 12 czerwca 2009 r. dotyczącej wykładni art. 12 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 w sprawie ustawodawstwa mającego zastosowanie do pracowników delegowanych i osób wykonujących pracę na własny rachunek tymczasowo pracujących poza państwem właściwym.

Zgodnie z regulacjami rozporządzenia 987/2009 oraz decyzji A2, aby pracownik mógł uzyskać zaświadczenie A1, **musi podlegać ustawodawstwu państwa członkowskiego (zabezpieczenie społeczne) co najmniej miesiąc przed zatrudnieniem**. Należy jednak wskazać, iż nie jest wymagane, aby pracownik był zatrudniony z zachowaniem tego terminu u pracodawcy delegującego. Ponadto, aby pracownik otrzymał zaświadczenie A1, określone wymagania musi też spełnić pracodawca. Sformułowanie z art. 12. ust. 1 rozporządzenia 883/2004: **„który normalnie tam prowadzi swą działalność”** odnosi się do pracodawcy zazwyczaj prowadzącego znaczną część działalności, innej niż działalność związana z samym zarządzeniem wewnętrznym, na terytorium państwa członkowskiego, w którym ma swoją siedzibę. Celem ustalenia, czy przedsiębiorca prowadzi znaczącą działalność na terytorium danego kraju zgodnie z zapisami decyzji A2, instytucja właściwa w zakresie zabezpieczenia społecznego (ZUS) poddaje pod ocenę takie kryteria, jak miejsce, w którym przedsiębiorstwo ma swą zarejestrowaną siedzibę i administrację, liczebność personelu administracyjnego pracującego w państwie członkowskim, w którym pracodawca ma siedzibę, oraz w drugim państwie członkowskim, miejsce, w którym





rekrutowani są pracownicy delegowani, i miejsce, w którym zawierana jest większość umów z klientami, prawo mające zastosowanie do umów zawartych przez przedsiębiorstwo z jednej strony z pracownikami i z drugiej strony z klientami, obroty w odpowiednio typowym okresie w każdym z państw oraz liczbę umów wykonanych w państwie siedziby firmy. W kontekście obrotu ZUS posługuje się również wskazówkami tzw. praktycznego poradnika, który co prawda nie ma charakteru wiążącego, ale stanowi źródło wykładni autentycznej prawa wspólnotowego. W tym zakresie jako wartość obrotu kwalifikującego przedsiębiorcę do otrzymania potwierdzenia właściwego ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego została określona na poziomie 25%. W przypadku **osoby pracującej na własny rachunek (samozatrudnionej)** przepisy również przewidują określone wymagania, które należy w tym zakresie spełnić. Zgodnie z zapisami wskazanych wyżej rozporządzeń oraz decyzji A2 taka osoba **musi prowadzić znaczną działalność w kraju, w którym posiada swoją siedzibę**. ZUS ocenia prowadzenie znacznej działalności na podstawie takich kryteriów, jak powierzchnia biurowa, płacenie podatków, posiadanie legitymacji zawodowej i numeru identyfikacyjnego VAT bądź przynależność do izb handlowych lub organizacji zawodowych. Ponadto osoba samozatrudniona, chcąc uzyskać zaświadczenie A1, powinna przed rozpoczęciem świadczenia usług w innym kraju członkowskim co najmniej **2 miesiące prowadzić działalność w kraju swojej siedziby**.

Oczywiście w zakresie spełniania przesłanek dotyczących wydania zaświadczenia A1 ZUS każdorazowo indywidualnie ocenia wnioski złożone przez danego przedsiębiorcę.

Zaświadczenie A1 jest dokumentem weryfikowanym w pierwszej kolejności przez zagraniczne organy kontrolujące pracowników delegowanych.

Pracownicy delegowani – podatek dochodowy

W zależności od rodzaju obowiązku podatkowego, jaki ciąży na danym podmiocie, zakres przedmiotowy opodatkowania jego dochodów może być pełny lub ograniczony. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.d.p.o.f. osoby fizyczne – jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (**nieograniczony obowiązek podatkowy**). Nieograniczony obowiązek podatkowy oparty jest na zasadzie rezydencji. Innymi słowy, nieograniczonego obowiązkowi podatkowemu podlegają osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w Polsce. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która:

- 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub
- 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (ust. 1a).

W takim przypadku (**nieograniczony obowiązek podatkowy**) wszystkie dochody uzyskane przez taką osobę opodatkowane są w Polsce niezależnie od tego, gdzie zostały osiągnięte – w Polsce czy za granicą (**zasada rezydencji**).

Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu należy przeciwstawić inną zasadę, mianowicie zasadę **ograniczonego obowiązku podatkowego**, w myśl której opodatkowaniu polskim podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają jedynie te dochody osób niemających w Polsce miejsca zamieszkania, które zostały faktycznie osiągnięte w Polsce. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2a u.d.p.o.f. osoby fizyczne, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (ograniczony obowiązek podatkowy). W odniesieniu do dochodów (przychodów) objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym u.d.p.o.f. w art. 3 ust. 2b wymienia ich rodzaje, wskazując m.in. dochody z pracy wykonywanej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, bez względu na miejsce wypłaty wynagrodzenia. Wymienione w tym artykule źródła dochodów (przychodów) nie mają charakteru katalogu zamkniętego, na co wskazuje użyte w przepisie sformułowanie „w szczególności”. W kontekście **ustalenia miejsca (kraju) opodatkowania wynagrodzenia** wypłacanego polskiemu pracownikom czasowo świadczącym pracę na terenie innego państwa członkowskiego, istotne jest **prawidłowe określenie rezydencji podatkowej**. Zgodnie z powyższymi regulacjami polskim rezydentem podatkowym będzie osoba, która podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W określonych okolicznościach może jednak zaistnieć sytuacja, w której zarówno w rozumieniu przepisów jednego, jak i drugiego kraju dana osoba będzie uznana za rezydenta (np. kryterium zamieszkania w jednym państwie oraz kryterium pobytu czasowego i uzyskiwania dochodów w drugim państwie). **Aby jednoznacznie stwierdzić, w którym państwie wynagrodzenie pracownika delegowanego będzie podlegało opodatkowaniu, należy zatem odnieść się do przepisów umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania**. Zgodnie bowiem z art. 4a u.d.p.o.f., przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska. Oczywiście nie





sposób wskazać wszystkich obowiązujących w tym zakresie umów podpisanych przez Polskę, jednakże można zwrócić uwagę na pewne ogólne zapisy Modelowej Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, które stanowią często podstawę regulacji w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 15 konwencji uposażenie, płace i inne podobne wynagrodzenia, które osoba posiadająca miejsce zamieszkania w danym państwie otrzymuje z pracy najemnej, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że praca jest wykonywana w innym (drugim) państwie. W przypadku gdy praca jest wykonywana w innym (drugim) państwie, to otrzymywane za tę pracę wynagrodzenie może zostać opodatkowane w tym drugim państwie. Zasady rozliczania dochodów uzyskiwanych przez polskich rezydentów z tytułu umów o pracę wykonywaną za granicą uzależnione są od przyjętej w danej umowie metody unikania podwójnego opodatkowania – **metody wyłączenia z progresją lub metody zaliczenia proporcjonalnego.**

Przykład:

Jan Kowalski w okresie od stycznia do marca 2010 r. pracował w Polsce jako inżynier budowlany. Następnie w połowie kwietnia otrzymał propozycję zatrudnienia od niemieckiego pracodawcy i pracował w Niemczech przez okres 6 miesięcy. Zgodnie z postanowieniami polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wynagrodzenie otrzymane od niemieckiego pracodawcy będzie opodatkowane w Niemczech. Natomiast w Polsce podatek od tego wynagrodzenia będzie obliczony według zasady wyłączenia z progresją.

Od wyżej wymienionej zasady istnieje wyjątek, który zgodnie z konwencją OECD przewiduje, że wolne od podatku w państwie, w którym świadczona jest praca, są wynagrodzenia za pracę wykonywaną w tym państwie, jeżeli są spełnione łącznie trzy warunki:

- pracownik przebywa w tym państwie przez okres lub okresy nieprzekraczające łącznie 183 dni w danym roku kalendarzowym lub w okresie każdych 12 miesięcy – w zależności od postanowień danej umowy;
- wynagrodzenie jest wypłacane przez pracodawcę lub w imieniu

pracodawcy, który na ma miejsca zamieszkania lub siedziby w tym państwie;

- wynagrodzenie nie jest ponoszone przez zakład lub stałą placówkę, którą pracodawca utrzymuje w tym państwie.

Należy pamiętać, że aby wynagrodzenie było zwolnione z podatku w państwie, w którym wykonywana jest praca, konieczne jest spełnienie **łącznie wszystkich wyżej wskazanych warunków.** Jeżeli zostaną one spełnione, wówczas wynagrodzenie zostanie opodatkowane jedynie w kraju, w którym podatnik posiada swoje miejsce zamieszkania (miejsce rezydencji).

Przykład:

Polska firma świadcząca usługi w zakresie czyszczenia przemysłowego budynków oddelegowuje 10 pracowników do Danii w celu realizacji usługi, która została zamówiona przez duńskiego przedsiębiorcę. Usługa będzie wykonywana przez 2 miesiące. W tym przypadku wynagrodzenie wypłacone oddelegowanym pracownikom będzie opodatkowane jedynie w Polsce, gdyż zostały spełnione wymienione wyżej warunki, które powodują brak konieczności opłacenia podatku w Danii, mimo iż praca była wykonana na terenie Danii.

Okres pobytu pracownika w danym kraju jest obliczany na podstawie „**liczby dni fizycznej obecności**”. W tym celu bierze się pod uwagę: dzień przybycia, dzień przyjazdu, dni uznawane w danym państwie za dni wolne od pracy, urlopy, przerwy w pracy spowodowane chorobą, strajkiem, a także części dni. Przy obliczaniu długości pobytu **nie bierze się pod uwagę jedynie pełnych dni spędzonych poza granicami danego państwa.**

W przedmiotowym opracowaniu przedstawione zostały sytuacje stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jedynie w odniesieniu do dochodów w aspekcie prowadzenia działalności gospodarczej oraz wykonywania pracy najemnej. Należy pamiętać, iż zakres stosowania poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest znacznie szerszy i dotyczy również innych aspektów finansowych osób fizycznych oraz prawnych.

Pozostałe formalności

W zależności do kraju, do którego delegujemy pracowników, oraz branży, w której nasi pracownicy będą pracować, musimy mieć na uwadze, że możemy być zobligowani do przestrzegania wymagań wskazanych we właściwych przepisach branżowych. Może to dotyczyć konieczności poświadczenia kwalifikacji delegowanych pracowników, opłacania dodatkowych składek na świadczenia urlopowe występujące w poszczególnych branżach czy też innych wymogów formalnych. Najbardziej narażeni na konieczność spełnienia dodatkowych wymagań są przedsiębiorcy z sektora budowlanego. Ponadto w poszczególnych krajach członkowskich oraz krajach EOG występuje konieczność tzw. notyfikacji pracowników delegowanych, czyli wcześniejszego zgłoszenia faktu wykonywania przez nich pracy na terenie danego kraju. Przedmiotowe zgłoszenie obejmuje dane pracownika delegowanego, okres trwania jego pracy na terytorium kraju, do którego został delegowany, a także branżę oraz region, w jakim będzie on pracował.

Biorąc pod uwagę wielość regulacji prawnych związanych z delegowaniem pracowników w ramach transgranicznego świadczenia usług, niezmiernie istotne jest, aby przedsiębiorca, który planuje podjęcie się przedmiotowych działań, krok po kroku przeanalizował niezbędne w tym zakresie przepisy, zarówno te obowiązujące na płaszczyźnie krajowej, jak i w wymiarze europejskim, tak by proces realizacji danego kontraktu przebiegł bezpiecznie i zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawnymi.

Łukasz Żak
prawnik, Żak Legal Support Office

¹ Sygnatura akt II UK 104/13 (LEX nr 1380937).

² Sygnatura akt II PZP 11/08 (OSNP 2009, nr 13-14, poz. 166).

³ Dz. Urz. L 166 z 30.04.2004 r.

⁴ Dz. Urz. L 284/1 z 30.10.2009 r.



Oferty współpracy

Belgia

Belgijskie MŚP działające w dziedzinie druku fleksograficznego poszukuje dostawców sody oczyszczonej, która pozwoli na usuwanie plam i tuszu suszonego z powierzchni wałków rastrowych. Preferowana forma współpracy to umowa dystrybucyjna. Numer referencyjny BRBE20171122001

Czarnogóra

Czarnogórska firma z siedzibą w Barze, która świadczy usługi przedstawiciela handlowego i agenta w obszarze turystyki, poszukuje nowych międzynarodowych klientów. Przedsiębiorstwo jest zainteresowane zawarciem umów o współpracę i umów handlowych z organizacjami z branży turystyki i dziedzictwa kulturowego. Numer referencyjny BRME20160920001

Francja

Francuska firma specjalizująca się w pakowaniu świeżych owoców i warzyw poszukuje dostawców papieru siarczanowego. Przedsiębiorstwo jest zainteresowane zawarciem umowy outsourcingowej. Numer referencyjny BRFR20171024001

Hiszpania

Hiszpańskie centrum badawcze specjalizujące się w obszarze energetyki, technologiach informacyjno-komunikacyjnych (ICT) i budownictwie poszukuje firm zagranicznych, które są zainteresowane wejściem na rynek hiszpański. Dzięki interdyscyplinarnemu zespołowi, doświadczeniu i wiedzy fachowej w zakresie różnego rodzaju projektów technologicznych, a także rozbudowanej sieci kontaktów centrum może zrealizować wiele zadań, mających na celu skuteczną dystrybucję produktów technicznych na rynku hiszpańskim. Numer referencyjny BRES20160509001

Holandia

Holenderska firma, która projektuje i wytwarza różnego rodzaju drewniane zabawki edukacyjne dla dzieci, poszukuje nowego partnera produkcyjnego. Podwykonawca powinien mieć doświadczenie w precyzyjnym cięciu laserowym materiałów, zwłaszcza drewna. Numer referencyjny BRNL20171124001

Indie

Hinduska firma z branży papierniczej poszukuje handlowców, hurtowników lub producentów papieru będących w stanie dostarczać nadwyżki gotowego do użycia papieru w formie szpuli. Współpraca na podstawie umowy agencyjnej lub dystrybucyjnej. Numer referencyjny BRIN20171206001

Rumunia

Rumuńska firma zajmująca się produkcją mięsa wieprzowego poszukuje nowych europejskich dostawców żywa w ramach umowy o świadczenie usług dystrybucyjnych. Numer referencyjny BRRO20171121001

Serbia

Serbska firma zajmująca się eksportem, importem, sprzedażą hurtową i dystrybucją świeżych owoców i warzyw oferuje swoje usługi dystrybucyjne tych produktów na lokalnym rynku. Przedsiębiorstwo ma bardzo dobrze rozbudowane relacje handlowe z partnerami krajowymi; posługuje się standardem HACCP. Numer referencyjny BRRS20161206001

Szwecja

Szwedzki projektant opracował innowacyjną podgrzewaną podkładkę do siedzenia oraz szal. Prototypy będą gotowe do produkcji na początku 2018 r., w związku z czym szwedzka

firma poszukuje obecnie jednego lub dwóch producentów z doświadczeniem w wytwarzaniu podgrzewanych wyrobów włókienniczych. Preferowany rodzaj współpracy to umowa produkcyjna. Numer referencyjny BRSE20171019001

Turcja

Turecka firma specjalizująca się w dystrybucji armatury sanitarnej, takiej jak umywalki, sedesy, wanny, brodziki, a także akcesoria łazienkowe i instalacyjne, w tym m.in. krany, zbiorniki toaletowe i zawory do systemów dystrybucji wody, poszukuje nowych produktów z Europy do wprowadzenia na rynek turecki. Firma oferuje współpracę w ramach umowy dystrybucyjnej. Numer referencyjny BRTR20161223001

Turecka firma inżynierska specjalizująca się w projektowaniu, symulacjach, analizie i testowaniu poszukuje długookresowego partnera, który jest dostawcą produktów i usług dla szerokiej gamy aplikacji pomiarowych, takich jak tensometry, akcelerometry, przetworniki siły, czujniki przemieszczenia, czujniki obciążenia itd. Firma jest zainteresowana działaniem jako dystrybutor na rynku tureckim w ramach umowy o świadczenie usług dystrybucyjnych. Numer referencyjny BRTR20160530001

Wielka Brytania

Brytyjska firma zajmująca się opakowaniami jest zainteresowana umową produkcyjną z partnerem, który mógłby dostarczyć opakowania i kubki PET (politereftalan etylenu) dla sektora spożywczego, produkowane z użyciem technologii termoformowania. Opakowania muszą umożliwiać nanoszenie na nie druku. Potencjalny partner powinien być w stanie realizować zamówienia wielkości jednego kontenera (ok. 500 000 szt.). Numer referencyjny BRUK20171127001

ecobuild

06-08 March 2018 / ExCeL, London

Międzynarodowa giełda kooperacyjna podczas targów ECOBUILD 2018

7 marca 2018 r. – Londyn (Wielka Brytania)

Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, w ramach realizacji projektu Enterprise Europe Network, współorganizuje giełdę kooperacyjną podczas międzynarodowych targów zrównoważonego budownictwa – **ECOBUILD 2018**.

Giełda jest przeznaczona dla przedsiębiorców reprezentujących następujące branże:

- ✓ budownictwo energooszczędne,
- ✓ budownictwo ekologiczne,
- ✓ zrównoważone budownictwo – projektowanie,
- ✓ alternatywne źródła energii (panele słoneczne, pompy ciepła, turbiny wiatrowe, rekuperacja ciepła).

kontakt: agnieszka_promianowska@parp.gov.pl

Więcej informacji na temat giełdy kooperacyjnej:

<https://www.b2match.eu/ecobuild2018>



Wsparcie dla biznesu w zasięgu ręki