

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Bartłomiej Jabłoński

**Opodatkowanie podatkiem
od towarów i usług odpłatnej
dostawy nieruchomości**

Aleksandra Księżyk

**Reforma postępowania cywilnego
dotycząca zażaleń – pytanie o zakres
orzekania referendarzy sądowych
działających w sądzie II instancji
i możliwość zaskarżenia ich orzeczeń**

Rafał Dąbrowski

**Ulga IP Box – proporcjonalne
alokowanie pośrednich kosztów
działalności gospodarczej
w zakresie kalkulowania dochodu
z kwalifikowanego IP na podstawie
ustawy o CIT**

Nr 1 (30) styczeń 2021

ISSN 2545-2738



9 772545 273881



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool_studio - pl.freepik.com



Russell Bedford
taking you further

www.russellbedford.pl

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

Przekształcenie składa się z kilku kroków:

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

Zadbaj o przyszłość swojego biznesu. Powierz profesjonalistom jego optymalizację.

al. Jerozolimskie 123A, 02-017 Warszawa

T: 22 276 61 80, E: office@russellbedford.pl

Zabezpiecz swój biznes

Przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną, krok po kroku



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

Polecamy

Reforma postępowania cywilnego dotycząca zażaleń – pytanie o zakres orzekania referendarzy sądowych działających w sądzie II instancji i możliwość zaskarżenia ich orzeczeń

Aleksandra Księżyk

Institucja skargi na orzeczenie referendarza sądowego ma stworzyć warunki do kontroli takiego orzeczenia przez niezawisły sąd. W przeciwnym razie orzeczenie tego referendarza w sądzie II instancji w obecnym stanie prawnym, po nowelizacji Kodeksu postępowania cywilnego godziłoby w zasadę prawa do sądu i rozstrzygnięcia przez niezależny i bezstronny sąd, a także zasadę dwuinstancyjności postępowania, o której mowa w Konstytucji RP.

Patrz str. 32

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług odpłatnej dostawy nieruchomości

Bartłomiej Jabłoński

Autor artykułu omawia problematykę związaną ze zbyciem nieruchomości w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, powołując się na istotne wyroki sądów administracyjnych i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W opracowaniu poddane zostały analizie między innymi zagadnienia dotyczące okoliczności i przesłanek uznania bądź nieuznania osoby fizycznej za podatnika VAT przy sprzedaży nieruchomości.

Patrz str. 6

Polityka rachunkowości według Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7

Michał Zdanowski

Polityka rachunkowości jest kluczowym dokumentem dla podmiotu prowadzącego księgi rachunkowe oraz przysporządzaniu sprawozdań finansowych. Podstawowe regulacje odnoszące się do tego, co powinna ona zawierać, w jaki sposób ma być sporządzona oraz jak ją zmienić, zawarte zostały w ustawie o rachunkowości. Ogólne normy prawne zostały zaś doprecyzowane w KSR nr 7, „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”.

Patrz str. 26

Ulga IP Box – proporcjonalne alokowanie pośrednich kosztów działalności gospodarczej w zakresie kalkulowania dochodu z kwalifikowanego IP na podstawie ustawy o CIT

Rafał Dąbrowski

Minęły już ponad dwa lata, od kiedy po raz pierwszy wprowadzono do polskich ustaw o podatkach dochodowych regulację dotyczącą preferencyjnego opodatkowania dochodów uzyskanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej przy zastosowaniu stawki 5%. Wciąż jednak pojawia się wiele pytań co do prawidłowego ustalania podstawy opodatkowania i kalkulowania ulgi IP Box. Jak powinno się to zrobić w praktyce?

Patrz str. 37

Spis treści

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Zwrot kosztów za sprzęt do pracy zdalnej a zwolnienie z podatku dochodowego 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Bartłomiej Jabłoński

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług odpłatnej dostawy nieruchomości 6

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardyś

Obowiązek sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej 19

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardyś

Ograniczenie stosowania ulgi abolicyjnej w PIT 24

Michał Zdanowski

Polityka rachunkowości według Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7 26

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Aleksandra Księżyk

Reforma postępowania cywilnego dotycząca zażaleń – pytanie o zakres orzekania referendarzy sądowych działających w sądzie II instancji i możliwość zaskarżenia ich orzeczeń 32

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Rafał Dąbrowski

Ulga IP Box – proporcjonalne alokowanie pośrednich kosztów działalności gospodarczej w zakresie kalkulowania dochodu z kwalifikowanego IP na podstawie ustawy o CIT 37

Drodzy Czytelnicy

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

Nowy podatek, nazwany eufemistycznie w projekcie ustawy przygotowanym przez resort finansów „składkami z tytułu reklamy”, ma być wprowadzony 1 lipca 2021 r. i będzie dotyczył reklamy konwencjonalnej, jak też internetowej. Stawki opodatkowania mają być zależne od progu wpływów finansowych z reklam, miejsc, w których się one pojawiają oraz rodzaju eksponowanych produktów. Co do reklamy konwencjonalnej, to obowiązek uiszczenia podatku powstanie w momencie uzyskania w roku kalendarzowym przychodów: 1) w wysokości 1 mln zł z tytułu nadawania reklamy w telewizji i w radiu, wyświetlania jej w kinie, umieszczania na nośniku zewnętrznym oraz 2) w wysokości 15 mln zł przy reklamie w prasie – i dotyczy przychodów powyżej tych kwot. W pierwszym przypadku danina wyniesie 7,5% podstawy obliczenia składki – w części, w jakiej ta podstawa nie przekroczy 50 mln zł i 10% nadwyżki podstawy ponad 50 mln zł. Jeśli chodzi o reklamę w prasie, to stawki wyniosą: 2% podstawy obliczenia składki – w części, w jakiej ta podstawa nie przekroczy 30 mln zł i 6% nadwyżki podstawy ponad 30 mln zł. Wyższe będą stawki za reklamę: suplementów diety, produktów leczniczych, wyrobów medycznych, napojów z dodatkiem substancji słodzących.

Reklama internetowa definiowana jest w projekcie jako usługa cyfrowa, umożliwiająca skierowanie reklamy do odbiorcy, szczególnie poprzez wyświetlenie lub odtworzenie w postaci materiału dźwiękowego lub audiowizualnego na urządzeniu odbiorcy. Płatnikiem podatku będzie usługodawca, który świadczy w Polsce reklamę internetową, jeżeli łącznie są spełnione warunki: przychody usługodawcy bądź skonsolidowane przychody grupy podmiotów, do której on należy, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, przekroczyły w roku obrotowym równowartość 750 mln euro oraz przychody te, z tytułu świadczenia na terytorium RP reklamy internetowej, przekroczyły równowartość 5 mln euro. Danina wyniesie 5% podstawy wymiaru podatku. Przeciwnie wprowadzeniu nowego podatku zaprotestowały media prywatne. Trudno obecnie przewidzieć, jaki ostateczny kształt będzie miała ta danina oraz czy i kiedy wejdzie w życie.

W tym numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące: opodatkowania VAT odpłatnej dostawy nieruchomości, reformy postępowania cywilnego dotyczącej zażaleń – pytania o zakres orzekania referendarzy sądowych działających w sądzie II instancji i możliwość zaskarżenia ich orzeczeń; ulgi IP Box – proporcjonalnego alokowania pośrednich kosztów działalności gospodarczej w zakresie kalkulowania dochodu z kwalifikowanego IP na podstawie ustawy o CIT; obowiązku sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej; polityki rachunkowości według KSR nr 7; ograniczenia stosowania ulgi abolicyjnej w PIT; zwrotu kosztów za sprzęt do pracy zdalnej w kontekście zwolnienia z podatku dochodowego.



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

Dr Andrzej Dmowski

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

Sławomir Wach

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

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy, praca zdalna, pracownicy, koronawirus, przychód, koszty, zwrot kosztów, ekwiwalent, refundacja, zwolnienie podatkowe, płatnik, obowiązki płatnika, interpretacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ZWROT KOSZTÓW ZA SPRZĘT DO PRACY ZDALNEJ A ZWOLNIENIE Z PODATKU DOCHODOWEGO

Nigdy wcześniej, przed epidemią koronawirusa, tak ważnego znaczenia – zarówno dla pracodawców, jak i pracowników – nie miała forma pracy zdalnej. Zmieniły się bowiem diametralnie nie tylko metody zarządzania podwładnymi przez zwierzchników, ale istotne stały się także kwestie związane z codziennym wykorzystaniem przez personel, poza siedzibą firmy, sprzętu do wykonywania zadań. Pracodawcy starają się w czasie pandemii w różny sposób zabezpieczyć pracownikom narzędzia pracy, które mają ułatwić im działania na odległość. Jednym z takich sposobów jest zakup niezbędnego sprzętu bezpośrednio przez spółki i udostępnienie go pracującym zdalnie zatrudnionym osobom lub np. jego refundacja, wypłacenie ekwiwalentu pieniężnego na podstawie imiennej faktury, kiedy to dany pracownik sam go nabył. Wówczas pojawia się pytanie – czy w takiej sytuacji zwrot kosztów poniesionych przez pracownika będzie mógł być uznany przez organy podatkowe za przychód ze stosunku pracy, który korzysta ze zwolnienia od podatku dochodowego?

1. Wprowadzenie

W dniu 1 lutego 2021 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną¹ dotyczącą kwestii czy – w związku ze zleceniem pracownikom pracy zdalnej – można będzie, w przypadku zwrotu kosztów zakupu przez nich sprzętu niezbędnego do jej wykonywania w czasie pandemii COVID-19, zastosować zwolnienie podatkowe na gruncie przepisów ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej: u.p.d.o.f.). Działalność wnioskodawcy interpretacji, spółki z o.o., polega m.in. na przetwarzaniu danych, zarządzaniu stronami internetowymi, świadczeniu usług związanych z technologiami informatycznymi i komputerowymi.

Spółka, działając na podstawie art. 3 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³ (dalej: uCOVID-19),

wprowadziła tryb pracy zdalnej (zgodnej z systemem czasu pracy ujętym w umowie o pracę i z zastrzeżeniem, że może być ona wykonywana tylko na terytorium RP i w miejscu zgodnym z zasadami BHP i określonymi warunkami), a także – w połowie września 2020 r. – regulamin tejże pracy zdalnej, dotyczący tylko pracowników zatrudnionych w tym podmiocie na podstawie umów o pracę. W myśl tego regulaminu możliwe jest zrefundowanie pracownikom (nie przysługujące w okresie wypowiedzenia) nabytego przez nich sprzętu na wyposażenie stanowiska pracy, koniecznego dla realizacji przez nich firmowych obowiązków w formule pracy zdalnej. Kwota refundacji wynosi maksymalnie 800 zł brutto, a zatrudnieni mogą składać stosowne wnioski o zwrot kosztów na podstawie imiennej faktury lub imiennego paragonu (zaakceptowanych przez przełożonego), przy czym wymieniona kwota może być wykorzystana jednorazowo bądź podzielona na części. W regulaminie znalazł się również zapis, że kupiony sprzęt jest własnością pracownika i pozostanie jego

1 Sygn. 0115-KDIT1.4011.851.2020.1.KK.

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

3 Ustawa z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. 2020 poz. 374 i 567.

własnością po zakończeniu stosunku pracy. Refundacją objęte zostały: krzesło, stół/biurko, podnózek, uchwyt na dokumenty, apteczka, gaśnica proszkowa. Spółka poinformowała we wniosku, że przy spełnieniu powyższych wymogów zrefundowała części pracowników koszty nabytego przez sprzętu i będzie nadal dokonywać takiego zwrotu dla zatrudnionych osób.

Wnioskodawca zadał organowi podatkowemu pytanie: czy zwrot przez spółkę kosztów nabycia przez pracowników sprzętu do pracy zdalnej będzie korzystał ze zwolnienia podatkowego w myśl art. 21 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.f. i czy w związku z tym spółka jako płatnik powinna pobierać zaliczki na podatek dochodowy zgodnie z art. 31 u.p.d.o.f.?

2. Przestanki zwolnienia podatkowego

W ocenie wnioskodawcy omawiany tu zwrot powinien być zwolniony z podatku dochodowego, zaś spółka nie będzie zobligowana do poboru zaliczek. Artykuł 21 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.f. stanowi, że zwolnione z podatku dochodowego są: ekwiwalenty pieniężne za używane przez pracowników przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące ich własność. Spółka zwróciła uwagę, że w przepisach uCOVID-19 jest mowa o tym, że praca zdalna może być polecona, jeśli zatrudniona osoba ma umiejętności i możliwości techniczne oraz lokalowe do jej wykonywania, a także pozwala na to rodzaj pracy.

W ustawie określa się, że pracownik może używać środków niezapewniających przez pracodawcę pod warunkiem, że będzie to zgodne z poszanowaniem i ochroną informacji poufnych oraz innych tajemnic prawnie chronionych⁴.

Spółka wskazała też, że to pracodawca ma obowiązek zapewnić odpowiednie wyposażenie stanowiska pracy zdalnej, w tym np. dostarczyć taki niezbędny sprzęt jak komputer, monitor, skaner czy drukarka oraz stosowny warsztat pracy poprzez zaopatrzenie w biurko, krzesło, podnózek, uchwyt na dokumenty. Zarazem „dopuszczenie używania przez pracownika środków niezapewniających przez pracodawcę (...) uznać można za swego rodzaju współdziałanie z pracodawcą w celu należytego prowadzenia działalności poprzez prawidłowe wykonywanie obowiązków pracowniczych w trakcie pracy zdalnej”.

Wnioskodawca zwrócił również uwagę, że kwota wypłaconego ekwiwalentu korzysta ze zwolnienia podatkowego, jeśli spełnione są łącznie warunki: ekwiwalent musi być wypłacony w pieniądzu; kwota wypłaty powinna być ekwiwalentna do wartości za używanie sprzętu; narzędzia, materiały lub sprzęt muszą stanowić własność pracownika; narzędzia, materiały lub sprzęt, które należą do pracownika, muszą być wykorzystywane przy wykonywaniu pracy dla pracodawcy. Te cztery wymogi spełnia spółka, a zatem wg jej stanowiska zwrot kosztów poniesionych przez pracownika, związanych z zakupem sprzętu do pracy zdalnej stanowi przychód ze stosunku pracy, podlegający zwolnieniu podatkowemu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 13 u.p.d.o.f., a spółka nie musi obliczać i pobierać zaliczek. Wnioskodawca przywołał w swojej argumentacji treść art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., w myśl którego za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty,

bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń. a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

3. Ekwiwalent a przychody pracowników

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał w swojej interpretacji stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe. Organ podatkowy stwierdził, że w przypadku zlecenia pracy zdalnej na podstawie przepisów uCOVID-19, w związku z art. 3 pkt 4 tej ustawy – który stanowi, że narzędzia i materiały potrzebne do wykonywania pracy zdalnej oraz obsługę logistyczną tej pracy zapewnia pracodawca – po stronie pracownika, w świetle u.p.d.o.f. nie powstanie z tego tytułu przychód. Dyrektor KIS zwrócił też uwagę, że „bez znaczenia pozostaje sposób zapewnienia narzędzi i materiałów, tj. czy nastąpi w formie rzeczowej czy też poprzez wypłatę świadczenia za używanie własnych materiałów i narzędzi pracownika”. Dlatego też uznał, iż w przypadku pracowników wnioskodawcy, którzy pracę zdalną wykonują w związku z występowaniem zagrożenia epidemicznego, otrzymany zwrot kosztów zakupu niezbędnego do pracy sprzętu nie będzie skutkował powstaniem po ich stronie przychodów w rozumieniu u.p.d.o.f. W konsekwencji nie może mieć zastosowania przepis art. 21 ust. 1 pkt 13 ustawy. Równocześnie na Wnioskodawcy nie ciąży z tego tytułu obowiązek płatnika”.

⁴ Art. 3, ust. 1-5 uCOVID-19.

Bartłomiej Jabłoński

Autor jest notariuszem w Warszawie.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, nieruchomości, opodatkowanie, podatek od towarów i usług, VAT, odpłatna dostawa towarów, ustawa o podatku od towarów i usług, zbycie nieruchomości, sprzedaż, budynek, grunt, budowla, działalność gospodarcza, podatek od czynności cywilnoprawnych, PCC, ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, Kodeks cywilny, Doradztwo Prawne i Podatkowe
- RB Biuletyn,

OPODATKOWANIE PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG ODPLATNEJ DOSTAWY NIERUCHOMOŚCI

Jeżeli określony podmiot dokonuje sprzedaży, a zatem odpłatnej dostawy danego towaru, w omawianym przypadku nieruchomości (gruntowej, budynkowej, lokalowej), użytkowania wieczystego, spółdzielczego własnościowego prawa lub ich udziału, tj. przenosi prawa do rozporządzania tymi składnikami jak właściciel i dokonuje tej czynności w ramach prowadzonej przez ten podmiot działalności gospodarczej, czyli działalności jako producent lub handlowiec lub usługodawca lub osoba wykonywująca wolny zawód, a czynność ta jest wykonywana dla celów zarobkowych, to podlega ona opodatkowaniu VAT (jeśli nie jest zwolniona z VAT, a przepisy VAT mają zastosowanie do tej czynności). O ile określenie, czy dana nieruchomość jest nabywana i zbywana w ramach opodatkowanej VAT działalności gospodarczej podatnika VAT nie rodzi obecnie szczególnych wątpliwości, to nadal trwa ożywiona dyskusja, kiedy dany podmiot nie działa w charakterze podatnika VAT, to jest kiedy do ceny sprzedaży nieruchomości nie zostanie dodany VAT, co oznacza, że nabywca tej nieruchomości zapłaci wówczas od takiej sprzedaży podatek od czynności cywilnoprawnych¹ (dalej: PCC). Autor artykułu omawia problematykę dotyczącą zbycia nieruchomości w świetle przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, powołując się na istotne wyroki sądów administracyjnych i orzecznictwo TSUE.

1. Podatnicy podatku od towarów i usług przy odpłatnej dostawie nieruchomości

Zgodnie z art. 5 i art. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: u.p.t.u.), opodatkowaniu tym podatkiem podlega m.in. odpłatna dostawa towarów na terytorium RP, przy czym czynność ta podlega opodatkowaniu VAT niezależnie od tego, czy została ona wykonana z zachowaniem warunków i form określonych w stosownych przepisach prawa. Przez dostawę towarów w świetle przepisów o VAT rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również ustanowienie spółdzielczego prawa, oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste, a także zbycie tych praw. Natomiast towarami w rozumieniu u.p.t.u. są m.in. rzeczy oraz ich części, zaś jako sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę tych towarów.

Poniżej analizie poddane zostały zagadnienia dotyczące okoliczności i przesłanek uznania bądź nieuznania osoby fizycznej za podatnika VAT przy zbyciu nieruchomości. W uporządkowany i syntetyczny sposób podsumowania polemik interpretacyjnych dokonał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w uzasadnieniu wyroku z 22 stycznia 2020 r.³, dotyczącego sporu osoby fizycznej z organem podatkowym o opodatkowanie sprzedaży przez osobę fizyczną nieruchomości gruntowej. W uzasadnieniu wskazanego orzeczenia Sąd stwierdził, że: „Należy mieć też na uwadze, że dla uznania danego majątku za prywatny istotny jest sposób jego wykorzystania i charakter działań podejmowanych w odniesieniu do niego w całym okresie posiadania przez dany podmiot. Aby majątek uznać za prywatny, musi być on w całym okresie po-

1 Por. B. Jabłoński, *Opodatkowanie zbycia nieruchomości podatkiem od czynności cywilnoprawnych*, „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” nr 11 (28) listopad 2020, s. 6-17. Autor przedstawił również w tym opracowaniu definicję zbycia nieruchomości, także w rozumieniu prawa cywilnego i podatkowego.

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

3 Sygn. akt I SA/Bd 725/19, LEX nr 2798677.

siadania wykorzystywany wyłącznie do celów prywatnych. Potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w orzeczeniu⁴, które dotyczyło kwestii opodatkowania sprzedaży przez osobę, będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, części majątku niewykorzystywanej do prowadzonej działalności gospodarczej, a służącej jej wyłącznie do celów prywatnych. »Majątek prywatny« to zatem taka część majątku danej osoby fizycznej, która nie jest przez nią przeznaczona ani wykorzystywana dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

Zasadniczo, jeśli osoba fizyczna dokonuje sprzedaży swojego majątku osobistego, a czynność ta wykonywana jest okazjonalnie i nie zmierza do nadania jej stałego charakteru, nie oznacza to prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. W kontekście powyższego nie jest podatnikiem podatku od towarów i usług ten, kto jako osoba fizyczna dokonuje jednorazowych lub okazjonalnych transakcji, za które nie jest przewidziana ściśle regularna zapłata oraz nie prowadzi zorganizowanej działalności gospodarczej. Dokonywanie określonych czynności poza sferą prowadzonej działalności gospodarczej również nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika w zakresie tych czynności. Przyjęcie, że dany podmiot sprzedając grunt działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, czy jego działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową - profesjonalną⁵.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy wskazał dalej: »Problem odno-

szący się do rozstrzygnięcia czy sprzedaż działek jest sprzedażą majątku osobistego, czy też stanowi sprzedaż realizowaną przez podatnika prowadzącego w tym zakresie działalność gospodarczą, był przedmiotem orzeczenia TSUE z 15 września 2011 r.⁶ w sprawach połączonych Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów oraz Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie. Z wyroków tych wynika, że za podatnika należy uznać osobę, która w celu dokonania sprzedaży gruntów angażuje podobne środki, wykazując aktywność w przedmiocie zbycia nieruchomości, porównywalną do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem, tj. działania wykraczające poza zakres zwykłego zarządu majątkiem prywatnym. Chodzi tu przykładowo o nabycie terenu przeznaczonego pod zabudowę, jego uzbrojenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy terenu, czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług deweloperskich lub innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze. Przy czym na tego rodzaju aktywność »handlową« wskazywać musi ciąg powyżej przykładowo przytoczonych okoliczności, a nie stwierdzenie jedynie faktu wystąpienia pojedynczych z nich. W tym zakresie należy również kierować się tezami zawartymi w wyroku składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 października 2007 r.⁷, oraz następujących po tym wyroku orzeczeniach tego Sądu (np. wyrok z 27 paź-

dziernika 2009 r.⁸) podającymi kryteria, jakimi należy kierować się przy określaniu, że w takich przypadkach mamy do czynienia z działalnością gospodarczą, a nie z zarządem majątkiem prywatnym. Stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik VAT, wymaga oceny każdorazowo odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy».

Rozwinięcie wskazanej argumentacji znajdziemy w treści uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, wydanego 8 listopada 2016 r.⁹, zgodnie z którym: »przedmiotem indywidualnej interpretacji w skarżonym zakresie była przede wszystkim kwestia czy wnioskodawcę w okolicznościach przedstawianych we wniosku, a dotyczących przenoszenia prawa własności nieruchomości gruntowej można uznać za podatnika VAT w ramach samodzielnego wykonywania działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u., tak jak to przyjął Minister Finansów, czy też będzie to zbycie składnika majątku prywatnego jako działanie w ramach zarządu majątkiem prywatnym, pozostające poza prowadzeniem działalności gospodarczej, jak uważa Skarżąca. Artykuł 15 ust. 1 u.p.t.u. stanowi, iż podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W myśl ust. 2 tego przepisu działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne

4 Wyrok TSUE z 4 października 1995 r., *Finanzamt Uelzen v. Dieter Armbrrecht*, C-291/92.

5 Zob. wyrok WSA w Warszawie z 26 kwietnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2798/18.

6 Wyrok TSUE z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych *J. Słaby przeciwko Ministrowi Finansów*, C-180/10 oraz *E. Kuć i H. Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, C-181/10.

7 Sygn. akt. I FPS 3/07.

8 Sygn. akt I FSK 1043/08.

9 Sygn. akt I SA/Gd 986/16, LEX nr 2172966.

zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Warunkiem *sine qua non* uznania danego podmiotu dokonującego czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług za podatnika tego podatku jest zatem ustalenie, że czynności tych dokonuje w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. O takim statusie nie decyduje natomiast ani fakt zarejestrowania jako czynnego podatnika tego podatku, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług (tak np. wyrok NSA z 29 października 2007 r.¹⁰).

W tym wyroku WSA w Gdańsku wskazał, że „Oceniając czy dany podmiot działa w charakterze handlowca, tj. czy podejmuje działania charakterystyczne dla producenta, handlowca lub usługodawcy, a więc, czy jego działania charakterystyczne są dla profesjonalnego obrotu gospodarczego, należy mieć na uwadze definicję podatnika określoną w art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. oraz to, że w tej ustawie brak jest unormowania, które w sposób jasny i precyzyjny wskazywałoby na fakt transpozycji do tej ustawy możliwości (opcji) określonej w art. 12 ust. 1 i ust. 3 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, dalej: Dyrektywa VAT

(poprzednio art. 4 ust. 3 VI Dyrektywy), co do uznania za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością gospodarczą, w zakresie pojedynczej dostawy terenu budowlanego, co nie pozwala na stwierdzenie, że Polska skorzystała z tej opcji”. I dalej zwrócił uwagę: „Dla stwierdzenia czy dana osoba sprzedając działki działa jako handlowiec, istotny jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów oraz Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyktorowi Izby Skarbowej w Warszawie¹².

W wyroku tym Trybunał stwierdził, że osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 Dyrektywy VAT, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby. Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy VAT, należy uznać ją za podmiot prowadzący »działalność gospodarczą« w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika VAT”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, oceniając to orzeczenie TSUE, stwierdził także: „Zdaniem Trybunału czynności związane ze zwykłym wy-

konywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej, sama liczba i zakres transakcji sprzedaży dokonanych nie ma charakteru decydującego.

Zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Podobnie wg Trybunału okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego.

Inaczej jest natomiast w ocenie Trybunału w wypadku, gdy zainteresowany podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy VAT.

Podjęcie więc np. takich czynności jak uzbrojenie terenu, wydzielenie dróg wewnętrznych oraz działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, stanowią o takiej aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, które mogą wskazywać, że czynności sprzedającego przybierają formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną (tak w świetle ostatniego orzecznictwa Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach: z 11 czerwca 2015 r.¹³, 22

10 Sygn. akt I FPS 3/07.

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

12 Wyrok TSUE z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych J. Słaby przeciwko Ministrowi Finansów, op. cit.

kwietnia 2015 r.¹⁴, 10 kwietnia 2015 r.¹⁵ czy z 30 grudnia 2014 r.¹⁶”.

W kontekście analizy powyższych wątpliwości powstaje ponadto pytanie, czy działanie, które ma na celu przygotowanie nieruchomości do planowanej sprzedaży jest dokonywane nie przez sprzedawcę, ale przez przyszłego nabywcę, powodować będzie uznanie sprzedawcy za podatnika VAT od tej sprzedaży. Ponieważ własność nieruchomości do momentu sprzedaży przysługuje sprzedawcy, to w takiej sytuacji kupujący musi działać w imieniu sprzedawcy w odniesieniu do czynności dotyczących nieruchomości.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 22 stycznia 2020 r.¹⁷ stwierdzono, że: „pomimo faktu, iż opisane działania nie były podejmowane bezpośrednio przez Wnioskującą, ale przez osoby trzecie nie oznacza, że pozostają bez wpływu na sytuację prawną Wnioskującej. Po udzieleniu pełnomocnictwa czynności wykonane przez osoby trzecie wywołują bowiem skutki bezpośrednio w sferze prawnej Wnioskującej jako mocodawcy. Z kolei osoby trzecie dokonując ww. działań uatrakcyjnią przedmiotowe działki będące nadal własnością Wnioskującej. Działania te, dokonywane za pełną zgodą właściciela, wpłynęły na podniesienie atrakcyjności nieruchomości jako towaru i wzrost ich wartości. Wszystkie te czynności z punktu widzenia podatku od towarów i usług zostały »wykonane« w sferze prawnopodatkowej Wnioskującej. W tym kontekście bez znaczenia pozostaje okoliczność wykonywania ww.

czynności przez przyszłego nabywcę. W efekcie wykonanych czynności dostawie podlegały nieruchomości o zupełnie innym charakterze niż w chwili zawarcia umowy przedwstępnej. Wobec tego organ stwierdził, że w związku ze sprzedażą Wnioskująca podjęła (za pośrednictwem pełnomocnika – przyszłego nabywcy) szereg czynności charakterystycznych dla podmiotów zajmujących się profesjonalnym obrotem nieruchomościami, mających na celu uatrakcyjnienie i przygotowanie gruntów do sprzedaży”.

Wskazane wątpliwości mają duże znaczenie dla obrotu cywilnoprawnego. Ponieważ podatek VAT ma charakter cenotwórczy, to w sytuacji zakwalifikowania przez organ podatkowy danej czynności jako podlegającej VAT, organ ten naliczy VAT od takiej sprzedaży i obciąży nim stronę sprzedającą. W sytuacji zaś odmowy zakwalifikowania danej sprzedaży jako czynności opodatkowanej VAT, organ podatkowy nie dopyć, że obciąży nabywcę stosownym podatkiem PCC, to jeszcze zakwestionuje rozliczenia VAT dokonane w ramach takiej sprzedaży.

Należy także zwrócić uwagę na art. 6 pkt 1) u.p.t.u., według którego przepisów tej ustawy nie stosuje się do zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. O ile definicję przedsiębiorstwa znajdziemy w art. 551 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁸ (dalej: k.c.), według którego przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych, przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej (o przykładowych

składnikach wymienionych w k.c.), to art. 2 pkt 27e) u.p.t.u. definiuje zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako organizacyjnie i finansowo wyodrębnioną w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Rozwinięcie tej definicji znajdziemy w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 11 grudnia 2019 r.¹⁹, w myśl którego: „aby skorzystać z wyłączenia przewidzianego w art. 6 pkt 1 u.p.t.u., zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (dalej: ZCP), podstawowym wymogiem jest to, aby ZCP stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych, a kolejnym warunkiem jest wydzielenie tego zespołu na trzech płaszczyznach: organizacyjnej, finansowej i funkcjonalnej. [...] Zbycie przedsiębiorstwa lub niezależnej jego części następuje wtedy, gdy zbyte składniki majątkowe pozwalają na prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej. Nabywca całości lub części majątku podatnika powinien mieć zamiar prowadzenia działalności przy udziale nabytego przedsiębiorstwa lub jego części, a nie działać tylko w celu niezwłocznego zlikwidowania danej działalności oraz sprzedaży ewentualnych zapasów”.

Uzasadnienie tego rozwiązania polega na tym, że o ile opodatkowane podatkiem VAT jest prowadzenie działalności w ramach danego przedsiębiorstwa, to

13 Sygn. akt I FSK 716/14.

14 Sygn. akt I FSK 475/14.

15 Sygn. akt I FSK 368/14.

16 Sygn. akt I FSK 2106/13.

17 Sygn. akt I SA/Bd 725/19, *op.cit.*

18 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1740.

19 Sygn. akt I SA/Po 747/19.

samo zbycie tego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie powinno być opodatkowane, gdyż nie następuje w ramach działalności tego przedsiębiorstwa. Niejako uzupełnienie tez zawartych we wskazanym uzasadnieniu WSA w Poznaniu znajdziemy w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 26 listopada 2019 r.²⁰, zgodnie z którym: „Dla zaistnienia przedsiębiorstwa w świetle przepisów prawa cywilnego istotne jest więc to, że składniki materialne i niematerialne, wchodzące w skład przedsiębiorstwa, powinny pozostawać ze sobą we wzajemnych relacjach w ten sposób, iż można mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze pewnych elementów. Ważne jest więc, aby w zbywanym przedsiębiorstwie zachowane zostały funkcjonalne związki między poszczególnymi składnikami, tak żeby przekazana masa mogła posłużyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. [...] same w sobie nieruchomości (zabudowane nieruchomości) nie tworzą całości zdolnej do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej i nie stanowią zatem ZCP, nawet jeżeli były wykorzystywane przez sprzedawcę również do działalności gospodarczej, polegającej na wynajmowaniu tych nieruchomości lub ich części, albo znajdujących się na nich obiektów budowlanych, bądź ich części. Sprzedaż pojedynczych lub nawet wszystkich nieruchomości nie może być uznana za sprzedaż ZCP. Bez całej struktury składającej się na działalność w zakresie wynajmu nieruchomości – wciąż jest to jedynie sprzedaż nieruchomości, jako składników majątkowych. Okoliczność tego rodzaju, że w ramach swojej działalności nabywca nieruchomości uprzednio wynajmowanych także wykorzystuje te nieruchomości do działalności w zakresie wynajmu

nieruchomości (czyni z nich przedmiot najmu) nie oznacza, że nieruchomości te w momencie ich sprzedaży stanowią ZCP, co jest warunkiem zastosowania art. 6 pkt 1 u.p.t.u. [...] Takie wyodrębnienie oznacza bowiem sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do ZCP. W sytuacji wyodrębnienia finansowego powinno być możliwe oddzielenie finansów przedsiębiorstwa od finansów jego zorganizowanej części, bez potrzeby przeprowadzania analiz czy wyliczeń”.

2. Podstawa opodatkowania podatkiem od towarów i usług

Jak wyżej wspomniano, o ile ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²¹ (dalej: u.p.c.c.) stosuje pojęciowo założenia przyjęte w ramach prawa cywilnego, to u.p.t.u., zgodnie z zasadą autonomii prawa podatkowego, wprowadza swoje własne zasady definiowania zjawisk podatkowo relewantnych. Podkreślił to Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 17 kwietnia 2012 r.²², w myśl którego: „podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym. Dlatego też w okresie poakcesyjnym, wobec konieczności stosowania prawa unijnego i na skutek uwzględniania wykładni tego prawa, dokonywanej przez TSUE, zmieniły się metody wykładni. W miejsce dominującej w poprzednim stanie prawnym wykładni językowej, aktualnie prymat należy przyznać dyrektywie wykładni celowościowej”.

Zgodnie z art. 46 i art. 47 k.c., budynki trwale z gruntem związane stanowią część składową gruntu, co oznacza, że każdorazowa czynność przeniesienia własności gruntu powoduje co do zasa-

dy automatyczne przeniesienie własności budynku posadowionego na gruncie. Dlatego w takim przypadku akty notarialne dotyczące umów sprzedaży nieruchomości dokumentują sprzedaż zabudowanych gruntów, nierzadko nawet bez szczegółowego opisywania w tych aktach parametrów posadowionych na gruncie budynków, gdyż notariusze wychodzą z usprawiedliwionego na płaszczyźnie prawa cywilnego założenia, że wraz z własnością gruntu na nabywcę automatycznie, z mocy prawa, w ramach czynności prawnej dokumentowanej aktem notarialnym, przechodzi własność budynków na tym gruncie posadowionych.

Ustawa o podatku od towarów i usług nakłada obowiązek rozliczania VAT w przypadku m.in. dokonywanej w ramach działalności opodatkowanej VAT odpłatnej dostawy towarów, którymi w rozumieniu tej ustawy są m.in. rzeczy lub ich części. Natomiast zgodnie z art. 29 a ust. 8 u.p.t.u., w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Oznacza to odwrotne ujmowanie transakcji zbycia zabudowanej nieruchomości w u.p.t.u. niż cywilnoprawne zasady zbycia takiej zabudowanej nieruchomości.

Zgodnie bowiem z treścią art. 29a ust. 8 u.p.t.u. przedmiotem zbycia jest budynek, budowla lub ich części, natomiast zbycie gruntu niejako towarzyszy tylko transakcji zbycia budynku, budowli lub ich części, z wyjątkiem opisanym w ust. 9 tego artykułu, zgodnie z którym zasady tej nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z jednoczesną

20 Sygn. akt I SA/Rz 730/19, LEX nr 2758823.

21 T.j. Dz.U. 2020 poz. 815.

22 Sygn. akt I FSK 918/11, LEX nr 1167862.

dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków. Oznacza to w praktyce, że na płaszczyźnie podatku od towarów i usług dostawa gruntu jest opodatkowana w taki sam sposób i taką stawką, jak dostawa budynków, budowli lub ich części na tym gruncie posadowionych i to właśnie sytuacja budynków, budowli lub ich części jest decydująca dla kwestii opodatkowania VAT zbycia własności całego zabudowanego gruntu. W związku z powyższym, kwotą, jaką należy uznać za cenę netto, czyli kwotą, do której ma zostać dodany podatek VAT, liczony według właściwej stawki, jest należność otrzymywana za całość zbywanego zabudowanego gruntu, bez konieczności wydzielienia z tej kwoty wartości gruntu i opodatkowywania dostawy tego gruntu na innych zasadach niż opodatkowanie posadowionych na tym gruncie budynków, budowli lub ich części.

Zgodnie z art. 29a ust. 1 u.p.t.u., podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Skoro jednak cechy budynków, budowli lub ich części posadowionych na gruncie wyznaczają stawki VAT, powstaje pytanie, jaka jest metodologia naliczania VAT w przypadku, gdy na gruncie posadowiony jest więcej niż jeden budynek, do których to budynków stosuje się różne stawki, czyli jak ustalić podstawę opodatkowania w przypadku dostawy gruntu, którego część spełnia przesłanki opodatkowania VAT, zaś pozostała część tych przesłanek nie spełnia.

Odpowiedź na to pytanie można znaleźć w treści indywidualnej interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 kwietnia 2014 r.²³, zgodnie z któ-

rą: „Przepisy u.p.t.u. ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie zawierają zapisu dotyczącego sposobu podziału nieruchomości gruntowej w celu wyliczenia podstawy opodatkowania VAT, w sytuacji, gdy grunt ten w części jest opodatkowany stawką podstawową VAT, natomiast w części spełnia przesłanki do korzystania ze zwolnienia od podatku. Wyżej wymienione przepisy nie wskazują też, że działka gruntu dla potrzeb VAT nie może być dzielona. Ze względu na to, w celu wyliczenia podstawy opodatkowania dla sprzedaży takiej nieruchomości (częściowo zwolnionej i opodatkowanej stawką 23%) można przyjąć różne rozwiązania, np. zastosowanie klucza powierzchniowego (udziału powierzchni nieruchomości podlegających poszczególnym regulacjom dotyczącym opodatkowania w ogólnej powierzchni nieruchomości stanowiącej przedmiot dostawy) lub wg klucza wartościowego (udziału wartości nieruchomości podlegających poszczególnym regulacjom dotyczącym opodatkowania w wartości ogółem nieruchomości stanowiącej przedmiot dostawy). Każda metoda, czy to oparta na kluczu wartościowym czy też kluczu powierzchniowym, o ile odzwierciedla stan faktyczny, jest właściwa. Wskazać należy, że wyboru tego klucza powinien dokonać sam Wnioskodawca, uwzględniając specyfikę i cechy nieruchomości”.

Należy podkreślić, że skoro budynek lub budowla lub ich część posadowione na gruncie wyznaczają zasady opodatkowania VAT dostawy takiego gruntu, to nie mają tej mocy posadowione na gruncie obiekty nie związane trwale z gruntem, nawet jeżeli pełnią funkcję budynków lub budowli.

Jak stwierdzono bowiem w uzasadnieniu wspomnianego już wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 8 listopada 2016 r.²⁴: „opisane we wniosku domki letniskowe oraz domek gospodarczy, nie będące trwale z gruntem związane nie stanowią ani budynków, ani budowli w rozumieniu powołanych przepisów; takie przedmioty wskazany Sąd zakwalifikował jak ruchomości. Podobnie znajdujące się na gruncie będącym przedmiotem dostawy w rozumieniu przepisów u.p.t.u. urządzenia budowlane, którymi zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane²⁵ (dalej: p.b.) są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki nie mają wpływu dla opodatkowania dostawy tego gruntu, gdyż jak stwierdzono w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 kwietnia 2012 r.²⁶: sprzedaży działki gruntu, ogrodzonej siatką na słupkach betonowych z oczywistych względów nie można traktować jako dostawy budowli w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. Sensem ekonomicznym tej czynności jest przecież sprzedaż gruntu, a nie ogrodzenia. Siatka ogrodzeniowa, jak trafnie zauważył Sąd pierwszej instancji, nie pełni samodzielnych funkcji budowlanych. Jej celem jest wydzielenie granic działki i jej zabezpieczenie”.

Wyjątkiem od powyższej zasady, określonej w art. 29a ust. 8 u.p.t.u., stwierdzającej, że w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych lub części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowa-

23 Sygn. IPPP1/443-263/14-2/JL.

24 Sygn. akt I SA/Gd 986/16, *op. cit.*

25 T.j. Dz.U. 2020 poz. 1333.

26 Sygn. akt I FSK 918/11, LEX nr 1167862.

nia nie wyodrębnia się wartości gruntu, jest rozwiązanie przyjęte w art. 29a ust. 9 u.p.t.u., z którego wynika, że cytowanego ust. 8 nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. Zgodnie zaś z treścią art. 31 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami²⁷ (dalej: u.g.n.), oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej zabudowanej następuje z równoczesną sprzedażą położonych na tej nieruchomości budynków i innych urządzeń. W myśl art. 238 k.c. wieczysty użytkownik uiszcza przez czas trwania swego prawa opłatę roczną, zaś zgodnie z treścią art. 71 ust. 1 u.g.n. za oddanie nieruchomości gruntowej w użytkowanie wieczyste pobiera się pierwszą opłatę i opłaty roczne.

W związku z powyższym w przypadku oddania zabudowanego gruntu w użytkowanie wieczyste nastąpić to musi z jednoczesną sprzedażą (czyli dostawą) posadowionych na gruncie budynków, dlatego: 1) sytuacja budynków przesądzi o zasadach i stawce opodatkowania VAT dostawy tych budynków, 2) pierwsza opłata za użytkowanie wieczyste zostanie objęta VAT i w razie braku zmiany budynków na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, tak też będą opodatkowane poszczególne kolejne opłaty roczne.

3. Obowiązek podatkowy w ramach dostawy nieruchomości

Zgodnie z art. 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁸ (dalej: o.p.) obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowa-

na powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. W myśl zaś z art. 19a u.p.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów, która to dostawa w rozumieniu art. 7 ust. 1 u.p.t.u. polega na przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Zgodnie z art. 158 k.c. umowa zobowiązująca do przeniesienia własności nieruchomości powinna być zawarta w formie aktu notarialnego; to samo dotyczy umowy przenoszącej własność, która zostaje zawarta w celu wykonania istniejącego uprzednio zobowiązania do przeniesienia własności nieruchomości. Natomiast zgodnie z art. 157 § 1 k.c. własność nieruchomości nie może być przeniesiona pod warunkiem ani z zastrzeżeniem terminu. Podobne zasady dotyczą przeniesienia prawa użytkowania wieczystego (art. 234 w związku z art. 237 k.c.), a także przeniesienia spółdzielczego własnościowego prawa (art. 172 ust. 4 i 6 ustawy z 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych²⁹).

W związku z powyższym dopiero zawarcie stosownej umowy rozporządzającej w formie aktu notarialnego powoduje, że na nabywcę zostaje przeniesione dane prawo do rozporządzania określonym towarem jak właściciel, co z kolei powoduje powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu u.p.t.u. Wyjątek określony został w art. 19a ust. 8 u.p.t.u., zgodnie z którym, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (wcześniej

materię tę regulował art. 19 ust. 11 ustawy VAT). Oznacza to, że jeżeli czynność dostawy jest objęta przepisami u.p.t.u., to w razie każdorazowej płatności w ramach danej umowy zbycia, otrzymana przez zbywcę kwota powinna być powiększona o należny podatek VAT. Oznacza to także w praktyce, że w razie dokonywania poszczególnych płatności, które są lub będą zaliczane na poczet należności zbywcy, muszą one konkretnie odnosić się do danej transakcji.

Dobrze jest, jeżeli przed zawarciem umowy zbycia umowa ta poprzedzona będzie stosowną umową przedwstępną lub umową deweloperską lub inną umową wskazującą możliwość dokonywania określonych płatności przed zawarciem umowy rozporządzającej i na podstawie której zarówno księgowość zbywcy i nabywcy, jak i organ podatkowy, mogą przyporządkować daną płatność na poczet nabycia określonej nieruchomości w ramach danej transakcji. Ma to także taki skutek, że w razie niezawarcia stosownej umowy przyrzeczonych uiszczonych świadczeń nie mogą być traktowane jako cena.

Do poruszonych zagadnień odniósł się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, który w uzasadnieniu wyroku z 14 listopada 2019 r.³⁰ stwierdził, że: „Z art. 65 Dyrektywy VAT wynika, że jeżeli płatność zostanie dokonana przed dostawą towarów lub wykonaniem usług, podatek staje się wymagalny w stosunku do kwoty tej płatności z chwilą jej otrzymania. Problematyczne jest jednak opodatkowanie tej płatności w sytuacji, gdy nie doszło do realizacji umowy, na podstawie której nastąpiła płatność przed dostawą. Trybunał Sprawiedliwości UE w wyroku z 18 lipca 2007 r.³¹ wyraził po-

27 T.j. Dz.U. 2020 poz. 65.

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

29 T.j. Dz.U. 2018 poz. 845.

30 Sygn. akt I SA/Ol 475/19, LEX nr 2755147.

31 Wyrok TSUE z 18 lipca 2007 r., *Société thermale d'Eugénie-les-Bains v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, C-277/05.

gląd, że jeżeli nie została zrealizowana umowa przedwstępna, to nie podlegają opodatkowaniu kwoty uiszczone na poczet należności wynikającej z tej umowy. Wygasto bowiem zobowiązanie podatkowe z tytułu otrzymania zaliczki na poczet dostawy wynikającej z niewykonanej umowy. Takie zaliczki nie powinny być traktowane jako wynagrodzenie za usługi, ale jako rodzaj odszkodowania niepodlegającego opodatkowaniu VAT, jeżeli nie zostały zwrócone. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 lutego 2015 r.³² w sprawie dotyczącej opodatkowania zaliczek otrzymanych na poczet dostawy nieruchomości stwierdził, że „obowiązek podatkowy na podstawie art. 19 ust. 11 u.p.t.u. powstaje jedynie wówczas, gdy zapłata dokonana przed wykonaniem dostawy lub świadczeniem usług następuje w sytuacji, gdy wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszłej dostawy lub świadczenia usług, są jednoznacznie i niezmiennie określone pod względem podmiotowym i przedmiotowym, a nie ma ona jedynie charakteru zabezpieczającego wykonanie nie do końca jeszcze sprecyzowanej czynności opodatkowanej”. Zatem dokonanie płatności przed zawarciem umowy dostawy danego towaru generuje obowiązek podatkowy danej płatności, o ile można ją umiejscowić w ramach danej konkretnej transakcji dostawy oznaczonego towaru.

Ponadto obowiązek podatkowy VAT może także wystąpić, jeżeli faktyczna dostawa towaru nastąpiła przed zawarciem umowy rozporządzającej. Jak bowiem wynika z uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 3 listopada 2010 r.³³: „z punktu widzenia opodatkowania czynności podatkiem od towarów i usług istotne jest nie tyle przeniesie-

nie prawa własności, lecz przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Chodzi zatem o aspekt faktyczny sprowadzający się do przekazania faktycznej możliwości dysponowania towarem, a nie rozporządzania nim w sensie prawnym. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że dokonując kwalifikacji danej czynności na potrzeby VAT należy oderwać się od jej uwarunkowań cywilistycznych, a skoncentrować na aspekcie faktycznym, ze szczególnym uwzględnieniem tego, czy w ramach danej czynności zrealizowany został obrót podlegający VAT. W ocenie NSA ekonomiczny aspekt zdarzeń gospodarczych kreujących obowiązek podatkowy w VAT szczególnie wyraźnie znajduje swój wyraz w unormowaniach regulujących powstanie obowiązku podatkowego. [...] skoro dla opodatkowania danej czynności VAT nie jest istotne zachowanie wszelkich warunków stawianych tej czynności przez prawo cywilne, ale ekonomiczny efekt: wykonanie usługi lub przejście faktycznego władztwa nad rzeczą, to konsekwentnie ustawa uzależnia moment powstania obowiązku podatkowego nie od tego, kiedy doszło do przeniesienia własności, ale od chwili, w której nastąpiło faktyczne wydanie rzeczy odbiorcy. [...] Wydanie nabywcom lokali mieszkalnych, garaży i miejsc postojowych rodzi powstanie obowiązku podatkowego w VAT, nawet jeśli nie towarzyszy temu sporządzenie aktu notarialnego. Obowiązuje bowiem w tym zakresie zasada ogólna z art. 19 ust. 10 u.p.t.u., zgodnie z którą wydanie lokalu należy traktować jako czynność faktyczną, autonomiczną w stosunku do prawa cywilnego. Przedmiot czynności opodatkowanej jest wydany w rozumieniu art. 19 u.p.t.u. wtedy, gdy nabywca uzyskuje możliwość faktycznego dysponowania rzeczą”.

O ile powyższe zasady powstawania obowiązku podatkowego mają zastosowanie do zbycia (w rozumieniu translatywnym) gruntu oddanego w użytkowanie wieczyste, to przy czynności oddania gruntu w użytkowanie wieczyste (czynność konstytutywna – ustanawiająca to prawo) obowiązek podatkowy w zakresie płatności pierwszej opłaty rocznej powstanie wraz z zawarciem umowy rozporządzającej, zaś w przypadku opłat rocznych obowiązek podatkowy powstanie z chwilą otrzymania danej opłaty rocznej (art. 19a ust. 8 u.p.t.u.), zaś w zakresie opłat nieotrzymanych w terminie obowiązek podatkowy powstanie z upływem każdego okresu, do którego odnosi się dana opłata roczna (art. 19a ust. 1 w związku z ust. 2 i ust. 3 u.p.t.u.).

4. Stawki podatku od towarów i usług w ramach dostawy nieruchomości

Zgodnie z art. 41 ust. 1 u.p.t.u. stawka podatku wynosi 22%, zaś w myśl ust. 2 tego artykułu dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do tej ustawy, stawka wynosi 7%, przy czym na podstawie art. 146aa wskazane stawki podlegają zwiększeniu odpowiednio do 23% i do 8% – w związku z czym według stanu prawnego obowiązującego w lutym 2021 r. stawki podatku należnego od dostawy nieruchomości wynoszą odpowiednio 23% lub 8%, o ile oczywiście do danej dostawy stosuje się przepisy u.p.t.u. i o ile dana dostawa nie została zwolniona z VAT. Zgodnie z art. 41 ust. 12, 12a, 12b i 12c u.p.t.u. stawkę podatku 8% stosuje się do dostawy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowych, przez które rozumie się m.in. obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, oraz lokale

32 Sygn. akt I FSK 1910/13, baza CBOIS.

33 Sygn. akt I SA/Bk 526/10, LEX nr 747731.

mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (dalej: PKOB) w dziale 12, natomiast do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się budynków mieszkalnych jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m², a także lokali mieszkalnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m², przy czym w przypadku przekroczenia tych limitów powierzchni użytkowej, wskazaną stawkę 8% stosuje się tylko do części podstawy opodatkowania odpowiadającej udziałowi powierzchni użytkowej kwalifikującej do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym w całkowitej powierzchni użytkowej. Ponadto zgodnie z art. 2 pkt 12) u.p.t.u. jako obiekty budownictwa mieszkaniowego rozumie się budynki mieszkalne stałego zakwaterowania, sklasyfikowane w PKOB w dziale 11, takie jak: budynki mieszkalne jednorodzinne, budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszkania oraz budynki zbiorowego zamieszkania.

Reasumując, obecnie stawką 8% objęta jest dostawa obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, jednakże w części nieprzekraczającej 300 m² powierzchni użytkowej budynków mieszkalnych jednorodzinnych oraz 150 m² powierzchni użytkowej lokali mieszkalnych, zaś w części przekraczającej tę powierzchnię, a także w zakresie dostawy pozostałych nieruchomości nieobjętych zwolnieniem z VAT, stawka ta wynosi 23%.

O ile zatem dostawa gruntu budowlanego opodatkowana będzie wg stawki 23%, to dostawa gruntu bu-

dowlanego z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego nie będzie opodatkowana wedle obniżonej stawki 8%, gdyż stawka ta należy jest od dostawy obiektów budownictwa mieszkaniowego, zaś obiektem tym dany budynek stanie się dopiero z chwilą zakończenia jego budowy.

Stanowisko to potwierdzono w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 2019 r.³⁴: „Uwzględnienie zapisów PKOB, p.b. oraz znaczenia słownikowego prowadzi do wniosku, że za budynek (mieszkalny), którego dostawa korzysta z obniżonego opodatkowania, uznać należy taki obiekt budowlany wraz z urządzeniami i instalacjami technicznymi, który wyodrębniony jest z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i posiada zadanie (przeznaczony na cele mieszkalne). Tym samym, za budynek taki nie można uznać samego fundamentu, czy też fundamentu wraz z wzniesionym fragmentem muru. [...] W świetle poczynionych spostrzeżeń wykluczyć również należało, że w niniejszej sprawie fundament wraz z fragmentem muru mógłby zostać potraktowany jako część budynku, stanowiąca przedmiot dostawy opodatkowanej obniżoną stawką”.

4.1. Zwolnienia w opodatkowaniu VAT w zakresie dostawy nieruchomości: zwolnienie dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane

Zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. zwalnia się od tego podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane, w myśl zaś z art. 2 pkt 33 tej ustawy przez tereny budowlane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym

planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. W myśl art. 4 ustawy z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym³⁵ ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, zaś w przypadku braku takiego planu określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu³⁶, natomiast zgodnie z treścią art. 6 wskazanej ustawy ustalenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego kształtują, wraz z innymi przepisami, sposób wykonywania prawa własności nieruchomości, przy założeniu, że każdy ma prawo, w granicach określonych wskazaną ustawą, do zagospodarowania terenu, do którego ma tytuł prawny, zgodnie z warunkami ustalonymi w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego albo decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu.

Istotna informacja w tym zakresie znajduje się w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 4 lipca 2017 r.³⁷, a mianowicie: „Inne dokumenty zawierające w swojej treści informacje dotyczące przeznaczenia gruntów, takie jak ewidencja gruntów, czy też zapisy zawarte w studium uwarunkowań zagospodarowania terenu, nie stanowią podstawy, na gruncie u.p.t.u. do uznania, czy grunt mający być przedmiotem sprze-

34 Sygn. akt I FSK 1235/17, LEX nr 2778099.

35 T.j. Dz.U. 2020 poz. 293.

36 Tak Z. Niewiadomski, *Nowe prawo o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym*, Warszawa 2003, s. 20.

37 Sygn. akt I SA/Gd 555/17, LEX nr 2332770.

daży jest terenem budowlanym, czy też nim nie jest”.

Z jednej strony w uzasadnieniu cytowanego wyroku z 17 kwietnia 2012 r.³⁸ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „Zatem w rozumieniu ustawy z 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane³⁹ ogrodzenie nie jest budowlą lecz jedynie urządzeniem budowlanym. [...] w stanie faktycznym wskazanym we wniosku o interpretację, będzie miała miejsce dostawa niezabudowanej, ogrodzonej działki gruntu, a nie dostawa budowli w postaci siatki ogrodzeniowej. Zatem zasadnie wskazano, że zwolnienie z art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u., odnoszące się do dostawy budowli, nie ma zastosowania. W konsekwencji również przepis art. 29 ust. 5 u.p.t.u., który mówi o dostawie budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli, nie będzie miał zastosowania do wskazanej dostawy”.

Z drugiej jednak strony w treści uzasadnienia wyroku z 4 grudnia 2019 r., wydanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi⁴⁰ stwierdzono, że: „Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u. zwolniona od podatku jest dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Jak jednocześnie stanowi art. 2 pkt 33 u.p.t.u., ilekroć w u.p.t.u. mowa jest o terenach budowlanych, rozumie się przez to grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Zestawienie tych przepi-

sów prowadzi do wniosku, że zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u., ma zastosowanie, jeżeli: z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wynika, że działka nie jest przeznaczona pod zabudowę, dla działki nie istnieje miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a z decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu wynika, że działka nie jest przeznaczona pod zabudowę, dla działki nie istnieje ani miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, ani decyzja o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 18 czerwca 2013 r.⁴¹). (...). Zatem dostawa działki umiejscowionej na terenie innym niż budowlany, na której znajdują się zabudowania (budynki lub budowle) nie korzysta z tego zwolnienia. Dostawa taka z punktu widzenia VAT stanowi w tej sprawie dostawę budowli (dostawy te również mogą być zwolnione od podatku, jednak nie na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u., lecz na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 lub 10a u.p.t.u. – co w tej sprawie, jak wynika z ustaleń organów nie mogło mieć miejsca), których podstawę opodatkowania powiększa wartość gruntu”.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zwrócił też uwagę w tym wyroku, że: „Ocena czy wskazane wyżej naniesienia są budowlą winna być podjęta, jak słusznie wskazano w zaskarżonej decyzji, na podstawie art. 3 pkt 3 p.b. Wskazać tu należy, że wyliczenie budowli, dokonane w art. 3 pkt 3 p.b., nie stanowi katalogu zamkniętego. Ma jedynie charakter przykładowy. Tak przyjęta przez ustawodawcę formuła budowli umoż-

liwia zaliczenie do niej szeregu różnych obiektów budowlanych. Połączenie definicji negatywnej i wyliczenia przykładowego świadczy o tym, że budowle są najbardziej zróżnicowaną kategorią obiektów budowlanych (np. wyrok WSA z 10 sierpnia 2017 r.⁴², dostępny jak wszystkie przywołane wyroki w CBOSA). Ogrodzenie, jak też utwardzenie w celu przygotowania do uzyskania miejsc parkingowych może być zatem obiektem, o jakim mowa w art. 3 pkt 3 p.b. Sąd rozpoznający sprawę podziela tu pogląd zaprezentowany w wyroku NSA z 15 grudnia 2016 r.⁴³, że wykonanie ogrodzenia na działce niezabudowanej powoduje powstanie obiektu, o jakim mowa w art. 3 pkt 3 p.b. Do urządzeń technicznych NSA zaliczył we wskazanym wyroku ogrodzenie działki zabudowanej. Istota »trwałego związania z gruntem«, o którym mowa w tym przepisie leży w tym, by sposób posadowienia obiektu, który może wynikać także z wielkości obiektu, jego masy czy odporności na działanie sił przyrody (np. wiatru) zapewniał bezpieczeństwo użytkowania, brak niebezpieczeństwa przewrócenia czy innej destabilizacji przez czas użytkowania (np. wyrok WSA z 6 czerwca 2019 r.⁴⁴). [...] Przyjęcie więc, że sprzedaż spornej działki ze wskazanymi wyżej naniesieniami jest zwolniona z VAT, stanowi naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 9 u.p.t.u”.

4.2. Zwolnienia w opodatkowaniu VAT w zakresie dostawy nieruchomości: zwolnienie dostawy budynków, budowli lub ich części

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem

38 Sygn. akt I FSK 918/11, LEX nr 1167862, *op. cit.*

39 Powoływanej w tym opracowaniu.

40 Sygn. akt I SA/Łd 516/19, LEX nr 2761222.

41 Interpretacja ogólna Nr PT10/033/12/207/WLI/13/RD 58639 Ministra Finansów z 14 czerwca 2013 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy terenów niezabudowanych w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego oraz decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, Dz.U. MF z 18 czerwca 2013, poz. 14.

42 Sygn. akt II SA/Łd 241/17.

43 Sygn. akt II OSK 1463/16, LEX nr 2205402.

44 Sygn. akt II SA/Bk 130/19.

gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim lub pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata, przy czym jako pierwsze zasiedlenie, zgodnie z art. 2 pkt 14 u.p.t.u. rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Zgodnie z art. 22g pkt 1 i 2 ustawy z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁵ (dalej: u.p.d.o.f.) za wartość początkową środków trwałych uważa się: w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia, zaś w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia, przy czym jako wytworzenie nieruchomości według art. 2 pkt 14a u.p.t.u. rozumie się wybudowanie budynku, budowli lub ich części, lub ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. W myśl art. 22g u.p.d.o.f. środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 PLN i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

W związku z powyższym w u.p.t.u. przyjmuje się podstawową zasadę, że dostawa budynków, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, co oznacza, że

zbywca do ceny sprzedaży nie dodaje żadnego podatku, zaś na wystawionej przez zbywcę i przekazanej nabywcy fakturze widnieć będzie zamiast stawki VAT oznaczenie ZW.

Ponieważ zgodnie z cytowanym art. 29a ust. 8 u.p.t.u. w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych lub ich części z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu (z zastrzeżeniem ust. 9 tego artykułu, który przewiduje odstępstwo w przypadku czynności oddania gruntu w użytkowanie wieczyste), oznacza to, że opodatkowanie dostawy posadowionych na gruncie i trwale z nim związanych budynku, budowli lub ich części określa jednocześnie zasadę opodatkowania VAT całej zabudowanej nieruchomości. W związku z czym zwolnienie dostawy budynku oznacza automatyczne zwolnienie dostawy także i gruntu pod budynkiem. Wyjątkiem od tej zasady jest dostawa tzw. „nowych” obiektów, czyli budynków, budowli lub ich części w ramach pierwszego zasiedlenia lub w okresie dwóch lat od pierwszego zasiedlenia.

Jednakże rozumienie pojęcia pierwsze zasiedlenie w praktyce napotkało liczne problemy interpretacyjne, zwłaszcza wobec faktu, że wielu podatników po wybudowaniu lub ulepszeniu budynków wykorzystywało je do swojej działalności, co powodowało wątpliwości, czy takie korzystanie na własne potrzeby, mimo że niewymienione w treści art. 2 pkt 14 u.p.t.u., skutkować będzie zastosowaniem zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.

W uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 września 2018 r.⁴⁶ stwierdzono, że: „w postano-

wieniu z 23 lutego 2016 r., wydanym w sprawie o sygn. akt I FSK 1573/14, NSA zadał Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie: „Czy art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu uregulowaniu (art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u.), zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem, gdy:

a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata – w zakresie, w jakim art. 2 pkt 14 u.p.t.u. definiuje, że pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej; b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata”.

W odpowiedzi udzielonej w wyroku z 16 listopada 2017 r.⁴⁷ Trybunał stwierdził, że artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy 112 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Jednocześnie wskazane przepisy też dyrektywy nie sprzeciwiają się, aby takie

⁴⁵ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

⁴⁶ Sygn. akt I FSK 1854/16, LEX nr 2582465.

⁴⁷ Wyrok Trybunału (druga izba) z 16 listopada 2017 r., *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, C-308/16.

przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczono pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 Dyrektywy 112 (...).

W wyroku tym Trybunał uznał, że z uwagi na cel zwolnienia z art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy 112, kryterium „pierwszego zasiedlenia” budynku powinno być łączone jedynie z pierwszym użytkowaniem budynku przez jego właściciela lub inny uprawniony do tego podmiot, a nie z wykonywaniem czynności opodatkowanych. „Dokonując bowiem w jego oparciu prounijną wykładnię art. 2 pkt 14 u.p.t.u. należy uznać, że przez pierwsze zasiedlenie rozumie się oddanie do użytkowania, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi lub użytkowanie na potrzeby własne, budynków, budowli lub ich części, po ich:

a) wybudowaniu lub

b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”.

Jednakże zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. nie ma charakteru bezwzględny, gdyż strony czynności dostawy mogą zrezygnować z tego zwolnienia, skutkiem czego taka dostawa będzie opodatkowana VAT. Wynika to z treści art. 43 ust. 10 u.p.t.u., zgodnie z którym podatnik może zrezygnować ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u. i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części podatkiem VAT, pod warunkiem, że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, a ponadto złożą, przed

dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, zgodnie oświadczenie, że wybierają opodatkowanie VAT dostawy budynku, budowli lub ich części.

O ile zatem zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 u.p.t.u., dotyczące dostawy tzw. „budynków używanych” ma charakter fakultatywny, o tyle zwolnienie, o którym stanowi art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. ma charakter obligatoryjny⁴⁸. Ponadto, o ile wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i lit. b okoliczności mogą zaistnieć alternatywnie, o tyle okoliczności podane w art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. a i lit. b muszą wystąpić łącznie.

Wskazany art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. stanowi, że zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt. 10 pod warunkiem, że w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a ponadto dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów; przy czym zgodnie z art. 43 ust. 7a u.p.t.u. warunkiem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10a u.p.t.u. nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej pięć lat.

W związku z czym, o ile co do zasady dostawa „nowych budynków” jest opodatkowana VAT, a dostawa „budynków używanych” zwolniona z VAT, jeśli nie było możliwości rezygnacji ze zwolnienia

i podatnicy nie skorzystali z tego zwolnienia, to w żadnym wypadku nie podlega VAT dostawa budynków nabytych w ramach czynności zwolnionych z VAT lub nieopodatkowanych VAT, które nadto nie zostały przez zbywcę ulepszone ponad miarę określoną w art. 43 ust. 1 pkt 10a lit. b u.p.t.u., a jeśli jednak zostały one ulepszone ponad tę miarę, to jeżeli od czasu ulepszenia minął okres pięciu lat.

5. Podsumowanie

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 4 u.p.c.c. nie podlegają temu podatkowi czynności cywilnoprawne w zakresie, w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług lub jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona z VAT z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach.

Oba podatki, obejmujące zbycie nieruchomości z punktu widzenia historycznego i technicznego są skrajnie różne, co nie stanowi przeszkody w ich koegzystencji przy obciążaniu podatników skutkami zbywania nieruchomości, choć całkowicie uniemożliwia stosowanie analogii w ich użyciu.

Faktem jest także bardzo duża liczba interpretacji i orzeczeń wydanych w ramach analizowanych wyżej zagadnień, co z pewnością nie hołduje postulatowi tzw. pewności prawa, niemniej trzeba mieć na uwadze, że wskazane kwestie są regulowane na płaszczyźnie prawa publicznego, którego priorytetem jest interes państwowy, który ze swojej natury pozostaje w permanentnym dyskursie do interesu prywatnego, czego skutkiem są wskazane interpretacje i wyroki sądów. Być może dalsza integracja

w ramach Unii Europejskiej spowoduje pewne uproszczenie omawianego tu opodatkowania, które obecnie rozdarte jest pomiędzy tradycyjnym, krajowym porządkiem prawa prywatnego i harmonizowanymi na gruncie europejskim zasadami opodatkowania dostawy towarów i świadczenia usług.

Summary

Bartłomiej Jabłoński

Taxation with value added tax for the paid delivery of real estate

This article discusses issues related to taxation with value added tax for the paid delivery of real estate, in particular issues regarding the recognition as a taxpayer on the ground of value added tax, the tax base with this tax, tax liability, tax rates and situations in which transfer of the ownership of real estate is not subject to this tax or is exempt from it.

Powyższe opracowanie zawiera obszernie fragmenty pracy dyplomowej Bartłomieja Jabłońskiego, napisanej na Podyplomowym Studium Podatków i Prawa Podatkowego, na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

O BOWIĄZEK SPORZĄDZANIA I PUBLIKOWANIA INFORMACJI O REALIZOWANEJ STRATEGII PODATKOWEJ

Mocą ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej: u.z.m.p.d.o.f.o.p.r.) od 1 stycznia 2021 r. do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (dalej: u.p.d.o.p.) dodany został nowy przepis – art. 27c, nakładający na niektórych podatników obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy. Jak wynika z uzasadnienia MF, to kolejny instrument polityki uszczelniania systemu podatkowego mający przyczynić się do rozwiązania problemu unikania opodatkowania i erozji bazy podatkowej państw, w których generowany jest dochód. Jego celem jest również zwiększenie transparentności podatkowej podmiotów, które ze względu na wysokość uzyskiwanych przychodów odgrywają istotną rolę na rynku. Podobne rozwiązania funkcjonują już w systemach prawnych innych państw, przykładowo w Australii, gdzie wprowadzono je na zasadzie dobrowolności. Duże i średnie przedsiębiorstwa mają tam możliwość ujawniania na swoich stronach internetowych informacji podatkowych w ramach tzw. Kodeksu Transparentności Podatkowej (ang. *Tax Transparency Code*), a następnie mogą wykorzystywać ten fakt dla potrzeb prezentowania swojej firmy jako prowadzącej działalność w sposób odpowiedzialny społecznie³. Rozwiązanie takie funkcjonuje także w Wielkiej Brytanii, przy czym w tym kraju, podobnie jak teraz w Polsce, w stosunku do dużych podatników publikowanie informacji o realizowanej strategii podatkowej jest obowiązkowe, a niedopełnienie tego wymogu jest zagrożone karą⁴.

1. Krąg podatników objętych obowiązkiem sporządzania i publikowania informacji o strategii podatkowej

Krąg podmiotów zobowiązanych do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej określa art. 27c ust. 1 u.p.d.o.p. Są to te same podmioty, w odniesieniu do których na podstawie art. 27b ust. 1 u.p.d.o.p. od 2018 r. minister właściwy do spraw finansów

publicznych podaje do publicznej wiadomości indywidualne dane zawarte w deklaracji CIT-8 podatnika, z wyłączeniem spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład Podatkowych Grup Kapitałowych (dalej: PGK).

Do sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej zobowiązane są zatem:

1) PGK, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów,

Agnieszka Bieńkowska

Doradca podatkowy, partner w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe, absolwentka Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada dwudziestoletnie doświadczenie w doradztwie z zakresu VAT. Kieruje projektami dotyczącymi restrukturyzacji i planowania podatkowego oraz opracowywania i wdrażania procedur podatkowych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz podmiotów z branży paliwowej, TSL, FMCG oraz firm z sektora nieruchomości. Uznany ekspert z zakresu doradztwa na rzecz jednostek sektora finansów publicznych. Reprezentuje samorządy w sporach z organami podatkowymi, doradza przy przekształceniach oraz planowaniu i realizacji inwestycji, wspomaga samorządy w bieżących rozliczeniach podatków, w tym w kwestiach związanych z rozliczeniami VAT w projektach unijnych. W rankingu publikowanym przez międzynarodowy magazyn „International Tax Review” uznana za jednego z najlepszych w Polsce doradców w zakresie podatków pośrednich.

Paulina Furmanek

Aplikant radcowski, konsultant w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o., absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z VAT, zwłaszcza w zakresie nieruchomości. Posiada doświadczenie w doradztwie na rzecz podmiotów z sektora nieruchomości (m.in. deweloperów oraz jednostek samorządu terytorialnego), TSL oraz e-commerce.

Anna Kardyś

Radca prawny, doradca podatkowy, menedżer w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. Absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (specjalizacja: controlling i zarządzanie finansami), Edinburgh Napier University (kierunek: Business Management with Finance), Uniwersytetu Jagiellońskiego (Wydział Prawa i Administracji). Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem CIT, głównie w zakresie cen transferowych. Zajmuje się doradztwem oraz prowadzeniem szkoleń dotyczących schematów podatkowych (MDR). Posiada bogate doświadczenie w doradztwie prawno-podatkowym na rzecz podmiotów z branży energetycznej (OZE), TSL, e-commerce, finansowej oraz FMCG.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, strategia podatkowa, informacja o strategii, dochody, przychody, Podatkowe Grupy Kapitałowe, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Ordynacja podatkowa, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Ustawa z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2020 poz. 2123.

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

3 Zob. <https://www.ato.gov.au/business/large-business/in-detail/tax-transparency/voluntary-tax-transparency-code/> (dostęp: 7 grudnia 2020 r.).

4 Zob. <https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy> (dostęp: 7 grudnia 2020 r.).

2) podatnicy inni niż PGK, u których wartość przychodu uzyskana w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, przy czym przeliczenia ww. kwoty na złote polskie dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP w ostatnim dniu roboczym tego roku podatkowego.

Zgodnie z art. 27c ust. 11 u.p.d.o.p. obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej nie ma zastosowania także do podatników, którzy są stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁵ (dalej: o.p.). Wynika to z istoty oraz warunków zawierania takiej umowy, a mianowicie, że podatnik będący stroną umowy o współdziałanie podejmuje zobowiązanie do posiadania skutecznego i adekwatnego zbioru zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie (tzw. ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego) już w ramach samej umowy.

2. Zakres wymaganych informacji

Zakres danych, jakie powinna zawierać sporządzana przez podatników informacja o realizowanej strategii podatkowej, określa art. 27c ust. 2 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem obejmuje ona w szczególności:

1) informacje o stosowanych przez podatnika:

a) procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów

prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,

b) dobrowolnych formach współpracy z organami KAS;

2) informacje odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 o.p., z podziałem na podatki, których dotyczą;

3) informacje o:

a) transakcjach z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym z podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej,

b) planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.; jak wynika z uzasadnienia do nowelizacji⁶, chodzi w tym zakresie o informacje o:

– łączeniu się spółek,

– przekształceniu spółki w inną spółkę,

– wniesieniu do spółki wkładu w postaci przedsiębiorstwa innej spółki lub jego zorganizowanej części (w tym w ramach podziału spółek),

– wymianie udziałów;

4) informacje o złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie:

a) ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 o.p.,

b) interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b o.p.,

c) wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷ (dalej: u.p.t.u.),

d) wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w art. 7d ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁸ (dalej: u.p.a.);

5) informacje dotyczące dokonywania rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanych w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 u.p.d.o.p. i art. 23v ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹ (dalej: u.p.d.o.f.) oraz w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanym na podstawie art. 86a § 10 o.p.

Przepis art. 27c ust. 2 u.p.d.o.p. wskazuje również na to, że wymieniony tam katalog informacji jest katalogiem otwartym i wyszczególnia elementy, które powinny zostać objęte informacją o realizowanej strategii podatkowej. Podatnik może jednak publikowaną przez siebie informację uzupełnić o inne dane, które sam uzna za istotne z perspektywy swojej działalności oraz z perspektywy informacji, jaką chciałby upublicznić. Informacja o realizowanej strategii podatkowej może przyjąć przykładowo formę tabeli.

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

6 Uzasadnienie do projektu ustawy, s. 49: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX> (dostęp: 7 grudnia 2020 r.).

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

8 Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. 2020 poz. 722.

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

Tabela 1. Informacja o realizowanej strategii podatkowej

INFORMACJA O REALIZACJI STRATEGII PODATKOWEJ
dane podatnika:
rok podatkowy:
1. Informacja o stosowanych procesach i procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających prawidłowe ich wykonanie
2. Informacja o dobrowolnych formach współpracy z organami KAS
3. Informacja odnośnie do realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 o.p. (schematy podatkowe)
4. Informacja o liczbie przekazanych Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych
podatek dochodowy od osób prawnych
podatek dochodowy od osób fizycznych
podatek od towarów i usług
podatek akcyzowy
podatek od czynności cywilnoprawnych
podatek od wydobywania niektórych kopalin
podatek od nieruchomości
Ordynacja podatkowa
inna (należy wymienić, jaka)
5. Informacja o transakcjach z podmiotami powiązanymi
6. Informacja o planowanych lub podejmowanych działaniach restrukturyzacyjnych (połączenia, podziały, przekształcenia, aporty, wymiana udziałów)
7. Informacja o złożonych wnioskach o wydanie interpretacji
ogólnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14a § 1 o.p.
interpretacji przepisów prawa podatkowego, o której mowa w art. 14b o.p.
wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w art. 42a u.p.t.u.
wiążącej informacji akcyzowej, o której mowa w art. 7d ust. 1 u.p.a.
8. Informacja dotycząca dokonywania rozliczeń podatkowych na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową
9. Pozostałe informacje

Źródło: opracowanie własne

Ważne: jakkolwiek przepisy wprowadzające obowiązek sporządzania informacji o realizowanej strategii podatkowej i podawania tej informacji do publicznej wiadomości zostały umieszczone w u.p.d.o.p., obejmują one swoim zakresem informacje odnoszące się do wszystkich podatków, nie tylko podatku dochodowego od osób prawnych.

Wyżej wymienione informacje podaje się:

- 1) z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności,
- 2) z wyłączeniem informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub tajemnicą procesu produkcyjnego.

Zgodnie z art. 27c ust. 3 u.p.d.o.p. informacja o realizowanej strategii podatkowej sporządzana przez PGK powinna być opracowana w taki sposób, aby zawierała wymagane dane zarówno w odniesieniu do całej grupy, jak i w odniesieniu do poszczególnych spółek wchodzących w jej skład. Informację o realizowanej

strategii gospodarczej należy sporządzić w języku polskim lub zapewnić jej tłumaczenie na język polski.

3. Termin i miejsce publikacji informacji

Sporządzoną informację o realizowanej strategii podatkowej należy opublikować na stronie internetowej. Szczegółowe zasady w tym zakresie określają przepisy art. 27c ust. 4-6 u.p.d.o.p. Zgodnie z nim podatnik zamieszcza informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, sporządzoną w języku polskim lub jej tłumaczenie na język polski, na swojej stronie internetowej w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Jeśli podatnik nie posiada własnej strony internetowej, to informację o realizowanej strategii podatkowej udostępnia w języku polskim na stronie internetowej podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Udostępnione informacje należy zamieścić na stronie internetowej w podziale na poszczególne lata. W tym samym terminie podatnik jest zobowiązany poinformować urząd skarbo-

wy o adresie strony internetowej (swojej własnej lub podmiotu powiązanego), na której zamieścił informację o realizowanej strategii. Informację o adresie strony podatnik przekazuje do właściwego dlań urzędu skarbowego. Informacja taka przesyłana jest drogą elektroniczną.

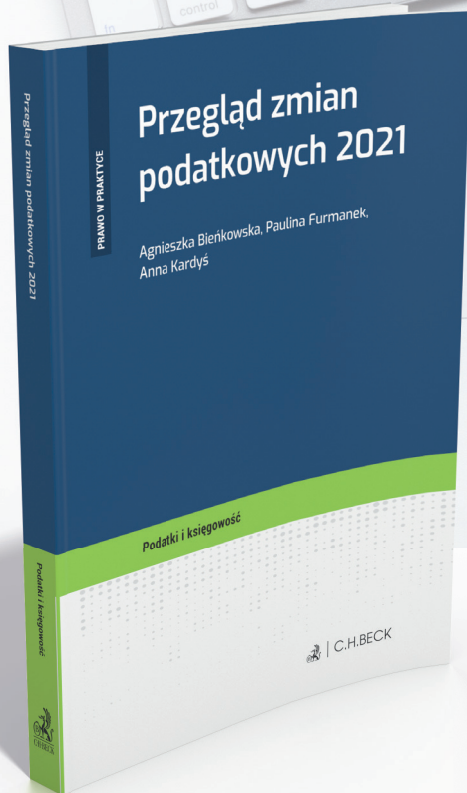
4. Sankcje za niedopełnienie obowiązku przekazania informacji urzędowi skarbowemu

Nieprzekazanie urzędowi skarbowemu informacji o stronie internetowej, na której zamieszczona została informacja o realizowanej strategii podatkowej lub przekazanie takiej informacji z naruszeniem wymaganego terminu, wiąże się z koniecznością zapłaty kary pieniężnej. Podstawą jej nałożenia jest art. 27c ust. 8 u.p.d.o.p. Zgodnie z art. 27c ust. 8 u.p.d.o.p. w przypadku niewykonania powyższego obowiązku naczelnik urzędu skarbowego nakłada na podatnika karę pieniężną w wysokości do 250 000 zł. Kara nakładana jest w drodze decyzji, co oznacza, że podatnikowi przysługuje w tym zakresie prawo do złożenia odwołania, a następnie ewentualnej skargi do sądu administracyjnego.

Podstawa prawna: art. 27b-27c u.p.d.o.p.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Przegląd zmian podatkowych 2021”, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19763-przeglad-zmian-podatkowych-2021-agnieszka-bienkowska>



Zamów z 15% rabatem*
Twój kod: **BCK-PRZEGLAD2021**

Rok 2021 przyniósł kolejne liczne zmiany podatkowe, z których część obowiązuje już od 1.1.2021 r., a inne wchodzą w życie w trakcie roku.

Przegląd zmian podatkowych 2021

2021 r. | 230 str. | 129 zł

Agnieszka Bieńkowska, Paulina Furmanek, Anna Kardyś

Główne zalety publikacji:

- szczegółowo omawia wszystkie najważniejsze zmiany w zakresie PIT, CIT, VAT, akcyzy i innych przepisów podatkowych, które zaczęły lub zaczną obowiązywać w 2021 r.,
- zawiera tabele porównujące treść przepisów przed i po zmianie,
- omawia takie obszary zmian jak: podatek estoński, ulga abolicyjna, opodatkowanie spółek komandytowych i jawnych, spółki nieruchomościowe, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, ceny transferowe, informacja o realizowanej strategii podatkowej, slim VAT, pliki JPK_VAT z deklaracją, pakiet VAT e-commerce, akcyza,
- przedstawia najważniejsze interpretacje podatkowe oraz wyjaśnienia MF w zakresie opisywanych zagadnień,
- jest merytorycznym uzupełnieniem bestsellerowego zbioru aktów prawnych zawartych w książce „Podatki 2021”.

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

*15% rabatu od ceny katalogowej książki: *Przegląd zmian podatkowych 2021*.

Kod jest jednorazowy i ważny do 31 marca 2021 r. do godz. 23:59, do wykorzystania wyłącznie w księgarni internetowej ksiegarnia.beck.pl. Kod należy wprowadzić w pierwszym kroku koszyka w polu „Kod rabatowy”. Szczegółowe warunki korzystania z kodu dostępne są w regulaminie.

Sprawdź szczegóły:

podatki.beck.pl ♦ e-mail: kontakt@beck.pl ♦ tel. 81 46 13 300

Agnieszka Bieńkowska

Doradca podatkowy, partner w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe, absolwentka Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Posiada dwudziestoletnie doświadczenie w doradztwie z zakresu VAT. Kieruje projektami dotyczącymi restrukturyzacji i planowania podatkowego oraz opracowywania i wdrażania procedur podatkowych. Specjalizuje się w doradztwie na rzecz podmiotów z branży paliwowej, TSL, FMCG oraz firm z sektora nieruchomości. Uznany ekspert z zakresu doradztwa na rzecz jednostek sektora finansów publicznych. Reprezentuje samorządy w sporach z organami podatkowymi, doradza przy przekształceniach oraz planowaniu i realizacji inwestycji, wspomaga samorządy w bieżących rozliczeniach podatków, w tym w kwestiach związanych z rozliczeniami VAT w projektach unijnych. W rankingu publikowanym przez międzynarodowy magazyn „International Tax Review” uznana za jednego z najlepszych w Polsce doradców w zakresie podatków pośrednich.

Paulina Furmanek

Aplikant radcowski, konsultant w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o., absolwentka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego. Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z VAT, zwłaszcza w zakresie nieruchomości. Posiada doświadczenie w doradztwie na rzecz podmiotów z sektora nieruchomości (m.in. deweloperów oraz jednostek samorządu terytorialnego), TSL oraz e-commerce.

Anna Kardys

Radca prawny, doradca podatkowy, menedżer w GekkoTaxens Doradztwo Podatkowe sp. z o.o. Absolwentka Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie (specjalizacja: controlling i zarządzanie finansami), Edinburgh Napier University (kierunek: Business Management with Finance), Uniwersytetu Jagiellońskiego (Wydział Prawa i Administracji). Specjalizuje się w zagadnieniach związanych z podatkiem CIT, głównie w zakresie cen transferowych. Zajmuje się doradztwem oraz prowadzeniem szkoleń dotyczących schematów podatkowych (MDR). Posiada bogate doświadczenie w doradztwie prawnopodatkowym na rzecz podmiotów z branży energetycznej (OZE), TSL, e-commerce, finansowej oraz FMCG.

Słowa kluczowe: podatki, podatnik, ulga abolicyjna, praca za granicą, dochody, podatek dochodowy, rezydencja podatkowa, polski rezydent podatkowy, metoda proporcjonalnego odliczenia, metoda wyłączenia z progresją, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

OGRANICZENIE STOSOWANIA ULGI ABOLICYJNEJ W PIT

Ulga abolicyjna została wprowadzona do polskiego porządku prawnego ustawą z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹ (dalej: u.r.p.p.RP). Dotyczy ona dochodów osiąganych przez polskich podatników z pracy za granicą, a jej celem jest zniwelowanie różnicy w wysokości płaconego przez te osoby podatku dochodowego wynikającej z różnic pomiędzy metodami, na podstawie których dokonuje się opodatkowania dochodu osiągniętego za granicą, tj. różnic pomiędzy tzw. metodą proporcjonalnego odliczenia i metodą wyłączenia z progresją. Począwszy od 1 stycznia 2021 r. obowiązują ograniczenia kwotowe w korzystaniu przez podatników z ulgi abolicyjnej.

1. Wstęp

Metoda proporcjonalnego odliczenia polega na tym, że dochód osiągany za granicą jest opodatkowany w Polsce, ale od należnego w RP podatku dochodowego odlicza się podatek zapłacony za granicą. Odliczenie to jest jednak możliwe tylko do wysokości podatku przypadającego proporcjonalnie na dochód uzyskany w obcym państwie.

Przykład

Katarzyna Malinowska jest polskim rezydentem podatkowym. Od stycznia do sierpnia 2020 r. pracowała w Polsce – była zatrudniona na podstawie umowy o pracę w C sp. z o.o. Z tego tytułu uzyskała dochód w wysokości 40 000 zł. We wrześniu 2020 r. Pani Malinowska wyjechała do Holandii, gdzie została zatrudniona na okres 3 miesięcy przez spółkę A B.V. W tym czasie osiągnęła dochód w wysokości 60 000 zł (po przeliczeniu na złote polskie), od którego została pobrana zaliczka na podatek na rzecz holenderskiego fiskusa w kwocie odpowiadającej 10 000 zł.

Zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (dalej: UPO), zawartą między Polską a Holandią do opodatkowania dochodów osiąganych w Holandii należy stosować metodę proporcjonalnego odlicze-

nia. W związku z tym, aby ustalić wysokość podatku dochodowego, który Katarzyna Malinowska powinna zapłacić w Polsce, należy (dla uproszczenia pominięto kwotę wolną od podatku, odliczenia od dochodu i odliczenia od podatku):

1) zsumować kwoty dochodów uzyskanych w Polsce z dochodami osiągniętymi w Holandii:

$40\,000\text{ zł} + 60\,000\text{ zł} = 100\,000\text{ zł},$

2) od ww. sumy dochodów obliczyć kwotę podatku do zapłaty – według wzoru: $(85\,528\text{ zł} \times 17\%) + (\text{nadwyżka sumy dochodów uzyskanych w Polsce i w Holandii ponad } 85\,528\text{ zł} \times 32\%) = (85\,528\text{ zł} \times 17\%) + (14\,472 \times 32\%) = 19\,170,80\text{ zł},$

3) obliczyć limit podatku zapłaconego w Holandii do odliczenia w Polsce – według wzoru: $(\text{kwota dochodu uzyskanego w Holandii} \div \text{suma dochodów}) \times \text{kwota podatku do zapłaty w Polsce} = (60\,000\text{ zł} \div 100\,000\text{ zł}) \times 19\,170,80\text{ zł} = 11\,502,48\text{ zł}.$

Podatek zapłacony w Holandii po przeliczeniu na złote polskie wyniósł 10 000 zł. Z uwagi na to, że mieści się on w limicie odliczenia (wynoszącym 11 502,48 zł), może zostać odliczony w całości. W konsekwencji, po uwzględnie-

¹ Ustawa z 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tj. Dz.U. 2008 Nr 143 poz. 894.

niu odliczenia zagranicznego podatku, w Polsce do zapłaty pozostaje 9 171 zł.

W przypadku zastosowania metody wyłączenia z progresją, zagraniczny dochód polskiego podatnika opodatkowany jest wyłącznie w kraju, w którym wykonywana jest praca. Wyłącza się go z podstawy opodatkowania w Polsce, a jego wysokość bierze się pod uwagę jedynie przy ustalaniu stawki podatku od pozostałych dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce według skali podatkowej.

Przykład

Jan Kowalski jest polskim rezydentem podatkowym. Od 1 stycznia 2020 r. do 31 maja 2020 r. podatnik był zatrudniony na podstawie umowy o pracę w A. sp. z o.o. z siedzibą w Polsce, w związku z czym uzyskał dochód w wysokości 40 000 zł (po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne) podlegający opodatkowaniu w Polsce. Ponadto od lipca do września 2020 r. Pan Jan pracował również w Niemczech, gdzie osiągnął dochód (w euro), którego wysokość po przeliczeniu na złote polskie wynosi 60 000 zł. Zgodnie z UPO zawartą między Polską a Niemcami, do opodatkowania dochodów osiąganych w Niemczech przez polskiego podatnika należy stosować metodę wyłączenia z progresją.

W związku z tym, aby ustalić wysokość podatku dochodowego, którą Jan Kowalski powinien zapłacić w Polsce od dochodów uzyskanych w Niemczech, należy (dla uproszczenia pominięto kwotę wolną od podatku, odliczenia od dochodu i odliczenia od podatku):

1) zsumować kwoty dochodów uzyskanych w Polsce z dochodami uzyskanymi w Niemczech:

$$40\,000\text{ zł} + 60\,000\text{ zł} = 100\,000\text{ zł},$$

2) od sumy dochodów obliczyć hipotetyczny podatek – według wzoru: $(85\,528\text{ zł} \times 17\%) + (\text{nadwyżka sumy dochodów uzyskanych w Polsce i w Niemczech ponad } 85\,528\text{ zł} \times 32\%)$: $(85\,528\text{ zł} \times 17\%) + (14\,472 \times 32\%) = 19\,170,80\text{ zł}$,

3) ustalić efektywną stopę procentową – według wzoru: $(\text{hipotetyczny podatek} \div \text{łączny dochód} \times 100\%)$: $19\,170,80\text{ zł} \div 100\,000\text{ zł} \times 100\% = 19,17\%$,

4) ustalić kwotę podatku do zapłaty w Polsce – według wzoru: $(\text{kwota dochodów uzyskanych w Polsce} \times \text{efektywna stopa procentowa})$: $(40\,000\text{ zł} \times 19,17\%) = 7\,668\text{ zł}$. Jan Kowalski będzie zatem zobowiązany do zapłaty w Polsce kwoty 7 668 zł podatku dochodowego od dochodów, które uzyskał w Polsce (dochody uzyskane w Niemczech są bowiem w całości wyłączone z opodatkowania).

To, jaka metoda jest w danym przypadku stosowana, zależy od tego, w jakim kraju podatnik osiąga przychody i jest określone przez UPO zawartą pomiędzy Polską, a tym krajem. Ulga abolicyjna dotyczy polskich rezydentów podatkowych uzyskujących dochody w kraju, z którym Polska zawarła UPO, w której przewidziano zastosowanie metody proporcjonalnego odliczenia. Ulga ta znajdzie zastosowanie w sytuacji, gdy zagraniczny podatek nie kompensuje w całości polskiego zobowiązania podatkowego. Wówczas różnica w należnym podatku jest wyrównywana przez zastosowanie ulgi abolicyjnej. Dzięki uldze polscy rezydenci podatkowi rozliczający dochód zagraniczny zgodnie z metodą proporcjonalnego odliczenia nie płacą podatku w Polsce, podobnie jak podatnicy stosujący metodę wyłączenia z progresją (pomimo że są zobowiązani do złożenia zeznania PIT-36 oraz PIT/ZG). Dzięki zastosowaniu ulgi abolicyjnej ostateczna wysokość po-

datku płaconego w Polsce od dochodu uzyskanego za granicą pozostaje więc taka sama, bez względu na to, jaką metodę powinien zastosować podatnik.

Należy zaznaczyć, że ulga abolicyjna obejmuje swoim zakresem jedynie wybrane źródła dochodów. Zgodnie z art. 27g ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej: u.p.d.o.f.), zakres ulgi abolicyjnej obejmuje zagraniczne dochody:

- 1) ze stosunku pracy,
- 2) z działalności wykonywanej osobiście (np. umowa zlecenie/o dzieło),
- 3) z pozarolniczej działalności gospodarczej,
- 4) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi.

Z zakresu zastosowania ulgi wyłączone są również dochody osiągane w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. rajach podatkowych).

2. Ograniczenie w korzystaniu z ulgi abolicyjnej

Od 1 stycznia 2021 r. obowiązują ograniczenia kwotowe w korzystaniu z ulgi abolicyjnej. Zgodnie z nowymi regulacjami podatnicy nadal mogą dokonywać odliczenia od podatku dochodowego kwoty ulgi, ale tylko w wysokości nieprzekraczającej 1 360 zł. Ograniczenie przewidziane zostało w art. 27g u.p.d.o.f. i oznacza *de facto* ograniczenie ulgi abolicyjnej do kwoty zmniejszającej podatek, o której mowa w art. 27 ust. 1a

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

pkt 1 u.p.d.o.f., czyli 1 360 zł w roku podatkowym. W konsekwencji polski rezydent podatkowy będzie musiał zapłacić w Polsce różnicę pomiędzy obliczonym w Polsce podatkiem dochodowym a podatkiem uiszczonym za granicą (z uwzględnieniem odliczenia w wysokości 1 360 zł).

To ograniczenie nie będzie miało znaczenia dla podatników – polskich rezydentów – uzyskujących dochody w krajach, z którymi Polska zawarła UPO przewidujące stosowanie metody wyłączenia z progresją (przykładowo w Niemczech, bowiem taką UPO zawarła Polska m.in. z Niemcami). Przy tej metodzie dochody uzyskane przez podatnika za granicą korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego w Polsce, jednak trzeba je uwzględnić przy obliczaniu stawki procentowej mającej zastosowanie do opodatkowania dochodów, które podatnik uzyskał w Polsce. Zmiana nie dotyczy także osób wykonujących pracę lub świadczących usługi poza terytorium lądowym państw (np. marynarzy czy osób pracujących na statkach i platformach wiertniczych). Zmianę tę odczują polscy rezydenci podatkowi uzyskujący dochody w krajach, z którymi Polska ma podpisane UPO przewidujące metodę odliczenia proporcjonalnego (kredytu podatkowego), np. pracujący w Wielkiej Brytanii czy Holandii, w których to krajach kwota

wolna od podatku dochodowego jest stosunkowo wysoka.

Należy podkreślić, że ulga abolicyjna może być stosowana wyłącznie przez polskich rezydentów podatkowych, podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Oznacza to, że ulga nie znajdzie zastosowania do osób, które nie mają polskiej rezydencji podatkowej.

Kwestia polskiej rezydencji podatkowej została uregulowana w art. 3 ust. 1-1a u.p.d.o.f., z którego wynika, że osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów), bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). 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.

Z powyższych przesłanek wynika zatem, że o posiadaniu polskiej rezydencji podatkowej nie przesądza posiadanie

polskiego obywatelstwa czy miejsca zameldowania na terenie Polski, lecz spełnienie co najmniej jednego z powyższych warunków.

W kontekście ustalania polskiej rezydencji podatkowej istotną kwestią jest dokonanie oceny, w którym z państw podatnik posiada ośrodek interesów życiowych. Jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych, dla oceny tego zagadnienia z punktu widzenia osoby fizycznej należy wziąć pod uwagę przede wszystkim związki osobiste i ekonomiczne osoby fizycznej z danym państwem, wśród których istotne są więzi rodzinne, towarzyskie, zatrudnienie, działalność polityczna, kulturalna i wszelka inna działalność, miejsce wykonywania działalności gospodarczej i miejsce, z którego osoba zarządza swoim mieniem. Dla przykładu w powyższej kwestii wypowiedział się WSA w Łodzi – w wyroku z 5 października 2017 r.³.

Tym samym dla ustalenia rezydencji podatkowej decydujące znaczenie mają okoliczności faktyczne, a nie formalne. Wobec powyższego, jeżeli nie zostaną spełnione przesłanki pozwalające na uznanie podatnika za polskiego rezydenta podatkowego, to uzyskiwane przezeń dochody z pracy za granicą nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, a to oznacza, że w tym przypadku nie znajdzie zastosowania ulga abolicyjna.

³ Sygn. akt I SA/Łd 493/17, Legalis.

Podstawa prawna: aart. 3 ust. 1a, art. 27 ust. 1a pkt 1, art. 27g u.p.d.o.f.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Przegląd zmian podatkowych 2021”, <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19763-przeglad-zmian-podatkowych-2021-agnieszka-bienkowska>

Michał Zdanowski

Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, absolwent Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Warszawskiego i absolwent Podyplomowych Studiów Rachunkowość i Finanse Przedsiębiorstwa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Na studiach zdobywał doświadczenie w kancelariach zajmujących się sprawami prawnopodatkowymi. Specjalizuje się w dokumentowaniu transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Słowa kluczowe: rachunkowość, Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, KSR nr 7, polityka rachunkowości, wartości szacunkowe, błędy, dzień bilansowy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

POLITYKA RACHUNKOWOŚCI WEDŁUG KRAJOWEGO STANDARDU RACHUNKOWOŚCI NR 7

W myśl ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości¹ (dalej: u.o.r.) w kwestiach, których nie reguluje ten akt prawny, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości, a jeśli brak odpowiedniego standardu krajowego, to jednostki inne niż wymienione w art. 2 ust. 3 u.o.r. mogą stosować Międzynarodowe Standardy Rachunkowości. W komunikacie nr 3 Ministra Finansów z 25 czerwca 2012 r.² ogłoszona została uchwała nr 6/12 Komitetu Standardów Rachunkowości z 24 kwietnia 2012 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”. Standard ten był później aktualizowany. W Dzienniku Urzędowym MF z 4 stycznia 2019 r. ukazała się uchwała nr 3/2018 Komitetu Standardów Rachunkowości z 13 listopada 2018 r., dotycząca aktualizacji KSR nr 7, która ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2019 r., z możliwością jej wcześniejszego zastosowania. Przedmiotem analizy autora są zagadnienia dotyczące polityki rachunkowości, na które zwraca się uwagę w KSR nr 7.

1. Cel Krajowego Standardu Rachunkowości nr 7

Cel KSR nr 7 został przedstawiony w punkcie 1.1. tego dokumentu. Zawiera on zasady ujmowania w księgach rachunkowych i rocznych sprawozdaniach finansowych skutków zmian zasad (polityki)³ rachunkowości, zmian wartości szacunkowych oraz korekty błędów (także tych popełnionych w poprzednich latach obrotowych) oraz zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym, w świetle przepisów u.o.r.; ponadto w standardzie przedstawiony jest również sposób prezentowania w sprawozdaniach finansowych danych, zapewniający ich porównywalność.

Zgodnie z pkt. 1.2. KSR nr 7, dokument ten określa:

„a) przesłanki zmian przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości,

b) sposób ujmowania w księgach rachunkowych skutków zmian przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, korygowania błędów, w tym popełnionych w poprzednich latach obrotowych, ujmowania zmian wartości szacunkowych i uwzględniania zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym,

c) zakres ujawnianych w sprawozdaniu finansowym informacji o zmianach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, skorygowaniu błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych, zmianach wartości szacunkowych i zdarzeniach następujących po dniu bilansowym,

d) sposób prezentacji w sprawozdaniach finansowych danych porównawczych, zapewniający ich porównywalność”⁴.

W dalszej części dokumentu wskazuje się, iż zmiana polityki rachunkowości i poprawianie

1 T.j. Dz.U. 2021 poz. 217.

2 Komunikat ten ukazał się w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 3 lipca 2012, poz. 34.

3 W dalszej części opracowania wyrażenia „zasady rachunkowości” oraz „polityka rachunkowości” są używane zamiennie.

4 KSR nr 7, pkt 1.2.

błędów może mieć wpływ na rozliczenia podatkowe oraz wysokość odroczonego podatku dochodowego; w związku z tym, iż są one omówione w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”, nie są one przedmiotem omówienia w KSR nr 7. Dodatkowo KSR nr 7 nie dotyczy przedstawionych w art. 2 ust. 3 u.o.r. jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

2. Polityka rachunkowości

Istotę polityki rachunkowości oddaje art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zasady przyjęte przez daną jednostkę powinny dotyczyć przede wszystkim:

1. określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
2. metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
3. sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - założowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgę rachunkową na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - opisu systemu przetwarzania danych,

a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji,

4. systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Jednocześnie, zgodnie z art. 5 ust. 1 u.o.r., przyjęty dokument polityki rachunkowości należy „stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów i pasywów należy ująć w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych”.

Zgodnie z pkt. 3.2. KSR nr 7, jeżeli w przepisach o rachunkowości nie ma uregulowania zasad klasyfikacji, wyceny lub prezentacji danej transakcji, zdarzenia lub warunku, kierownik jednostki może korzystać z Krajowych Standardów Rachunkowości, albo w przypadku ich braku, z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości nie jest obligatoryjne.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 w punktach od 3.3. do 3.5. przedstawia,

co dana jednostka powinna określić w polityce rachunkowości. Są to:

1. przyjęte zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat, bądź przepływów pieniężnych,
2. przyjęte metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
3. przyjęte metody ustalania wyniku finansowego,
4. przyjęty sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym,
5. przyjęty sposób ustalania wartości szacunkowych, przykładowo: wartości godziwej, okresów lub stawek amortyzacyjnych lub umorzeniowych dla środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Zasady i metody przedstawione w powyższych punktach od 1 do 4 muszą być stosowane w sposób ciągły. Jednocześnie w przyjętej polityce rachunkowości można ustalić stosowanie uproszczeń dopuszczonych przepisami o rachunkowości, pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego danej jednostki.

Uproszczenia mogą polegać przede wszystkim na:

1. ustaleniu granicy ceny nabycia lub kosztu wytworzenia środków trwałych bądź wartości niematerialnych i prawnych, poniżej której jednostka dokonuje (nie wcześniej niż w momencie oddania do użytkowania) jednorazowego odpisu wartości tego rodzaju składników aktywów,
2. wycenie materiałów i towarów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia,

a produkcji w toku – o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż 3 miesiące – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu jej w ogóle,

3. nierozliczaniu przychodów i kosztów z tytułu wykonywanych długoterminowych niezakończonych usług, zgodnie z przepisami art. 34a i art. 34b u.o.r., jeżeli udział przychodów z niezakończonych usług na dzień bilansowy nie jest istotny w całości przychodów operacyjnych okresu sprawozdawczego.

3. Zmiany polityki rachunkowości

Polityka rachunkowości powinna zostać zmieniona w określonych terminach⁵, jeśli taki obowiązek wynika ze zmiany tych przepisów o rachunkowości lub gdy jednostka utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości. Można również w uzasadnionych przypadkach odstąpić od ciągłości stosowania przyjętej polityki rachunkowości oraz zmienić je poprzez dokonanie retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych. Powyższe jest możliwe, jeżeli dana jednostka uzna, iż jest to konieczne dla bardziej jasnego przedstawienia jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Zgodnie z pkt. 3.7. KSR nr 7, nową zasadę stosuje się od pierwszego dnia roku obrotowego; w zależności od decyzji kierownika danej jednostki jest to pierwszy dzień bieżącego lub następnego roku obrotowego.

W punkcie 3.9. KSR nr 7 zostały opisane przykładowe sytuacje, które nie stanowią zmiany polityki rachunkowości.

Chodzi m.in. o:

1. przyjęcie w odniesieniu do nowych zdarzeń i transakcji zasad (polityki) rachunkowości różniących się od poprzednio stosowanych do podobnych, ale nie identycznych zdarzeń i transakcji,
2. przyjęcie nowej zasady w odniesieniu do zdarzeń, które uprzednio nie występowały lub występowały, ale były nieistotne, a stały się istotne,
3. zmiany wysokości wartości szacunkowych,
4. podjęcie decyzji o amortyzowaniu nowo nabytych środków trwałych za pomocą innej metody niż stosowana do podobnych obiektów,
5. zmianę stawek amortyzacyjnych (okresów użytkowania) środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w wyniku ich weryfikacji,
6. przekwalifikowanie do środków trwałych lub na odwrót nieruchomości zaliczanej do inwestycji długoterminowych, wynikające wyłącznie ze zmiany przeznaczenia tej nieruchomości.

Zmiana polityki rachunkowości jest ujmowana w księgach rachunkowych na dwa sposoby, tj. poprzez zastosowanie pełnego podejścia retrospektywnego lub zgodnie z przepisami przejściowymi. Pełne podejście retrospektywne jest stosowane, gdy: a) zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obowiązkową zmianę polityki rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia, b) dana jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętej polityki ra-

chunkowości, c) następuje utrata prawa do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości. Z kolei przepisy przejściowe są stosowane, gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obowiązkową zmianę polityki rachunkowości, ustalają sposób uwzględnienia zmian.

W jaki sposób stosuje się podejście retrospektywne? Zgodnie z pkt. 3.12. KSR nr 7 jednostka:

„a) odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je na mocy art. 8 ust. 2 ustawy [o rachunkowości] jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią inne przepisy o rachunkowości,

b) przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,

c) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania”⁶.

W przypadku zmiany przyjętej polityki rachunkowości należy również ujawnić w dodatkowych informacjach i objaśnieniach rodzaj zmian, przyczyny ich wprowadzenia oraz przedstawienie ich liczbowego wpływu odpowiednio na wynik finansowy lub kapitał (fundusz) własny oraz retrospektywnego przekształcenia danych porównawczych.

4. Wartości szacunkowe

Rozdział IV KSR nr 7 przedstawia kwestię wartości szacunkowych. Ustalenia

⁵ Zgodnie z art. 8 ust. 2 u.o.r.: „W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji jednostka może, ze skutkiem od pierwszego dnia roku obrotowego, bez względu na datę podjęcia decyzji, zmienić dotychczas stosowane rozwiązania na inne, przewidziane ustawą. Zmiana dotychczas stosowanych rozwiązań wymaga również określenia w informacji dodatkowej wpływu tych zmian na sprawozdania finansowe wymagane innymi przepisami prawa, jeżeli zostały one sporządzone za okres, w którym powyższe rozwiązania uległy zmianie. W przypadku takim należy w sprawozdaniu finansowym jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych”.

⁶ KSR nr 7, pkt 3.12.

wartości szacunkowych dokonuje się na podstawie wiarygodnych informacji, przy zastosowaniu właściwych w danych warunkach metod szacunku. W pkt. 4.1. KSR nr 7 wymienia się przykładowe przedmioty szacunku, tj. m.in.:

- a) należności, których ściągальność jest wątpliwa,
- b) okresy użytkowania podlegających amortyzacji: środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji w nieruchomości i prawa,
- c) aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- d) koszty wytworzenia długoterminowych, niezakończonych usług,
- e) rezerwy na zobowiązania i traktowane na równi z nimi bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, np. rezerwy na świadczenia pracownicze, rezerwy na straty z tytułu transakcji gospodarczych w toku (w tym na skutki toczącego się postępowania sądowego, z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń).

Zgodnie z pkt. 4.2. KSR nr 7, wartości szacunkowe wymagają zweryfikowania przez jednostkę, jeżeli:

- a) zmieniły się okoliczności będące podstawą dokonanych szacunków,
- b) jednostka uzyskała dodatkowe informacje, które wcześniej nie były jednostce znane,
- c) jednostka nabrała większego doświadczenia gospodarczego.

Dodatkowo, jak wskazuje Waldemar Gos:

„1. Zmiana wartości szacunkowych lub zastosowanie szacunków do wyceny aktywów wykazywanych dotąd w cenie

nabycia lub koszcie wytworzenia, ewentualnie pomniejszonych o dokonane odpisy wobec utraty przez nie wartości, nie stanowi zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

2. Również zastąpienie wartości godziwej skorygowaną ceną nabycia lub ceną nabycia, w razie niemożności wiarygodnego ustalenia wartości godziwej, nie stanowi zmiany zasad (polityki) rachunkowości.

3. Natomiast zmiana zasad wyceny (np. materiałów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia) jest zmianą przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

4. W przypadku trudności w odróżnieniu zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości od zmiany wartości szacunkowych przyjmuje się, że nastąpiła zmiana wartości szacunkowych⁷.

5. Poprawianie błędów

Rozdział V KSR nr 7 dotyczy poprawiania błędów. Wszystkie wykryte błędy powinny zostać poprawione bez względu na to, czy zostały popełnione w bieżącym czy też w poprzednich latach obrotowych. „Pod pojęciem błędów popełnionych w poprzednich latach obrotowych rozumie się pominięcia lub nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jednostki za poprzedni rok bądź wcześniejsze lata obrotowe, powodujące istotne zniekształcenie danych sprawozdawczych zawartych w zatwierdzonych sprawozdaniach finansowych za poprzednie lata; sprawozdania te nie mogą być uznane za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki⁸”.

W pkt. 5.2. KSR nr 7 wymienia się przykładowe sytuacje, które nie stanowią korekty błędów, tj.:

- a) skutki zmiany przyjętej polityki rachunkowości, spowodowanej zmianą przepisów o rachunkowości lub dokonanej z inicjatywy jednostki,
- b) skutki zdarzeń, o których jednostka nie mogła wiedzieć, mimo zachowania należytej staranności, i w związku z tym nie miała możliwości uwzględnienia ich w poprzednich rocznych sprawozdaniach finansowych,
- c) zmiany wartości szacunkowych, które z natury rzeczy są pewnymi przybliżeniami i wymagają aktualizacji po uzyskaniu dodatkowych informacji.

W dalszych punktach KSR nr 7 zostały przedstawione sposoby ujęcia skutków korekty błędów w księgach rachunkowych i ujawnienie ich w sprawozdaniu finansowym. W przypadku wykrycia błędów popełnionych w bieżącym roku podatkowym, przed sporządzeniem sprawozdania finansowego, takie błędy koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Natomiast wykryte po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem i uznane za jednostkę za istotne⁹, wymagają korekty w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego i odpowiedniej zmiany rocznego sprawozdania finansowego. Z kolei skutki błędów uznane za nieistotne, ujmuje się w księgach rachunkowych następnego roku obrotowego.

Zgodnie z pkt. 5.5. KSR nr 7, błędy popełnione w poprzednich latach obrotowych, zawarte w zatwierdzonych

⁷ W. Gos, *Krajowy Standard Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowe, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”*, LEX.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Zgodnie z pkt. 5.5. KSR nr 7 – „Przy ocenie istotności konieczne jest (...) łączne rozpatrywanie skutków wszystkich wykrytych błędów, ponieważ – chociaż każdy z nich z osobna może być nieistotny – łącznie mogą spowodować istotne zniekształcenie rocznego sprawozdania finansowego”.

sprawozdaniach finansowych, wykryte w bieżącym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, a przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok, koryguje się w księgach rachunkowych bieżącego roku obrotowego. Jednocześnie, jeśli tak stanowią przepisy o rachunkowości, korekty błędów popełnionych w po-

przednich latach obrotowych, uznanych przez jednostkę za nieistotne, wpływają odpowiednio na zysk lub stratę netto bieżącego roku obrotowego lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych.

6. Podsumowanie

Polityka rachunkowości jest kluczowym dokumentem dla podmiotu prowadzą-

cego księgi rachunkowe oraz przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Podstawowe regulacje odnoszące się do tego, co powinna ona zawierać, w jaki sposób ma być sporządzona oraz jak ją zmienić, zawarte zostały w u.o.r.

Ogólne normy prawne zostały zaś następnie doprecyzowane w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7.

Summary

Michał Zdanowski

Accounting policy according to the National Accounting Standard No. 7

This article presents selected issues related to the National Accounting Standard no. 7. It presents elements of the accounting policy and the introduction of changes in the accounting policy. Estimated values and the correction of errors in the accounting books were also included.

Aleksandra Księżyk

Autorka jest radcą prawnym, od lipca 2014 r. związana z Russell Bedford. Kieruje Działem Prawnym w Kancelarii Russell Bedford. Zajmuje się przygotowaniem, a następnie wdrożeniem i przeprowadzeniem procesów połączeń, podziałów i przekształceń, a także tworzeniem i likwidacją podmiotów. W zakresie postępowań opracowuje strategię procesowe lub negocjacyjne. Realizuje niestandardowe projekty i wdraża nieszablonowe rozwiązania, przygotowuje zgodnie z indywidualnymi potrzebami klientów. W swojej praktyce zajmowała się szeroko rozumianym doradztwem gospodarczym, a także postępowaniami sądowymi i administracyjnymi oraz tworzeniem różnego rodzaju umów, w tym z elementami prawa własności intelektualnej, porozumień, regulaminów, dokumentacji wewnętrznej, a także zakupowej. Jej głównym obszarem praktyki i zainteresowania jest prawo handlowe i procesy transformacyjne przedsiębiorstw z elementami prawa podatkowego i bilansowego.

Słowa kluczowe: prawo, postępowanie cywilne, kodeks postępowania cywilnego, referendarze sądowi, referendarz sądowy, orzekanie, orzeczenia, zażalenie, sąd II instancji, sąd I instancji, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

REFORMA POSTĘPOWANIA CYWILNEGO DOTYCZĄCA ZAŻALEŃ – PYTANIE O ZAKRES ORZEKANIA REFERENDARZY SĄDOWYCH DZIAŁAJĄCYCH W SĄDZIE II INSTANCJI I MOŻLIWOŚĆ ZASKARŻENIA ICH ORZECZEŃ

Ustawą z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej: u.zm.k.p.c.) dokonano wielu istotnych zmian w ustawie z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego² (dalej: k.p.c.). Zgodnie z uzasadnieniem ustawy zmieniającej (dalej: uzasadnienie u.zm.k.p.c.) zmiany w zakresie przepisów dotyczących zażaleń mają na celu radykalne przyspieszenie postępowania. Po ich wprowadzeniu większość zażaleń na orzeczenia sądu I instancji jest rozpoznawanych przez inny skład tego samego sądu. Szacuje się, iż około 80% zażaleń będzie rozpatrywanych w sądzie I instancji i dopiero jeżeli składu nie będzie można wyznaczyć w sądzie I instancji, wówczas będzie to sąd II instancji. Instytucja skargi na orzeczenie referendarza sądowego ma stworzyć warunki do kontroli takiego orzeczenia przez niezawisły sąd. W przeciwnym razie orzeczenie referendarza sądowego w sądzie II instancji w obecnym stanie prawnym, po nowelizacji k.p.c., godziłoby w zasadę prawa do sądu i rozstrzygnięcia przez niezależny i bezstronny sąd, a także zasadę dwuinstancyjności postępowania, o której mowa w art. 176 ust. 1 Konstytucji RP.

1. Zażalenia w sądzie I instancji

Zatem zmiany, jakich dokonał ustawodawca w tej materii powodują, że zażalenie będzie miało charakter niedewolutywny (art. 394^{1a} § 1 k.p.c.) Sprawami, co do których będzie obowiązywała reguła zażalenia poziomego (niedewolutywnego) będą:

- 1) odmowa zwolnienia od kosztów sądowych lub cofnięcie takiego zwolnienia oraz odmowa ustanowienia adwokata lub radcy prawnego lub ich odwołanie;
- 2) oddalenie opozycji przeciwko wstąpieniu interwenienta ubocznego oraz niedopuszczenie interwenienta do udziału w sprawie wskutek uwzględnienia opozycji;
- 3) rygor natychmiastowej wykonalności;
- 4) wstrzymanie wykonania prawomocnego orzeczenia do czasu rozstrzygnięcia skargi o wznowienie postępowania;
- 5) stwierdzenie prawomocności orzeczenia;

6) skazanie świadka, biegłego, strony, jej pełnomocnika oraz osoby trzeciej na grzywnę, zarządzenie przymusowego sprowadzenia i aresztowania świadka oraz odmowa zwolnienia świadka i biegłego od grzywny i świadka od przymusowego sprowadzenia;

7) odmowa uzasadnienia orzeczenia oraz jego doręczenia;

8) sprostowanie lub wykładnia orzeczenia albo ich odmowa;

9) zwrot zaliczki, zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu oraz wynagrodzenie biegłego, mediatora i należności świadka, a także koszty przyznane w nakazie zapłaty, jeżeli nie wniesiono środka zaskarżenia od nakazu;

10) oddalenie wniosku o wyłączenie sędziego;

11) zatwierdzenie ugody zawartej przed mediatorem;

12) odrzucenie zażalenia;

13) odrzucenie skargi na orzeczenie referendarza sądowego.

¹ Dz.U. 2019 poz. 1469.

² T.j. Dz.U. 2020 poz. 1575, 1578.

Wyjątkowo zażalenie będzie miało charakter dewolutywny (przenoszący sprawę do wyższej instancji) i będzie to dotyczyło przypadków wskazanych w przepisie art. 394 § 1 k.p.c. czyli postanowień sądu I instancji kończących postępowanie w sprawie oraz postanowień, których przedmiotem jest:

- 1) zwrot pisma wniesionego jako pozew, z którego nie wynika żądanie rozpoznania sprawy;
- 2) zwrot pozwu;
- 3) odmowa odrzucenia pozwu;
- 4) przekazanie sprawy sądowi równorzędnemu lub niższemu albo podjęcie postępowania w innym trybie;
- 5) zawieszenie postępowania i odmowa podjęcia zawieszonego postępowania;
- 6) zwrot kosztów, określenie zasad ponoszenia przez strony kosztów procesu, zwrot opłaty lub obciążenie kosztami sądowymi – jeżeli strona nie składa środka zaskarżenia co do istoty sprawy.

2. Zażalenia w sądzie II instancji – problem zakresu orzekania przez referendarzy sądowych w sądach II instancji

Po nowelizacji zażalenia w sądzie II instancji wydają się kwestią dużo bardziej problematyczną, zwłaszcza jeżeli w danej sprawie w tym sądzie orzeczenie wyda referendarz sądowy w kwestiach innych niż wskazane w art. 394² § 1¹ k.p.c., na przykład dotyczących zwolnienia od kosztów sądowych.

Zgodnie z przepisem art. 394² k.p.c.:

„§ 1. Zażalenie do innego składu sądu drugiej instancji przysługuje na postanowienie tego sądu o odrzuceniu apelacji.

§ 1¹. Zażalenie do innego składu sądu

drugiej instancji przysługuje także na postanowienia tego sądu, których przedmiotem jest:

- 1) odmowa ustanowienia adwokata lub radcy prawnego lub ich odwołanie,
 - 2) oddalenie wniosku o wyłączenie sędziego,
 - 3) zwrot kosztów procesu, o ile nie wniesiono skargi kasacyjnej,
 - 4) zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu,
 - 5) skazanie świadka, biegłego, strony, jej pełnomocnika oraz osoby trzeciej na grzywnę,
 - 6) zarządzenie przymusowego sprowadzenia i aresztowania świadka,
 - 7) odmowa zwolnienia świadka i biegłego od grzywny i świadka od przymusowego sprowadzenia
- z wyjątkiem postanowień wydanych w wyniku rozpoznania zażalenia na postanowienie sądu pierwszej instancji”.

Z uzasadnienia u.zm.k.p.c. wynika, że ustawodawca zdecydował o znaczącym ograniczeniu badania warunków formalnych apelacji przez sąd I instancji stwierdzając, że na etapie kontroli formalnej w sądzie I i II instancji następuje dublowanie czynności oraz że sądy I instancji należy odciążyć od obowiązków w tym zakresie. W przywołanym uzasadnieniu wskazano jednocześnie, że:

„Założona nowelizacja ma przyspieszyć postępowanie międzyinstancyjne poprzez:

- 1) koncentrację postępowania w sądzie drugiej instancji;
- 2) uproszczenie czynności kontroli formalnej;
- 3) odejście od dewolutywności w zakresie zażaleń na czynności sądu podjęte w toku

całego postępowania międzyinstancyjnego (obecnie tryb jest niedewolutywny tylko w fazie przed sądem drugiej instancji);

- 4) ograniczenie liczby czynności i doręczeń dokonywanych przez sąd w toku postępowania międzyinstancyjnego”.

Realizując powyższe założenia, ustawodawca m.in. uchylił przepis art. 370 k.p.c. w brzmieniu sprzed nowelizacji³, zgodnie z którym: „Sąd pierwszej instancji odrzuci na posiedzeniu niejawnym apelację wniesioną po upływie przepisanej terminu, nieopłaconą lub z innych przyczyn niedopuszczalną, jak również apelację, której braków strona nie uzupełniła w wyznaczonym terminie”.

W zakresie odejścia od badania warunków formalnych apelacji w sądzie I instancji, w uzasadnieniu u.zm.k.p.c. ustawodawca dostrzegł, że: „Problem braku sądu wyższego szczebla, który może rozpoznać zażalenie od postanowienia sądu apelacyjnego orzekającego w trybie skargi na orzeczenie referendarza jako sąd I instancji, zostaje rozwiązany poprzez wskazanie, że jeżeli zaskarżenie postanowienia do sądu wyższego szczebla nie jest możliwe ze względu na brak takiego sądu, środek zaskarżenia od orzeczenia sądu rozpoznaje ten sam sąd w innym składzie”⁴.

Powyższa problematyka dotyczy na przykład orzekania przez referendarza sądowego działającego w sądzie II instancji w przedmiocie zwolnienia od kosztów sądowych w II instancji. W konsekwencji zmieniono przepis art. 398²² k.p.c., w którym w szczególności w § 5 wskazano, że: „Po utracie mocy orzeczenia referendarza sądowego sąd rozpoznaje sprawę jako sąd pierwszej instancji. Jeżeli zaskarżenie postanowienia do sądu wyższego rzędu nie jest możliwe ze względu na brak takie-

3 Dokonanej ustawą z 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, *op. cit.*

4 Uzasadnienie u.zm.k.p.c., s. 140.

go sądu, środek zaskarżenia rozpoznaje ten sam sąd w innym składzie”.

Od utraty mocy orzeczenia sędziego sądowego istnieją wyjątki, którym jest m.in. orzeczenie w przedmiocie kosztów sądowych lub kosztów procesu⁵. Zgodnie z przepisem art. 398²³ § 3 k.p.c. sąd rozpoznaje skargę w składzie jednego sędziego jako sąd drugiej instancji. Po rozpoznaniu skargi sąd utrzymuje w mocy lub zmienia zaskarżone postanowienie, stosując odpowiednio przepisy o zażaleniu.

Należy wskazać, biorąc pod uwagę treść powyższych przepisów oraz treść i cel u.zm.k.p.c. wraz z jej uzasadnieniem, że z pewnością referendarz sądowy w sądzie apelacyjnym będącym w całej sprawie sądem II instancji, nie może samodzielnie orzekać jako II instancja, jako niezawisły, niezależny i bezstronny sąd, od którego orzeczenia nie przysługuje środek odwoławczy.

Skoro zatem referendarz sądowy zgodnie z założeniem ustawodawcy dotyczącym u.zm.k.p.c. orzeka jako sąd I instancji, to od jego orzeczenia przysługiwać musi środek zaskarżenia, albowiem referendarze sądowi nie sprawują wymiaru sprawiedliwości, a orzeczenia referendarza nie stanowią orzeczeń niezawisłego sądu zgodnie z art. 2 § 1, oraz § 2 ustawy z 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych⁶ (dalej: u.p.u.s.p.) oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Pomiędzy przepisem art. 398²² § 5 k.p.c. stanowiącym, że: „Po utracie mocy orzeczenia referendarza sądowego sąd rozpoznaje sprawę jako sąd pierwszej instancji. Jeżeli zaskarżenie postanowienia do sądu wyższego rzędu nie jest możliwe ze względu na brak takiego sądu, środek zaskarżenia rozpoznaje ten sam sąd

w innym składzie” a przepisem art. 398²³ § 3 k.p.c., według którego: „Sąd rozpoznaje skargę w składzie jednego sędziego jako sąd drugiej instancji. Po rozpoznaniu skargi sąd utrzymuje w mocy lub zmienia zaskarżone postanowienie, stosując odpowiednio przepisy o zażaleniu” – nie ma sprzeczności i wątpliwości co do tego, że referendarz działający w sądzie II instancji orzeka jako pierwsza instancja w danej kwestii. Jedynie zakres przedmiotowy niektórych orzeczeń referendarza różni się w zakresie całkowitej utraty mocy po zaskarżeniu lub też nie⁷.

Jeżeli zatem referendarz w sądzie II instancji orzeka jako I instancja, to zgodnie z art. 394^{1a} § 1 pkt 1) k.p.c. od postanowienia, którego przedmiotem jest odmowa zwolnienia od kosztów przysługuje środek zaskarżenia, jakim jest skarga na orzeczenie referendarza. Gdyby bowiem w przedmiocie zwolnienia od kosztów sądowych w sądzie II instancji orzekał sąd – to zgodnie z przepisem art. 394² § 11 k.p.c. na postanowienie sądu II instancji w przedmiocie zwolnienia od kosztów nie przysługiwałoby zażalenie. Jednak z orzeczeniami referendarzy sądowych jest inaczej.

Wzmocnieniem tej argumentacji jest fakt uchylecia u.zm.k.p.c. przepisu art. 370 k.p.c. oraz zmiany w art. 147 § 1 i art. 150 u.p.u.s.p., a także treść uzasadnienia u.zm.k.p.c.

Na tle nowości powyższych regulacji może powstać jedynie pewna wątpliwość, czy stosownie do przepisu art. 398²⁴ w zw. z art. 394^{1a} k.p.c. i 398²³ § 3 k.p.c. decyzja referendarza powinna zostać zaskarżona skargą czy zażaleniem jako zastosowanie przepisów o zażaleniu wprost (czyli zastosowaniu dopuszczalnym

w świetle sformułowania „stosuje się odpowiednio” oznaczającym zastosowanie wprost, z modyfikacjami, lub z wyłączeniem określonych przepisów). Nowelizacja nie jest jasna, o czym przekonuje interesujące stanowisko zaprezentowane przez Pierwszą Prezes Sądu Najwyższego, sędzię Małgorzatę Manowską w przedmiotowej kwestii. Otóż sędzia⁸ na tle znowelizowanych u.zm.k.p.c. przepisów art. 398²² i 398²³ k.p.c. stwierdziła: „Wątpliwości powstają natomiast wówczas, gdy postanowienie bądź zarządzenie wydane zostało przez referendarza sądowego w sądzie drugiej instancji i sąd ten – stosownie do art. 398²² § 5 – rozpoznaje skargę. Zapis art. 398²² § 5 zdanie drugie zdaje się wskazywać, że w takich wypadkach zażalenie na postanowienie sądu drugiej instancji przysługuje w takich samych przypadkach jak na postanowienie sądu pierwszej instancji. Tak jednak nie jest, a zapis art. 398²² § 5 zdanie drugie, że jeżeli zaskarżenie postanowienia do sądu wyższego rzędu nie jest możliwe ze względu na brak takiego sądu, środek zaskarżenia rozpoznaje ten sam sąd w innym składzie, należy uznać za zbędny”.

Powyższe stanowisko jest dość kontrowersyjne, bowiem wydaje się, że jego autorka nie bierze pod uwagę całości zmian objętych u.zm.k.p.c., w szczególności:

- (i) oczywistej treści (wykładnia literalna) i celu (wykładnia celowościowa) przepisów art. 398²² oraz 398²³ k.p.c. i 394^{1a} k.p.c.,
- (ii) uchylecia art. 370 k.p.c.
- (iii) treści uzasadnienia u.zm.k.p.c.,
- (iv) zmian w przepisach art. 147 § 1 i art. 150 u.p.u.s.p.,
- (v) treści przepisu art. 2 § 1 i 2 u.p.u.s.p.,
- (vi) a także *de facto* przepisów art. 45 ust. 1 i art. 175 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

5 Art. 398²³ § 1 k.p.c.

6 T.j. Dz.U. 2020 poz. 2072.

7 Na zasadzie wyjątku – art. 398²³ k.p.c.

8 M. Manowska, *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz do art. 398²² k.p.c.* Tom I, SIP LEX/ el.

W doktrynie prezentowane są także niejednoznaczne – w świetle argumentacji sędzi Małgorzaty Manowskiej – poglądy, jak na przykład stanowisko innego przedstawiciela doktryny, dr hab. prof. URZ Anety Arkuszeńskiej⁹, która w odniesieniu do regulacji art. 398²² k.p.c. wskazuje, że: „Poprzedni przepis przewidywał, że na orzeczenia referendarza sądowego co do istoty sprawy kończące postępowanie w sprawie oraz enumeratywnie wymienione w art. 394 § 1 (pkt 1, 2, 42 i 5-9) przysługuje skarga, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Obecnie skarga przysługuje na:

- 1) orzeczenia kończące postępowanie w sprawie oraz
 - 2) orzeczenia wypadkowe (przedstanowcze, incydentalne) wymienione w art. 394 i 394^{1a}
- ponieważ na takie orzeczenia przysługuje zażalenie”.

Przytoczona powyżej autorka podkreśla, że co prawda „treść art. 398²² § 1 sugeruje, że na każde orzeczenie, które wydaje sąd i które jest zaskarżalne zażaleniem, przysługuje skarga, jeżeli tylko wyda je referendarz sądowy”, ale – jej zdaniem – „suposycja taka jest jednak niewłaściwa, gdyż należy przyjąć, że skarga przysługuje jedynie na takie orzeczenia referendarza sądowego, które zgodnie z przepisami może wydawać referendarz sądowy”.

Biorąc pod uwagę powyższe stanowisko, to *de facto* tylko wówczas, gdyby uznać, iż referendarze sądowi mogą orzekać w sądzie II instancji, w zasadzie wyłącznie w trzech rodzajach spraw:

1. prawa do wydania orzeczenia w przedmiocie odmowy ustanowienia adwokata lub radcy prawnego (ale już nie ich odwo-

łania), art. 123 § 2;

2. skazania strony na grzywnę w związku z cofnięciem zwolnienia od kosztów sądowych (art. 118 ustawy z 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych¹⁰, dalej: u.k.s.c.),

3. w przedmiocie szczegółowego wyliczenia kosztów postępowania apelacyjnego (art. 394² § 1¹ pkt 3 w zw. z art. 108 § 1 zdanie drugie),

– skarga na orzeczenie referendarzy sądowych w II instancji mogłaby zostać ograniczona jedynie do ww. przypadków.

Powyższe pomija jednak literalne brzmienie przepisu art. 398²³ § 3 k.p.c., z którego wynika wprost, że w przypadku skargi na orzeczenie referendarza sądowego II instancji – ergo referendarz sądowy nie może też orzekać jak II instancja, bowiem orzeka jak I instancja i w konsekwencji na podstawie art. 394^{1a} k.p.c. zażalenie (skarga) na odmowę zwolnienia od kosztów niewątpliwie przysługuje.

Nie można jednak nie zauważyć, że przytoczone powyżej stanowisko sędzi Małgorzaty Manowskiej i podobnie dr hab. Anety Arkuszeńskiej byłoby prawidłowe tylko w sytuacji, gdyby referendarze sądowi w sądzie II instancji orzekali jedynie w sprawach wskazanych w przepisie art. 394² § 2 k.p.c. i tylko tych, w których zgodnie z innymi przepisami referendarz może podejmować czynności.

Powyższa uwaga wynika z treści Komentarza sędzi Małgorzaty Manowskiej¹¹: „Odmienne natomiast przedstawia się sytuacja, gdy referendarz wydaje postanowienie (zarządzenie) w sądzie drugiej instancji. Spośród postanowień sądu drugiej instancji wymienionych w art. 394², na które przysługuje zażalenie,

referendarzowi przysługuje prawo do wydania orzeczenia w przedmiocie odmowy ustanowienia adwokata lub radcy prawnego (ale już nie ich odwołania) (art. 123 § 2) oraz skazania strony na grzywnę w związku z cofnięciem zwolnienia od kosztów sądowych (art. 118 u.k.s.c.), a także w przedmiocie szczegółowego wyliczenia kosztów postępowania apelacyjnego (art. 394² § 1¹ pkt 3 w zw. z art. 108 § 1 zdanie drugie)”.

Pani sędzia¹² w tezie 5 Komentarza wyraźnie wskazuje, jakie czynności może wykonywać referendarz sądowy w ogóle (nie pisze „orzeka”): „Referendarz sądowy może wykonywać również wiele czynności na podstawie ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych. Należą do nich: wydanie postanowienia w przedmiocie kosztów sądowych (art. 8 ust. 2 u.k.s.c.), zwrot opłat w zakresie określonym w art. 82 tej ustawy, ustalenie i przyznanie należności świadków, biegłych, tłumaczy i stron (art. 93 ust. 1 u.k.s.c.), czynności w zakresie zwalniania od kosztów sądowych (art. 118 u.k.s.c.), czynności w sprawach odroczenia lub rozłożenia na raty należności sądowych na podstawie art. 125 u.k.s.c. Referendarz sądowy dokonuje również czynności sądu w zakresie prowadzenia ksiąg wieczystych (art. 23 zdanie drugie ustawy z 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece¹³, dalej u.k.w.h.)”.

W konsekwencji, wedle stanowiska sędzi Małgorzaty Manowskiej – należy uznać, że dopuszczalna byłaby taka wykładnia znowelizowanych przepisów k.p.c., zgodnie z którą w sądzie II instancji referendarze mogą orzekać wyłącznie w następujących sprawach wymienionych w art. 394², na które przysługuje zażalenie (czyli odpowied-

9 A. Arkuszeńska [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Koszty sądowe w sprawach cywilnych. Dochodzenie roszczeń w postępowaniu grupowym. Przepisy przejściowe*, t. 1, red. T. Zembrzusi, Warszawa 2020, art. 398²².

10 T.j. Dz.U. 2020 poz. 755.

11 M. Manowska (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz do art. 398²² k.p.c.* Tom I, SIP LEX.

12 *Ibidem*.

13 T.j. Dz.U. 2019 poz. 2204.

nio możliwość zaskarżenia orzeczenia referendarza skargą):

1. referendarzowi przysługuje prawo do wydania orzeczenia w przedmiocie odmowy ustanowienia adwokata lub radcy prawnego (ale już nie ich odwołania) (art. 123 § 2);
2. skazania strony na grzywnę w związku z cofnięciem zwolnienia od kosztów sądowych (art. 118 u.k.s.c.),
3. a także w przedmiocie szczegółowego wyliczenia kosztów postępowania apelacyjnego (art. 394² § 1¹ pkt 3 w zw. z art. 108 § 1 zdanie drugie).

Gdyby zatem przyjąć prawidłowość powyższego stanowiska, to referendarze sądowi w sądach II instancji w ogóle nie powinni być dopuszczeni do orzekania w innych sprawach niż wymienione w pkt. 1-3 powyżej, albowiem ich orzeczenia w tych innych sprawach byłyby niezaskarżalne,

a skoro referendarze sądowi nie sprawują wymiaru sprawiedliwości i nie mogą ostatecznie orzekać w szczególności w przedmiocie zwolnienia strony od kosztów postępowania – co mogłoby zamknąć stronie drogę do sądu, ich kompetencje w sądach II instancji byłyby znacząco ograniczone i rola, do jakiej są przeznaczeni, znacznie zmniejszona.

Powyższa kwestia nie jest jednak jednoznaczna, za to na tyle dyskusyjna, że w sprawie o sygnaturze akt III CZP 80/20 Sąd Apelacyjny w Warszawie zadał pytanie prawne Sądowi Najwyższemu: „Czy na postanowienie referendarza sądowego o odmowie zwolnienia od opłaty od apelacji wydane w sądzie drugiej instancji przysługuje na podstawie art. 398 [22] § 1 k.p.c. skarga?”.

Na odpowiedź Sądu Najwyższego trzeba jednak jeszcze poczekać.

3. Podsumowanie

Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”. A zatem instytucja skargi na orzeczenie referendarza sądowego ma, w myśl Konstytucji RP, stworzyć warunki do kontroli orzeczeń referendarzy przez niezawisły sąd. W przeciwnym razie orzeczenie referendarza sądowego w sądzie II instancji w obecnym stanie prawnym po nowelizacji u.zm.k.p.c. godziłoby w zasadę prawa do sądu i rozstrzygnięcia przez niezawisły, niezależny i bezstronny sąd (art. 45 ust. 1), a także zasadę dwuinstancyjności postępowania, o której mowa w art. 176 ust. 1 Konstytucji RP. Ponadto, co istotne, referendarze sądowi i starsi referendarze sądowi wykonują zadania z zakresu ochrony prawnej, lecz nie sprawują wymiaru sprawiedliwości, który jest zastrzeżony dla sędziów art. 2 § 1 i 2 u.p.u.s.p. oraz art. 175 ust. 1 Konstytucji RP.

Summary

Aleksandra Księżyk

Reform of civil proceedings in the field of complaints - question about the scope of the judgment of court referendaries acting in the court of the second instance and the possibility of complaining their decisions

The interpretation of the amended provisions of the Code of Civil Procedure would be permissible, according to which referendaries in a court of second instance may adjudicate only and exclusively in the following cases listed in art. 394², which may be appealed against (i.e. the possibility of appealing against the referendary's decision with a complaint):

1. the referendary has the right to issue a ruling on the refusal to appoint an attorney or legal advisor (but not to dismiss them) (art. 123 § 2);
2. a party has been sentenced to a fine in connection with the withdrawal of the exemption from court costs (Article 118 of the Polish Civil Code);
3. as well as on the detailed calculation of the costs of the appeal proceedings (Article 394² § 11 point 3 in connection with the Article 108 § 1, second sentence).

Therefore, if the above position were to be correct, then court referendaries in courts of second instance should not be allowed to adjudicate in cases other than those mentioned in points 1-3 above, because their judgments in these other cases would be undisputed, and since Court referendaries are not judges and do not administer justice and also cannot ultimately adjudicate, in particular, on exempting a party from the costs of the proceedings – which could block a party from going to court (right to court), their scope of actions in second instance courts would be significantly limited and their role would be reduced. However, the above issue is not unequivocal and so debatable that in the case No. III CZP 80/20 the Court of Appeal in Warsaw asked the Supreme Court a legal question: „Is the decision of the court referendary to refuse the exemption from the appeal fee issued in the court of second instance, under art. 398² § 1 of the Code of Civil Procedure complaint?” We still have to wait for the answer of the Supreme Court.

ULGA IP BOX – PROPORCJONALNE ALOKOWANIE POŚREDNICH KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W ZAKRESIE KALKULOWANIA DOCHODU Z KWALIFIKOWANEGO IP NA PODSTAWIE USTAWY O CIT

Ulga podatkowa, określana jako „IP BOX”, została wprowadzona do polskiego prawodawstwa 23 października 2018 r. na mocy ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw i obowiązuje od 1 stycznia 2019 r.¹. Przepisy te miały na celu pobudzenie rynku nowych technologii i innowacyjnych rozwiązań, przyznając preferencje podatkowe podmiotom będącym właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub posiadaczem prawa do korzystania z praw własności intelektualnej na podstawie umowy licencyjnej. Dokonano tego poprzez preferencyjne opodatkowanie dochodów uzyskanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej przy zastosowaniu stawki 5% w podatku PIT i CIT². Pomimo iż upłynęło już ponad dwa lata, od kiedy po raz pierwszy wprowadzono do polskich ustaw o podatkach dochodowych tę regulację, wciąż pojawia się wiele pytań co do prawidłowego ustalania podstawy opodatkowania i kalkulowania ww. ulgi. Jak powinno się to zrobić w praktyce?

1. Podstawa opodatkowania preferencyjną stawką w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Jednym z często powtarzających się pytań jest to, czy korzystający z ulgi IP BOX, kalkulując podstawę opodatkowania, mogą uwzględniać tzw. pośrednie koszty prowadzenia działalności gospodarczej, takie jak np. koszty wynajmowanego lokalu, wynagrodzenia pracowników niebędących bezpośrednio zaangażowanych w prace badawczo-rozwojowe (np. obsługa administracyjna biura), odpisy amortyzacyjne lub raty leasingowe itd. Z uwagi na nieprecyzyjne postanowienia

przepisów regulujących te kwestie dochodzi do sytuacji, w których podatnicy, kalkulując dochód opodatkowany preferencyjną stawką, czasami wolą nie uwzględniać ponoszonych przez siebie pośrednich kosztów uzyskania przychodów, aby nie narazić się na zarzut zaniżenia podstawy opodatkowania.

Jakie jest zatem prawidłowe podejście? Czy rzeczywiście podatnicy, którzy pomijają ponoszone wydatki pośrednie są bardziej bezpieczni i minimalizują ryzyko zakwestionowania ich rozliczeń? A jeśli można uwzględnić pośrednie koszty prowadzonej działalności gospodarczej na potrzeby obliczeń IP BOX, to jak prawidłowo to robić w zakresie kalkulowa-

Rafał Dąbrowski

Autor jest Starszym Menedżerem w Dziale Doradztwa Podatkowego Russell Bedford. Prawnik, doradca podatkowy wpisany na listę Krajowej Rady Doradców Podatkowych, licencjonowany doradca restrukturyzacyjny, aplikant adwokacki Izby Adwokackiej w Warszawie. Nadzoruje pomoc w analizie, przygotowaniu i realizacji rozwiązań korzystnych dla klientów z perspektywy prawno-podatkowej i biznesowej. Od 2011 r. zajmuje się doradztwem dla czołowych firm z różnych sektorów gospodarki. W szczególności specjalizuje się w doradztwie dla branży stalowej, paliwowej, budowlanej, transportowej, nieruchomości oraz IT. Doradzając przy licznych transakcjach gospodarczych oraz przeprowadzając i nadzorując badania due diligence podatkowe zyskał wieloletnią praktykę z dziedziny prawa podatkowego i gospodarczego. Realizuje procesy restrukturyzacyjne oraz sporządza podatkowe dokumentacje cen transferowych. Posiada bogate doświadczenie w kompleksowym prowadzeniu projektów z zakresu krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego. Prelegent konferencji oraz szkoleń dotyczących prawa podatkowego. Autor wielu artykułów o tematyce podatkowej, publikowanych w prasie branżowej.

Słowa kluczowe: podatki, ulga IP Box, ulga podatkowa, opodatkowanie, podstawa opodatkowania, dochód, przychody, koszty pośrednie, kwalifikowane IP, kwalifikowane prawa własności intelektualnej, wskaźnik Nexus, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

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

2 Uzasadnienie do projektu ustawy wprowadzającej ulgę IP BOX wskazuje, iż: „Proponowane w projekcie ustawy rozwiązanie polega na preferencyjnym opodatkowaniu 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z praw własności intelektualnej, których podatnik jest właścicielem, współwłaścicielem, użytkownikiem lub posiada prawa do korzystania z nich na podstawie umowy licencyjnej i które są chronione na podstawie obowiązującego prawa krajowego lub międzynarodowego przez m.in. patent, dodatkowe prawo ochronne na wzór użytkowy czy prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, zwane dalej kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej (...) Warunkiem koniecznym dla skorzystania z projektowanej preferencji jest wymóg prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, komercjalizacją, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej”.

nia tej ulgi? Celem niniejszego artykułu jest wskazanie odpowiedzi na te pytania.

Prawa własności intelektualnej (dalej jako prawa IP), z których dochód uprawnia do zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania, zostały wymienione w art. 24d ust. 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³ (dalej: u.p.d.o.p.). Przepis ten stanowi, że do tych praw należą nie tylko te wytworzone przez podatników, ale również prawa nabyte przez podatników, jeżeli po nabyciu zostaną one przez podatnika rozwinięte lub ulepszone. Artykuł 24d ust. 1 u.p.d.o.p. wskazuje, że podatek dochodowy od takich dochodów osiąganych przez podatników wynosi 5% podstawy opodatkowania.

Bardzo istotną kwestią jest również to, iż art. 24d ust. 3 u.p.d.o.p. wskazuje, że podstawę opodatkowania, od której obliczany będzie podatek dochodowy w wysokości 5%, stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym. Przy czym w rozumieniu art. 24d ust. 4 u.p.d.o.p. wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego IP ustala się dla każdego kwalifikowanego IP jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego IP osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika Nexus⁴. W celu otrzymania zatem wartości podstawy opodatkowania, do której należy zastosować stawkę w wysokości 5%, trzeba zsumować wszystkie kwalifikowane dochody z kwalifikowanego IP.

Szczególnie powinno się zwrócić uwagę na fakt, iż art. 24d ust. 5 u.p.d.o.p. stanowi, że nie zalicza się do kosztów, o których mowa w art. 24d ust. 4 u.p.d.o.p., tych wydatków, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej. Dlatego w tym miejscu należy wskazać, iż przepis ten odnosi się jedynie do wskaźnika Nexus i nie ma on zastosowania w przypadku obliczania dochodu z kwalifikowanego IP, który jest przez ten wskaźnik mnożony.

W związku z powyższym na szczególną uwagę zasługuje tutaj stwierdzenie, iż kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wskaźnika Nexus, co wskazuje, że dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej nie jest tym samym, co kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Oznacza to bez wątpienia, iż dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej powinien być wyliczany tak samo jak dochód z innych źródeł przychodu, także tych, które nie spełniają wymogów kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Dopiero po wyliczeniu dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej możliwe jest wskazanie, które koszty wpływają na kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

2. Sposób przyporządkowania kosztów pośrednich do przychodów z kwalifikowanego IP

Powyższe przepisy wskazują zatem jednoznacznie, iż do wyliczenia prawidłowej wartości dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (przed pomnożeniem ich przez wskaźnik Nexus) niezbędne jest w pierwszej kolejności przyporządkowanie kosztów pośrednich do przychodów z kwalifikowanego IP według wspomnianej proporcji.

W ocenie autora artykułu prawidłowym sposobem będzie alokowanie kosztów pośrednich do przychodów z kwalifikowanego IP według proporcji ustalonej jako stosunek przychodów z kwalifikowanego IP do przychodów ogółem z prowadzonej działalności gospodarczej w danym roku podatkowym. Stanowisko to należy poprzeć ogólnie przyjętą zasadą, że jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów z różnych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, to koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim zostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

Podkreślenia wymaga fakt, iż ustawodawca nie określił innej metody przyporządkowania kosztów w przypadku równoczesnego uzyskiwania przychodów z różnych źródeł, tj. z działalności opodatkowanej, korzystającej z preferencyjnej stawki podatku lub zwolnionej. W sytuacji braku możliwości jednoznacznego,

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

4 Wskaźnik Nexus ma przede wszystkim na celu uprzywilejowanie podmiotów, które wytwarzają kwalifikowane prawo własności intelektualnej w całości we własnym zakresie. Zgodnie z art. 24d ust. 4 u.p.d.o.p. wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru, w którym poszczególne litery oznaczają koszty faktycznie poniesione przez podatnika na:

a) prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej,
b) nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3,
c) nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4,
d) nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

obiektywnego przypisania danej kategorii kosztów do poszczególnych źródeł przychodów, podatnik jest więc zobligowany do zastosowania tzw. klucza przychodowego, o którym mowa w art. 15 ust. 2 i 2a u.p.d.o.p.

Klucz ten powinien odpowiadać proporcji, w jakiej pozostają przychody podlegające opodatkowaniu oraz przychody opodatkowane preferencyjną stawką. Jest to klucz uniwersalny i obligatoryjny, gdy brak jest możliwości ustalenia kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła.

W celu prawidłowego obliczenia podstawy opodatkowania korzystającej z preferencyjnego opodatkowania IP BOX niezbędne jest zatem przyporządkowanie do każdego kwalifikowanego IP kosztów uzyskania przychodów o charakterze pośrednim, czyli takich, które są zarówno kosztami poszczególnego kwalifikowanego IP, jak też innych źródeł przychodów, które nie spełniają wymogów kwalifikowanego IP.

Po ustaleniu wartości wspólnej, a następnie przypadającej w swojej proporcji na przychody poszczególnego kwalifikowanego IP, należy alokować je w takim stopniu, w jakim stosunek przychodów z kwalifikowanego IP przypada do przychodów ogółem z prowadzonej działalności gospodarczej w danym roku podatkowym.

Ustalenie prawidłowej wartości dochodów z kwalifikowanego IP jest warunkiem właściwego wyliczenia kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego IP, dlatego w celu ustalenia prawidłowej wartości podstawy opodatkowania niezbędne jest określenie wysokości kosztów uzyskania przychodów zarówno o charakterze bezpośrednim, jak i pośrednim. W sytuacjach, gdy nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie kosztów uzyskania przychodów generowanych w ramach całej działalności oraz przeprowadzonych operacji o charakterze pośrednim do poszczególnych źródeł przychodu, koszt ten powinien być przypisany do niego w rozumieniu przepisów art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p. Wyłączenie zatem kosztów pośrednich dla kwalifikowanego IP z kalkulacji klucza nie byłoby zgodne z przepisami prawa podatkowego, a w efekcie klucz zostałby ustalony w nieprawidłowej wysokości. Wynika to również z faktu, że to na podatniku ciąży obowiązek ustalenia takich zasad ewidencjonowania, podziału oraz rozliczania kosztów, które pozwolą na prawidłowe ustalenie przychodów podatkowych i kosztów uzyskania przychodów podlegających opodatkowaniu, w tym korzystających z ulgi kwalifikowanego IP.

3. Podsumowanie

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że w pierwszej kolejności na-

leży dokonać oceny ponoszonych kosztów na podstawie kryteriów określonych w art. 15 u.p.d.o.p. Następnie wydatki, które mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, powinny zostać przyporządkowane do danego rodzaju działalności, tj. działalności spełniającej wymogi kwalifikowanego IP i działalności niespełniającej tych wymogów.

Nieuwzględnianie w obliczeniach pośrednich kosztów uzyskania przychodów prowadziłoby zatem do „zafałszowania” obrazu, bowiem jeśli podatnik uzyskuje przychody z kwalifikowanych IP oraz inne, to w sytuacji nieuwzględnienia w odpowiedniej proporcji pośrednich kosztów przy obliczaniu dochodu z kwalifikowanego IP, podatnik przypisujący całość kosztów pośrednich do innych przychodów w sposób nieuprawniony zaniżałby dochody z tej części działalności. W związku z powyższym, aby prawidłowo obliczyć dochód z praw własności intelektualnej (mnożony następnie przez wskaźnik Nexus) należy alokować koszty pośrednie do przychodów z kwalifikowanego IP według proporcji ustalonej jako stosunek przychodów z kwalifikowanego IP do przychodów ogółem z prowadzonej działalności gospodarczej w danym roku podatkowym, co w dalszej kolejności pozwoli na prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania korzystającej z preferencji IP BOX.

Summary

Rafał Dąbrowski

IP Box relief – proportionate allocation of indirect business expenses in calculating income from qualified IP under the CIT Act

In order to correctly calculate income from IP rights (then multiplied by the nexus factor), indirect costs should be allocated to revenues from qualified IP according to the proportion determined as the ratio of revenues from qualified IP to total revenues from business activities in the given tax year, which will then allow the correct determination of the tax base benefiting from the IP BOX preference.

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

Doce System Solutions sp. z o.o., www.doce.com.pl

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

Recenzenci: dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

Wydawca

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

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 30 000 znaków ze spacjami (do 17 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

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

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

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

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

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

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

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

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further