

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

2 Należyta staranność

nabywcy przedsiębiorstwa
jako przesłanka wyłączenia
odpowiedzialności
za cudze podatki

ROBERT KRASNODĘBSKI



12
Przyszłość prawa podatkowego
w Polsce na gruncie prawa
wspólnotowego.
**Dyrektywy
PILLAR 2 i BEFIT**
szansa rozwoju dla przedsiębiorstw
i państwa czy zagrożenie?

JĘDRZEJ RUSINEK

16
Transakcje
dokonywane pomiędzy
**centralą
i jej
oddziałem**
a grupa VAT

IRENA TALARCZYK-STĘPNIK

22
1,5%
**należnego
podatku
rolnego**
– analiza krytyczna przepisów
i propozycja zmian

DR ADAM BOJARSKI

SPIS TREŚCI

- 2** Należyta staranność nabywcy przedsiębiorstwa jako przesłanka wyłączenia odpowiedzialności za cudze podatki
ROBERT KRASNODĘBSKI
- 12** Przyszłość prawa podatkowego w Polsce na gruncie prawa wspólnotowego. Dyrektywy PILLAR 2 i BEFIT – szansa rozwoju dla przedsiębiorstw i państwa czy zagrożenie?
JĘDRZEJ RUSINEK
- 16** Transakcje dokonywane pomiędzy centralą i jej oddziałem a grupa VAT
IRENA TALARCZYK-STĘPNIK
- 22** 1,5% należnego podatku rolnego – analiza krytyczna przepisów i propozycja zmian
DR ADAM BOJARSKI
- 30** Nie tylko podatek od nieruchomości dotyczy nieruchomości – podatek od przychodów z budynków w kilku słowach i interpretacjach
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 34** Zgłoszenie przez członka zarządu spółki kapitałowej wniosku o ogłoszenie upadłości we „właściwym czasie” – wątpliwości Rzecznika Praw Obywatelskich i stanowisko Ministerstwa Finansów
JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA
- 42** Korzyści małych jednostek, czyli trzeci Polski Ład
AGNIESZKA CZERNIK
- 50** Workation dla pracowników czy więcej obowiązków dla pracodawców?
BARTŁOMIEJ ŁUKASIK
- 56** Polska Strefa Inwestycji coraz mniej stresująca
MAGDALENA WOGA
- 62** Ulga dla bezpieczeństwa to coś więcej niż podatki
PATRYK KOZIOL



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie Kwartalnika Doradca Podatkowy.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł Roberta Krasnodębskiego „Należyta staranność nabywcy przedsiębiorstwa jako przesłanka wyłączenia odpowiedzialności za cudze podatki”. Zdaniem autora należyta staranność jako kryterium oceny działania danego podmiotu jest coraz częściej wykorzystywana zarówno przez ustawodawcę podatkowego, jak i judykaturę przy określaniu skutków podatkowych zachowań osoby zobowiązanej. Jak uważa autor, kryterium to skupia obecnie największą uwagę w związku z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego, zarówno od osób prawnych, jak i fizycznych (wht), a także w rozliczeniach podatku od towarów i usług.

Z prawdziwą przyjemnością polecam Państwu również lekturę artykułu Jędrzeja Rusinka „Przyszłość prawa podatkowego w Polsce na gruncie prawa wspólnotowego. Dyrektywy PILLAR 2 i BEFIT – szansa rozwoju dla przedsiębiorstw i państwa czy zagrożenie?” W artykule autor zauważa, że działalność UE jest korzystna dla państw członkowskich, jak i dla rodzimych przedsiębiorstw, co potwierdzają chociażby dyrektywy o wspólnym opodatkowaniu spółek dominujących i zależnych różnych państw członkowskich (2011/96/), czy przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania podwójnego opodatkowania (2016/1164).

Zapraszam także Państwa do lektury artykułu Ireny Talarczyk-Stępień „Transakcje dokonywane pomiędzy centralą i jej oddziałem a grupa VAT”.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przepisów ustawy o podatku od towarów i usług regulujących instytucję grupy VAT i ich wpływu na relację centrala – oddział w sytuacji, w której jeden z tych podmiotów jest członkiem grupy VAT, a drugi zlokalizowany jest poza terytorium Polski.

Kolejnym zasługującym na zainteresowanie artykułem jest tekst Adama Bojarskiego „1,5% należnego podatku rolnego – analiza krytyczna przepisów i propozycja zmian”, w którym autor dokonuje krytycznej analizy przepisów wprowadzających 1,5% należnego podatku rolnego oraz przedstawienia propozycji zmian w zakresie przekazania 1,5% należnego podatku rolnego.

W tym numerze Kwartalnika Doradca Podatkowy znajdą Państwo kolejne ciekawe artykuły: Urszuli Sałacińskiej-Matwiejczyk „Nie tylko podatek od nieruchomości dotyczy nieruchomości – podatek od przychodów z budynków w kilku słowach i interpretacjach” oraz tekst Justyny Zając-Wysockiej „Zgłoszenie przez członka zarządu spółki kapitałowej wniosku o ogłoszenie upadłości we «właściwym czasie» – wątpliwości Rzecznika Praw Obywatelskich i stanowisko Ministerstwa Finansów”.

Innymi godnymi polecenia artykułami są: tekst Agnieszki Czernik „Korzyści małych jednostek, czyli trzeci Polski Ład”, Bartłomieja Łukasika „Workation dla pracowników czy więcej obowiązków dla pracodawców?”, Magdaleny Wogi „Polska Strefa Inwestycji coraz mniej stresująca” oraz „Ulga dla bezpieczeństwa to coś więcej niż podatki” Patryka Koziół.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury

**DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

**PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI**

Należyta staranność

**nabywcy przedsiębiorstwa jako
przesłanka wyłączenia odpowiedzialności
za cudze podatki**



Należyta staranność jako kryterium oceny działania danego podmiotu jest coraz częściej wykorzystywana zarówno przez ustawodawcę podatkowego, jak i judykaturę przy określaniu skutków podatkowych zachowań osoby zobowiązanej. Kryterium to skupia obecnie największą uwagę w związku z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego, zarówno od osób prawnych, jak i fizycznych (wht), a także w rozliczeniach podatku od towarów i usług.

ROBERT KRASNODEBSKI

Do ustaw o podatkach dochodowych pojęcie należytej staranności wprowadzone zostało z dniem 1 stycznia 2019 r.¹ Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa CIT) przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 [tej ustawy], zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Analogiczna regulacja wprowadzona została do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 41 ust. 4aa ustawy PIT).

Należyta staranność w świetle ustawy CIT i ustawy PIT to zatem kryterium oceny działania płatnika, który przy wypłacie określonych należności odstępuje od poboru zryczałtowanego podatku dochodowego według podstawowej stawki przewidzianej przez przepisy ustawy, uznając, że spełnione są przesłanki zastosowania zwolnienia lub niższej stawki podatku.

Koncepcja zachowania przez podatnika należytej staranności w relacjach z kontrahentami zyskała także na znaczeniu w rozliczeniach podatku od towarów i usług. W tym przypadku było to jednak nie tyle efektem aktywności polskiego ustawodawcy, co rozwojem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości

UE dopuszczającego możliwość ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT. W ocenie TSUE odmowa prawa do odliczenia podatku naliczonego powinna mieć miejsce w przypadku, gdy sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie, a w przypadku podatnika, który nie wiedział, że czynność opodatkowana związana była z popełnieniem przez inny podmiot oszustwa lub nadużycia, prawo do odliczenia podatku naliczonego nie powinno zostać mu odebrane, jeżeli podatnik przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT². Jako że zarówno w ustawie VAT, jak i unijnych dyrektywach nie zdefiniowano pojęcia należytej staranności ani nie określono kryteriów oceny działań podatnika, lukę te zaczęły wypełniać organy podatkowe. Na uwagę zasługuje wydana przez Ministerstwo Finansów *Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*. Jej celem było określenie najistotniejszych okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przy ocenie zachowania podatników. Znaczenie tego dokumentu nie jest jednak doniosłe, skoro w jego treści określono niezobowiązujący charakter poprzez wskazanie, że podjęcie przez podatnika działań wskazanych w *Metodyce* jedynie istotnie zwiększa prawdopodobieństwo dochowania przez podatnika należytej staranności.

Aktywność judykatury w zakresie kryterium należytej staranności nie ogranicza się tylko do podatku od towarów i usług. Obecne jest ono bowiem w orzecznictwie sądowym, w związku ze sporami toczonymi przez podatników z organami podatkowymi na tle art. 15 i art. 16 ustawy CIT i możliwości zaliczania określonych wydatków w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Aczkolwiek wśród ustawowych przesłanek uznawania określonych wydatków za koszt uzyskania przychodów nie ma wprost wymienionego wymogu zachowania przez podatnika należytej staranności w prowadzonej przez niego działalności, to szczególnie w przypadku strat, kar umownych oraz innych wydatków o charakterze kompensującym czy odszkodowawczym, dla uznania czy stanowią one koszt podatkowy, coraz częściej łączone są w orzecznictwie z oceną, czy podatnik mógł takiego rodzaju wydatku uniknąć. Przykładowo w wyroku NSA z dnia 20 marca 2019 r.³ Sąd zauważył, iż kosztowy charakter – w świetle treści art. 15 ust. 1 ustawy CIT – mogą mieć tylko te straty, które powstały wskutek zdarzeń nieprzewidywalnych i nie do uniknięcia przez podmiot gospodarczy starannie prowadzący swoje interesy. Okoliczność zaistnienia owej należytej staranności musi być analizowana ad casum na podstawie obiektywnych kryteriów i w oparciu o konkretne okoliczności faktyczne, przy czym punktem odniesienia dla oceny należytej staranności winien być „wzór” profesjonalnego przedsiębiorcy, który zobowiązany jest do prowadzenia

działalności gospodarczej w sposób rzetelny, solidny, mając na uwadze dbałość o własne interesy. Koncepcja należytej staranności przy kwalifikowaniu wydatków jako kosztów uzyskania przychodów zaczyna coraz częściej nabierać charakteru uniwersalnej przesłanki.

przesłanka zwalniająca z odpowiedzialności nabywcę przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) jako osobę trzecią za zaległości podatkowe zbywającego. Ratio legis art. 112 Ordynacji podatkowej polega przede wszystkim na zabezpieczeniu interesów finansowych Skarbu

pozwalają – w ocenie autora – na odkodowanie znaczenia terminu należyta staranność użytego na potrzeby Ordynacji podatkowej, a być może stanowić będą także pomoc przy stosowaniu tego miernika zachowania osoby zobowiązanej na gruncie innych ustaw podatkowych.

Koncepcja **należytej staranności** przy kwalifikowaniu wydatków jako kosztów uzyskania przychodów zaczyna coraz częściej nabierać charakteru uniwersalnej przesłanki.

Prawodawca nie dokonał dotychczas próby zdefiniowania należytej staranności na potrzeby wyżej wskazanych obszarów, co zmusza do poszukiwań – zgodnie z zasadami wykładni systemowej – znaczenia tego terminu w innych przepisach podatkowych, a w przypadku niepowodzenia, w aktach prawnych należących do innych gałęzi prawa. Dla tych celów interesująca może być próba odkodowania terminu należyta staranność użytego przez ustawodawcę podatkowego po raz pierwszy kilkanaście lat temu w związku z nowelizacją zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części⁴. Zgodnie z treścią art. 112 § 1 Ordynacji podatkowej nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach. Zachowanie należytej staranności ujęte zostało zatem jako

Państwa w przypadkach, gdy podatnik nie wywiązał się z zaległych zobowiązań podatkowych i poprzez przenoszenie własności należących do niego składników majątkowych na inne podmioty zmniejszały szansę lub wręcz uniemożliwiały zaspokojenie należności wierzyciela publicznoprawnego⁵.

Ustawodawca także i w tym przypadku nie zdecydował się na przybliżenie rozumienia terminu należyta staranność wykorzystanego w art. 112 Ordynacji podatkowej czy na wprowadzenie – znanego obecnie z ustaw o podatkach dochodowych – kryterium adekwatności w stosunku do osoby nabywcy, rozmiaru i charakteru jego działalności, powiązań z osobą zbywcy etc. Z przyczyn wyjaśnionych poniżej należyta staranność jako przesłanka wyłączająca odpowiedzialność osoby trzeciej nie była także przedmiotem większego zainteresowania jurysprudencki. Jednakże szczególnie kontekst, w jakim została ona użyta, charakter czynności zbycia przedsiębiorstwa, a przede wszystkim jej ścisły cywilistyczny rodowód

Próbując zrozumieć znaczenie należytej staranności w kontekście art. 112 Ordynacji podatkowej, pamiętać należy, że efekt wyłączenia czy ograniczenia odpowiedzialności nabywcy jako osoby trzeciej za cudze zaległości podatkowe uzyskany może być także, w praktyce przede wszystkim, poprzez uzyskanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej. Nabywca nie odpowiada bowiem za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w tym zaświadczeniu. Na mocy art. 306g § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe w zakresie, o którym mowa w art. 112 § 1, wydają – na wniosek zbywającego lub na wniosek nabywcy za zgodą zbywającego – zaświadczenie, w którym określają wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia. Analizując wzajemne relacje przesłanek wyłączających odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa za zaległości podatkowe zbywcy, stwierdzić należy, że uzyskanie rzeczownego zaświadczenia wyłącza ocenę kryterium zachowania należytej

staranności. Brak wskazania zaległości podatkowych w wydanym zaświadczeniu oznacza bowiem (z zachowaniem ustawowych terminów) brak odpowiedzialności, natomiast ich ujawnienie przez organ podatkowy uniemożliwia dowodzenie, że nabywca nie wiedział czy też nie mógł dowiedzieć się o istnieniu zaległości fiskalnych zbywcy. A zatem kryterium zachowania należytej staranności nabywcy oceniać można wyłącznie w sytuacji nie uzyskania zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej. Ze względu na relatywnie szybką procedurę jego uzyskania, jej mało sformalizowany i nieskomplikowany charakter oraz niewysokie opłaty za wydanie rzeczonożego zaświadczenia, sytuacje rezygnacji z występowania o wydanie zaświadczenia przy zbyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w praktyce gospodarczej nie są w zasadzie spotykane. Pozostają zatem przypadki, w których nie dochodzi do uzyskania zaświadczenia ze względu na brak czasu przez zawarciem umowy zbycia, niewiedzę o prawie do jego uzyskania, odmowę wydania przez organ podatkowy, omyłkowe wystąpienie o zaświadczenie inne niż te, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, np. zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości, o którym mowa w art. 306e Ordynacji podatkowej, czy też zawieszenie terminów do wydania zaświadczenia np. w związku z pandemią. Ze względu na fakt, że zbywanie przedsiębiorstwa to transakcja charakterystyczna dla profesjonalnego obrotu gospodarczego, sytuacje te są wyjątkowe. Stąd wspomniany wyżej brak szerszego zainteresowania tą tematyką w doktrynie i orzecznictwie.

Jednocześnie w związku z odpowiedzialnością nabywcy za zaległości podatkowe zbywcy ujawnione w zaświadczeniu, o którym mowa

w art. 306g Ordynacji podatkowej, sam fakt wystąpienia z wnioskiem o jego wydanie nie może być oceniany w kategoriach zachowania należytej staranności. Błędna jest zatem teza prezentowana w wyroku WSA w Krakowie⁶, że *należy zatem przyjąć, że zwrócenie się potencjalnego nabywcy przedsiębiorstwa do organu podatkowego o wydanie przedmiotowego zaświadczenia stanowiłoby niewątpliwie akt należytej staranności*. Pogląd wyrażony w cytowanym wyżej wyroku powtórzony został w doktrynie⁷, gdzie podkreślono, że *wskazane wyłączenie należy interpretować przede wszystkim z uwzględnieniem narzędzi prawa podatkowego, w które ustawodawca wyposażył potencjalnego nabywcę*. Podmiot taki na mocy art. 306g o.p. *uprawniony jest do uzyskania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywającego*. Wystąpienie o takie zaświadczenie przed dokonaniem transakcji należy uznać właśnie za przejaw należytej staranności.

Przyjęcie tego poglądu nie jest akceptowalne zarówno z punktu widzenia wykładni literalnej, jak i systemowej. Oznaczałoby, że samo już wystąpienie o wydanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, faktycznie eliminuje odpowiedzialność. Przy takiej interpretacji część treści art. 112 Ordynacji podatkowej jest zbędna. Dodatkowo wystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia w trybie art. 306g Ordynacji podatkowej nie zawsze przecież skutkować będzie uzyskaniem takiego zaświadczenia. Organ podatkowy na podstawie art. 306c Ordynacji podatkowej może – przy spełnieniu ustawowych przesłanek – odmówić wydania takiego zaświadczenia. Następuje to w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Jak wskazuje NSA w wyroku z dnia 27 kwietnia 2012 r.⁸, postanowienie o odmowie wydania zaświadczenia, niezależnie od powodów, mery-

torycznej trafności i uzasadnienia podjęcia takiego rozstrzygnięcia, nie wskazuje, co oczywiste, jakiegokolwiek kwoty, wartości zaległości podatkowych. Z tego powodu nie wynikają z niego żadne wartości, w relacji do których ograniczyć by można odpowiedzialność osoby trzeciej na podstawie art. 112 § 6 i § 7 Ordynacji podatkowej. Jak trafnie zauważa dalej Sąd, przyjęcie przeciwnego poglądu oznaczałoby, że w „interesie faktycznym” ubiegającego się o wydanie zaświadczenia bardziej leżałoby uzyskanie postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia, nie zaś otrzymanie zaświadczenia wykazującego określone zaległości podatkowe, co ewidentnie sprzeczne byłoby z celem regulacji prawnych Ordynacji podatkowej.

Trudność pogodzenia stanowiska zaprezentowanego przez WSA w Krakowie z treścią art. 112 § 6 i 7 oraz art. 306g Ordynacji podatkowej skierowała uwagę doktryny na art. 306e Ordynacji podatkowej i wydawane na jego podstawie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości. Uznając zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości (art. 306e Ordynacji) za urzędowe poświadczenie braku zaległości, w literaturze postawiona została teza⁹, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym, gdzie zbywający może uzyskać zaświadczenie o braku zaległości zarówno na podstawie art. 306g, jak i art. 306e o.p., brak jest racjonalnych podstaw do ograniczenia ochrony nabywcy tylko do pierwszego z tych zaświadczeń. Jeżeli zatem jedno bądź drugie poświadcza brak zaległości, to nabywca może działać, opierając się na każdym z nich, dopełniając należytej staranności, o której mowa w art. 112 § 1 o.p.¹⁰

Zrównanie skuteczności ochrony nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części niez-

leżnie od tego, jakie zaświadczenie uzyska: o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości (art. 306e Ordynacji) czy zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego (art. 306g Ordynacji podatkowej) jest – biorąc pod uwagę nie tylko brzmienie art. 112 Ordynacji podatkowej, ale także odmienny cel obu zaświadczeń, zakres przedmiotowy, tryb wydawania etc. – choć atrakcyjne dla ochrony praw nabywców, trudne jednak do zaakceptowania. Podobne stanowisko odnaleźć można w orzeczeniu NSA z dnia 29 stycznia 2014 r.¹¹, w którym sąd stwierdził, że zgodnie z tym przepisem [art. 112 Ordynacji podatkowej] nabywca nie odpowiada za zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 306g. Przepis ten wprowadza wyłączenie odpowiedzialności nabywcy. Stanowi on więc wyjątek od zasady ponoszenia odpowiedzialności nabywcy za zaległości podatkowe. Odwołuje się on przy tym wyraźnie do zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, a nie jakiegokolwiek zaświadczenia o nieposiadaniu przez zbywcę zaległości.

Teza o faktycznym zrównaniu skutków uzyskania zaświadczeń, o których mowa w art. 306e oraz 306g Ordynacji podatkowej, jest – w ocenie autora – efektem dwóch czynników. Po pierwsze, w starszym orzecznictwie sądów administracyjnych czy apelacyjnych (w zakresie, w którym odpowiedzialność z art. 112 Ordynacji podatkowej rozciągnięta jest na inne rodzaje należności, np. składki na ubezpieczenie społeczne) dotyczącym stanu prawnego obowiązującego do końca 2008 r., a więc przed wprowadzeniem samodzielnej egzoneracyjnej przesłanki wiedzy nabywcy o zaległościach podatkowych, w uzasadnieniach wyroków pojawiały się sformułowania, że niewystąpienie z wnioskiem o wydanie zaświadczenia przed planowanym

nabyciem składnika majątkowego jest przejawem niedbalstwa, braku staranności etc. ze strony nabywcy w prowadzeniu interesów. Nie miały one jednak samodzielnego znaczenia, gdyż o aktywizacji odpowiedzialności decydował tylko fakt braku odpowiedniego zaświadczenia, podkreślały jednak, że taka postawa nabywcy nie zasługuje na ochronę prawną¹². Po nowelizacji Ordynacji podatkowej dalsze łączenie braku zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g, z niedbałością w prowadzeniu swoich spraw skutkować może nieuprawnionym połączeniem tych przesłanek. Po drugie, jest ona pochodną akcentowania konieczności użycia przez nabywcę przedsiębiorstwa instrumentów należytej staranności należących do obszaru prawa podatkowego. Do pewnego stopnia można wspierać stanowisko o faktycznym zrównaniu skutku uzyskania zaświadczeń z art. 306g oraz 306e Ordynacji podatkowej tym, że osoba trzecia, ze względu na ustawową ochronę tajemnicy skarbowej, nie może w inny sposób – niż poprzez procedurę uzyskania zaświadczenia – uzyskać informacji od wierzyciela (organu podatkowego) o tym, czy potencjalny zbywca przedsiębiorstwa jest jego dłużnikiem podatkowym. Wymaga to jednak odrzucenia jednoznacznej treści Ordynacji ustawy i przejścia na uzasadnienie aksjologiczne. Przyjęcie takiego sposobu wykładni przepisów podatkowych, w całkowitym oderwaniu do ich literalnego jasnego brzmienia, wzbudza jednak istotne wątpliwości i nie jest podzielane w orzecznictwie¹³.

Znacznie bardziej uzasadniona jest, biorąc pod uwagę okoliczności wprowadzenia przesłanki należytej staranności w 2009 r. oraz kontekst jej stosowania, analiza wyłączenia odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe w związku z nabyciem przedsiębiorstwa, poprzez

odwołanie się do analogicznych zasad wynikających z k.c.

Wprowadzając przesłankę zwolnienia się z odpowiedzialności nabywcy za długi (tu podatkowe) zbywcy tj. brak możliwości dowiedzenia się – przy zachowaniu należytej staranności – o jego zadłużeniu podatkowym, ustawodawca w Ordynacji podatkowej skopiował wprost rozwiązania funkcjonujące w art. 554 k.c., na mocy którego nabywca przedsiębiorstwa jest odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Uznano zatem – jak się wydaje – że możliwość zwolnienia się przez nabywcę z odpowiedzialności ze długi zbywcy powinna mieć zastosowanie na jednakowych zasadach do wszelkich rodzajów zobowiązań, nie tylko o charakterze cywilnoprawnym, ale także podatkowym.

Historycznie instytucja odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za długi związane z jego prowadzeniem oraz możliwość egzogeneracji poprzez wskazanie braku wiedzy o ich istnieniu nie jest rozwiązaniem nowym. Znana była także kodeksowi zobowiązań¹⁴, zgodnie z treścią którego ten kto nabywał majątek lub przedsiębiorstwo bez przejęcia lub zaspokojenia długów, jakie na nich ciążyły, odpowiadał solidarnie ze zbywcą za te długi nabytym majątkiem lub przedsiębiorstwem, o ile o ich istnieniu w czasie nabycia wiedział lub wiedzieć był powinien (art. 188 § 1 k.z.). Jednocześnie wprowadzono domniemanie wiedzy o istnieniu długów, jeżeli majątek lub przedsiębiorstwo nabyła osoba bliska zbywcy. Zbliżone rozwiązania funkcjonowały także w kodeksie handlowym¹⁵ w stosunku do tzw. przedsiębiorstw rejestrowych.

Odpowiedzialność za długi podatkowe drugiej strony transakcji zbycia majątku także ma swoje historyczne umocowanie. Stosownie do postanowień dekretu z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych¹⁶ za zobowiązania podatkowe obok podatnika odpowiadał wraz z nim solidarnie nabywca całości lub części jego praw majątkowych, jeżeli prawa te albo obrót, przychód lub dochód

nowały w ustawie o zobowiązaniach podatkowych (art. 45)¹⁷. Początkowo Ordynacja podatkowa także przewidywała odpowiedzialność osób trzecich nadal nie tylko w sytuacji nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, lecz także innych składników majątkowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (o waloryzowanej wartości), wprowadzając jednocześnie możliwość jej wyłączenia

jego zorganizowanej części i – nadal przy zachowaniu możliwości skorzystania z zaświadczenia objętego art. 306g – wprowadzono odrębne wyłączenie odpowiedzialności nabywcy przy braku wiedzy (i przy zachowaniu należytej staranności).

Poszukując przyczyn takiej ewolucji regulacji art. 112 Ordynacji podatkowej, w sposób naturalny na plan pierwszy wysuwa się chęć ujednolicenia przez ustawodawcę

Znacznie bardziej uzasadniona jest, biorąc pod uwagę okoliczności wprowadzenia przesłanki należytej staranności w 2009 r. oraz kontekst jej stosowania, analiza wyłączenia odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe w związku z nabyciem przedsiębiorstwa, poprzez odwołanie się do analogicznych zasad wynikających z k.c.

z nich były przyjęte do podstawy opodatkowania. W szczególnej sytuacji transakcji z osobą prawną, za zobowiązania podatkowe takiej osoby prawnej odpowiadał solidarnie z podatnikiem nabywca praw majątkowych osoby prawnej albo takiego zespołu przedmiotów lub praw majątkowych, bez którego nie było możliwe kontynuowanie dotychczasowej działalności osoby prawnej. Odpowiedzialność za cudze podatki aktywowana była zatem nie tylko przy nabyciu przedsiębiorstwa, lecz także innych składników majątkowych, brak było także możliwości jej wyłączenia ze względu na przesłankę wiedzy. Podobne koncepcyjne rozwiązania funkcjo-

(ograniczenia) poprzez uzyskanie zaświadczenia w trybie art. 306g. W latach 1998 – 2008 r. nabywca przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) mógł się zwolnić z odpowiedzialności za długi podatkowe zbywcy (oraz z nimi zrównane) tylko poprzez uzyskanie odpowiedniego zaświadczenia, a stosunku do innych zobowiązań (tych o charakterze cywilnoprawnym) udowadniając, że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Z dniem 1 stycznia 2009 r. art. 112 Ordynacji podatkowej nadano obowiązującą obecnie treść, ograniczając odpowiedzialność tylko do sytuacji nabycia przedsiębiorstwa lub

zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za długi zbywcy, bez względu na to czy mają one charakter publiczny, czy prywatny. Zostawienie jednak dodatkowej możliwości zwolnienia z odpowiedzialności za zaległości w postaci zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, stworzyło dość niezwykłą w naszym systemie prawnym sytuację, w której wierzyciel podatkowy zbywcy przedsiębiorstwa jest teoretycznie gorzej chroniony niż wierzyciel prywatny.

Ograniczenie odpowiedzialności osoby trzeciej poprzez odwołanie do przesłanki wiedzy i należytej staranności nie jest charakterystyczne w prawie cywilnym tylko

dla zbycia przedsiębiorstwa. Wskazać można także na treść art. 527 kodeksu cywilnego (akcja paulińska), zgodnie z którym gdy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć. Interesujące w tym kontekście jest, to że nowelizacja Ordynacji podatkowej dokonana została w okresie burzliwej dyskusji dotyczącej możliwości wykorzystania instytucji skargi paulińskiej do ochrony należności publicznoprawnych¹⁸ i służyć mogła budowaniu argumentacji przemawiającej za taką wykładnią¹⁹.

Odwołanie się przez ustawodawcę do kryterium wiedzy i standardu należytej staranności zarówno w stosunku do zobowiązań publicznych (podatkowych), jak i cywilnych uzasadnia poszukiwania ich treści w regulacjach k.c., w szczególności

wobec braku stosownych regulacji w prawie podatkowym.

Jak zauważa S. Babiarczyk²⁰, w stosunkach cywilnoprawnych miernik należytej staranności występuje zarówno przy odpowiedzialności deliktowej, jak i przy odpowiedzialności kontraktowej, jest jednak w obydwu tych sytuacjach inaczej ujmowany. Ponieważ art. 112 Ordynacji podatkowej ma związek

Wzorzec należytej staranności nie jest oparty na indywidualnych cechach i właściwościach dłużnika, lecz na oczekiwaniach wobec osób, które znalazły się w określonej sytuacji. Miernik należytej staranności jest więc zobiektywizowany i stanowi wzorzec pożądanego zachowania. Kwestia niezachowania należytej staranności może być rozpatrywana wówczas, gdy zachowanie dłuż-

Uczciwość, która zakłada chociażby brak współdziałania w wyzbyciu majątku, co mogłoby prowadzić do **pokrzywdzenia wierzycieli**. Jest przy tym rzeczą oczywistą, że prowadzenie przedsiębiorstwa związane jest z powstawaniem różnego rodzaju zobowiązań, w tym podatkowych, które mogły przekształcić się w zaległości.

mością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć. Interesujące w tym kontekście jest, to że nowelizacja Ordynacji podatkowej dokonana została w okresie burzliwej dyskusji dotyczącej możliwości wykorzystania instytucji skargi paulińskiej do ochrony należności publicznoprawnych¹⁸ i służyć mogła budowaniu argumentacji przemawiającej za taką wykładnią¹⁹.

Odwołanie się przez ustawodawcę do kryterium wiedzy i standardu należytej staranności zarówno w stosunku do zobowiązań publicznych (podatkowych), jak i cywilnych uzasadnia poszukiwania ich treści w regulacjach k.c., w szczególności

ze stosunkiem kontraktowym, to dla tego reżimu odpowiedzialności należy przyjąć konieczność stosowania jako reguły miernika abstrakcyjnego, czyli wzorca postępowania kontrahenta przeciętnie starannego w stosunkach społecznych lub w obrocie.

Umocowaniem dla takiego abstrakcyjnego podejścia jest art. 355 k.c., z którego wynika, że dłużnik obowiązany jest do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju (należyta staranność). Należyta staranność w świetle regulacji cywilnych to zatem pewien obiektywny standard zachowania dłużnika w ramach jego obowiązków wynikających z istniejącego, określonego stosunku²¹.

Wzorzec należytej staranności nie jest oparty na indywidualnych cechach i właściwościach dłużnika, lecz na oczekiwaniach wobec osób, które znalazły się w określonej sytuacji. Miernik należytej staranności jest więc zobiektywizowany i stanowi wzorzec pożądanego zachowania. Kwestia niezachowania należytej staranności może być rozpatrywana wówczas, gdy zachowanie dłuż-

zachowanie danej osoby odbiega od tego wzorcowego modelu, oznacza, że osoba ta nie dołożyła należytej staranności. Należyta staranność jest pojęciem odnoszącym się do zewnętrznego zachowania człowieka, a nie do jego przeżyć psychicznych²³. Ocenie podlegają zatem faktycznie podjęte działania.

Interesujące też, że z treści art. 355 § 2 k.c. wynika, że należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się z uwzględnieniem zawodowego charakteru tej działalności. Jak trafnie zauważa doktryna²⁴, wprowadzie art. 112 § 1 o.p. nie rozróżnia tych znaczeń staranności, jednakże należy je uwzględnić przy wykładni tego przepisu. Oznacza to, że w stosunku do nabywcy będącego przedsiębiorcą zachowanie należytej staranności należy rozumieć zawężająco. Zbieżne jest to z oczekiwaniami wyższego wymogu staranności od przedsiębiorcy także na gruncie art. 554 k.c.²⁵

Zestawiając powyższe, budując katalog hipotetycznych zachowań/czynności nabywcy przedsiębiorstwa, których podjęcie mogłoby mieć w świetle Ordynacji podatkowej egzoneracyjny charakter, użyteczne może być sięgnięcie do wskazanych przez orzecznictwo zasad odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa wynikających z k.c., gdzie należyta staranność określono pojęciem *due diligence*, które oznacza badanie, przegląd funkcjonowania przedsiębiorstwa – prowadzony z zachowaniem należytej staranności wymaganej w obrocie profesjonalnym, w zależności od potrzeb z udziałem specjalistów z różnych dziedzin²⁶. W stosunku do zaległości podatkowych specjalistami będą z pewnością doradcy podatkowi. Przyjąć trzeba, że – w myśl założeń ustawodawcy – kierunkiem działań starannego nabywcy win-

na być weryfikacja postępowania (w tym przede wszystkim rozliczeń podatkowych) sprzedawcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Istotne jest także to, że ze względu na przedmiot nabycia, tj. przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, w praktyce kryterium należytej staranności odnosi się do podmiotu prowadzącego lub zamierzającego prowadzić działalność gospodarczą, w tym w oparciu o nabywane składniki, a jak podkreśla się w doktrynie²⁷, czy to indywidualne prowadzenie działalności gospodarczej, czy to wykonywanie obowiązków przez członków organów spółki powinno się odbyć z zachowaniem staranności wynikającej z zawodowego charakteru ich działalności. Obejmuje to w szczególności znajomość procesów organizacyjnych, finansowych, ale także znajomość obowiązującego prawa i następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej.

Podkreśla się także, że miarą należytej staranności jest uczciwość, jakiej przy tego typu transakcjach można oczekiwać od każdego nabywcy²⁸. Uczciwość, która zakłada chociażby brak współdziałania w wyzbyciu majątku, co mogłoby prowadzić do pokrzywdzenia wierzycieli. Jest przy tym rzeczą oczywistą, że prowadzenie przedsiębiorstwa związane jest z powstawaniem różnego rodzaju zobowiązań, w tym podatkowych, które mogły przekształcić się w zaległości. Dlatego należy oczekiwać, że uczciwy nabywca powinien zawsze przedsięwziąć stosowne kroki w celu upewnienia się, czy z prowadzeniem przedsiębiorstwa związane są w chwili nabycia niespłacone długi²⁹. „Należyta staranność” nie może być jednak utożsamiana z „łatwością dowiedzenia się” o istniejących w chwili nabycia zobowiązaniach, ponieważ w konkret-

nych okolicznościach staranność „należyta” może być dalej idąca i uzasadniać wymagania surowsze od „łatwości dowiedzenia się”³⁰. Ta ostatnia uwaga podnoszona na gruncie k.c. nabiera szczególnej aktualności w stosunku do zaległości podatkowych. Objęcie ich tajemnicą skarbową uniemożliwia bowiem potencjalnym nabywcom możliwość sprawdzenia zadłużenia zbywcy u samego wierzyciela poza trybem zaświadczeń. Na marginesie wskazać należy, że sytuacje, w których zbywca przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie współpracuje z potencjalnym nabywcą w procedurze uzyskania takiego zaświadczenia (nie występuje o nie np. mimo zobowiązania kontraktowego, po uzyskaniu zaświadczenia (wskazującego zaległości) nie udostępnia go na żądanie nabywcy lub odmawia udzielenia nabywcy zgody na samodzielne wystąpienie o zaświadczenie) też wydają się wykluczać należyta staranność nabywcy, który mimo takich sygnałów decyduje się na nabycie przedsiębiorstwa lub jego części bez podjęcia dodatkowych działań weryfikujących z udziałem specjalistów. Samo oświadczenie zbywcy, że nie posiada zaległości podatkowych, nie wydaje się wystarczające. Koncepcja uczciwego nabywcy bliska jest wyrażonej w orzecznictwie Sadu Najwyższego³¹ tezie, że art. 554 k.c. (i jego poprzednik art. 526 k.c.) ustanawia domniemanie prawne wrzuszalne, że nabywca przedsiębiorstwa wiedział o zobowiązaniach związanych z jego prowadzeniem.

Reasumując, należyta staranność nabywcy przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 112 Ordynacji podatkowej, to założenie, że jego zbywca może posiadać zaległości podatkowe związane z jego prowadzeniem i podjęta próba weryfikacji negatywnej tego założenia. W praktyce instrumentem służącym takiej

weryfikacji będzie audyt (tzw. due diligence) podatkowy, sprawdzający poprawność rozliczeń zbywcy przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) za okres nie objęty jeszcze przedawnieniem, przy pomocy wykwalifikowanych doradców (przede wszystkim doradców podatkowych). Jego przeprowadzenie, zgodnie z zasadami sztuki zawodowej, uznane winno być za spełnienie miernika należytej staranności uczciwego nabywcy. W ocenie autora dotyczy to także sytuacji, gdy po jakimś czasie negatywny wynik takiego badania nie okazał się być zgodny z rzeczywistością, ze względu na fakt określenia przez organy podatkowe zaległości zbywcy. Przesłanka wyłączenia skutku odpowiedzialności za cudze zaległości podatkowe nie odwołuje się bowiem do skutku, ale działania nabywcy (a tym samym jego profesjonalnych podwykonawców). Organy podatkowe dysponując określonymi środkami prawnymi i instrumentami przymusu, mają znacznie szersze możliwości weryfikacji sytuacji podatkowej danego podmiotu niż jego kontrahenci.

Czy powyższe uwagi, poczynione na gruncie art. 112 Ordynacji podatkowej odnośnie rozumienia terminu należyta staranność wywołującego się z regulacji cywilnoprawnych i odnoszące się do określonego modelu zachowania dłużnika wobec wierzyciela, mogą w pewnym zakresie zostać wykorzystane przy ocenie zachowania podatnika i płatnika podatku dochodowego? W zakresie art. 15 i 16 ustawy CIT i ponoszonych przez podatnika wydatków na rzecz kontrahenta odpowiedź jest pozytywna, o ile, co mocno dyskusyjne, najpierw zaakceptowany zostanie pogląd o wynikającym z nich wymogu zachowania takiej należytej staranności.

Przydatność rozumienia zachowania należytej staranności podatnika w relacjach z kontrahen-

tami dla oceny zachowania płatnika, zobowiązanego do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego, jest jednak wielce wątpliwa.

Przede wszystkim rozstrzygnąć należy, w odniesieniu do jakich relacji ów wzorzec postępowania dłużnika winien być zbudowany: płatnik – kontrahent czy płatnik – ustawodawca? Ze względu na samodzielność zobowiązania płatnika oraz fakt, że odpowiada on za własne działanie (bądź zaniechanie działania) związane z wykonywaniem ustawowych obowiązków, wzorzec i miernik staranności wynikający z art. 26 ustawy CIT nie może być odnoszony i budowany na relacji płatnik – kontrahent. Samo staranne wykonanie zobowiązania wobec wierzyciela (zazwyczaj terminowej zapłaty w pełnej umownie ustalonej wysokości) na przesądza w żaden sposób o właściwej realizacji obowiązków płatniczych, szczególnie przy powszechnym funkcjonowaniu w obrocie gospodarczym tzw. klauzul ubruttwiających. Można wręcz postawić tezę, że oparcie systemu poboru zryczałtowanego podatku na kwocie należności faktycznie zapłaconej (udostępnionej) przez płatnika sprawia, że ewentualny brak staranności w wykonaniu zobowiązania wobec kontrahenta nie ma samodzielnego znaczenia dla wymiaru pobieranego i wpłacanego podatku.

Budowanie wzorca płatnika w odniesieniu do stosunku prawnopodatkowego napotyka na zasadniczą trudność. Nie można bowiem stworzyć samodzielnego, pozaustawowego wzorca zachowania płatnika w stosunku do fiskusa, tym bardziej uwzględniającego charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Nałożenie na dany podmiot obowiązku pełnienia funkcji płatnika nastąpić może bowiem wyłącznie w ustawie, która regulować winna pełen katalog praw i obowiązków związa-

nych z poborem podatku. Ustawa, a czasami umowa międzynarodowa, wskazuje co, kiedy i w jakiej formie winno zostać przez płatnika wykonane. Nie ma miejsca na kreowanie wzorcowego płatnika w inny sposób, jak tylko poprzez zbudowanie jasnego, zamkniętego, ustawowego katalogu czynności podatnika, których realizacja należy do jego obowiązków. Takimi obowiązkami – do końca 2018 r. – było uzyskanie odpowiedniego certyfikatu rezydencji kontrahenta (podatnika) czy też oświadczenia o określonej treści, z których wynikały zasady opodatkowania takiego podmiotu. Zasadniczo obowiązki w zakresie zebrania stosownej dokumentacji (mieszanka dokumentów urzędowych i prywatnych oświadczeń podatnika) zostały utrzymane. Dopełnienie od 2019 r. ustawowego katalogu nieokreślonym wzorcem „starannego płatnika” sugeruje konieczność, oprócz zebrania i formalnej oceny otrzymanych dokumentów, przyjęcia przez płatnika dodatkowych działań. Ustawa nie precyzuje natomiast, czy działania te obejmować mają weryfikację merytoryczną zawartych w tych dokumentach informacji, czy też poszukiwanie innych, dodatkowych informacji pozwalających na ustalenie statusu podatnika i jego prawa do skorzystania z preferencji podatkowych. Niezależnie od koncepcji należytej staranności brak ustawowego wzorca odniesienia ją dyskwalifikuje. Wprowadzenie miernika należytej staranności, przy braku jego zdefiniowania i kwalifikowania go skalą i charakterem działalności, wydaje się jasnym przekroczeniem ustawowych kompetencji i naruszeniem konstytucyjnych zasad opodatkowania. 📌



ROBERT KRASNODEBSKI,
DORADCA PODATKOWY,
RADCA PRAWNY

- 1**_Ustawa z dnia 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.2018.2193.
- 2**_Np. wyroki TSUE w sprawach C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., pkt 51, 52, 55; C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, pkt 44–46, 60; C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid, pkt 44, 45, 47.
- 3**_Wyrok NSA z 20.03.2019 r., II FSK 649/17, LEX nr 2654217.
- 4**_W brzmieniu ustalonym przez art. 1 pkt 22 lit. a) ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. Dz.U.2008.209.1318 zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 1 stycznia 2009 r.
- 5**_Wyrok WSA w Gliwicach z 11.02.2011 r., III SA/GI 1924/10, LEX nr 1126685.
- 6**_Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 października 2013 r. sygn. I SA/Kr 1240/13.
- 7**_R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 112.
- 8**_Wyrok NSA z 27.04.2012 r., II FSK 2123/10, LEX nr 1168112.
- 9**_R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 112.
- 10**_Podobnie P. Karwat, Odpowiedzialność nabywców majątku za zaległości podatkowe zbywców, Pr.i P.-WS 2008, nr 5, s. 16–21, który w stanie prawnym dopuszczającym wydanie zaświadczenia, o którym mowa w art. 306g Ordynacji podatkowej, wyłącznie nabywcy, uznawał – że w myśl zasady prawdy obiektywnej – organy podatkowe zapytane o wysokość zaległości podatkowych danego podatnika, udzielą takiej samej odpowiedzi, niezależnie od tego, od kogo będzie pochodziło pytanie, nie ma żadnego powodu, aby uważać, że zaświadczenie o zaległościach podatkowych wydane na żądanie zbywcy, tj. w innym trybie niż art. 306g, nie chroni nabywcy przed odpowiedzialnością z art. 112.
- 11**_Wyrok NSA z 29.01.2014 r., I FSK 365/13, LEX nr 1449687.
- 12**_Wyrok WSA w Gdańsku z 11.09.2008 r., I SA/Gd 254/08, LEX nr 465809, Wyrok SA w Warszawie z 29.09.2008 r., III AUa 552/08, LEX nr 1641180.
- 13**_W wyroku z 10.11.2009 r., WSA w Gliwicach. Sąd odrzucił możliwość zastąpienia zaświadczenia innym dokumentem np. deklaracjami podatkowymi (sygn. III SA/GI 743/09, LEX nr 558767).
- 14**_Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. Kodeks zobowiązań (Dz. U. Nr 82, poz. 598 z późn. zm.).
- 15**_Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks Handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502 z późn. zm.).
- 16**_Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 49, poz. 452 z późn. zm.).
- 17**_Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (t.j. Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.).
- 18**_Dyskusje te kończy, jak się wydaje, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r. K 52/16 wydany w związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich, stwierdzający że art. 527 § 1 Kodeksu cywilnego w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii legis do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.
- 19**_Wyrok SN z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10 uznawany jest za jeden z kluczowych, który utrwalił praktykę stosowania art. 527 § 1 KC do zobowiązań publicznoprawnych.
- 20**_S. Babiarz [w:] B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 112.
- 21**_Komentarz do Art. 355 KC T. II, red. Gutowski 2019, wyd. 2/Gutowski.
- 22**_K. Czub [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2022, art. 355.
- 23**_M. Krajewski, Niezachowanie należytej staranności – problem bezprawności czy winy, PiP 1997, nr 10, s. 32–44.
- 24**_S. Babiarz [w:] B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, S. Babiarz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 112.
- 25**_Wyrok SN z 25.11.2005 r., V CK 381/05, LEX nr 180897.
- 26**_Wyrok SA w Katowicach z 7.06.2017 r., I ACa 1131/16, LEX nr 2343462.
- 27**_A. Kidyba, Komentarz do art. 293 Kodeksu spółek handlowych, LEX.
- 28**_P. Nazaruk [w:] B. Bajor, D. Bierecki, J. Bocianowska, J. Ciszewski, M. Ciszewski, G. Karaszewski, J. Knabe, J. Mucha-Kujawa, G. Sikorski, B. Sitek, R. Tanajewska, P. Nazaruk, Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2024, art. 55(4)), W. Pawlak [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4)), red. J. Gudowski, Warszawa 2021, art. 55(4).
- 29**_P. Nazaruk [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, red. J. Ciszewski, Warszawa 2019, art. 55(4).
- 30**_W. Pawlak [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4)), red. J. Gudowski, Warszawa 2021, art. 55(4).
- 31**_Wyrok SN z 22.01.2002 r., V CKN 1178/00, LEX nr 54337, wyrok SN z 25.01.1983 r., IV CR 530/82, OSNC 1983, nr 9, poz. 139.

**Przyszłość prawa podatkowego w Polsce
na gruncie prawa wspólnotowego.**

Dyrektywy PILLAR 2 i BEFIT

**– szansa rozwoju
dla przedsiębiorstw i państwa
czy zagrożenie?**

*Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej,
a przede wszystkim ratyfikowanie Traktatu
o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zmusiło polskiego
ustawodawcę do ciągłego nowelizowania
prawa i implementowania prawa wspólnotowego
do porządku krajowego.*

JĘDRZEJ RUSINEK

Wstęp

Sytuacja nie inaczej wygląda w zakresie prawa podatkowego i należy przyznać, że działalność UE w tym zakresie jest znacząco korzystna zarówno dla państw członkowskich, jak i dla rodzimych przedsiębiorstw. Potwierdzają to chociażby dyrektywy o wspólnym opodatkowaniu spółek dominujących i zależnych różnych państw członkowskich (2011/96/), czy przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania podwójnego opodatkowania (2016/1164). Dyrektywy te przytaczam nie bez powodu. Pokazują one długą drogę w doskonaleniu prawa, stanowiąc fundament do pracy nad PILLAR 2 i BEFIT. Tworzenie prawa podatkowego odnoszącego się do podatków bezpośrednich pozostaje w domenie państw członkowskich, co oznacza, że jakiegokolwiek zmiany w tym zakresie wymagają jedności w Radzie UE. To jest pierwszy argument dowodzący, że PILLAR 2 i BEFIT są korzystne dla państw członkowskich – zostały w końcu jedynym przyjęte, a czas ich implementacji wyznaczony jest kolejno na 2025 i 2028 rok.

Czym jest dyrektywa PILLAR 2?

Dyrektywa PILLAR 2 to realizacja przez UE inicjatywy OECD polegającej na wprowadzeniu minimalnego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych grup kapitałowych o skonsolidowanych przychodach powyżej 750 mln euro w wysokości 15%. Trój etapowe obliczenie podatku zakłada:

- obliczenie podstawy opodatkowania: kwalifikowanego dochodu lub kwalifikowanej straty,
- ustalenie wysokości kwalifikowanych podatków w danej jurysdykcji,
- obliczenie efektywnej stawki podatkowej w danej jurysdykcji.

W zakresie makroekonomicznym propozycja ma na celu ograniczenie konkurencyjności systemów podatkowych wewnątrz wspólnoty. Umotywowane jest to faktem, że średnie opodatkowanie CIT w UE spadło z 35% (w 1999 r.) do 21% (w 2021 r.), a zdaniem Komisji Europejskiej podatek CIT powinien odgrywać jedną z najważniejszych ról w systemie podatkowym. Ponadto zmiana uzasadniona jest praktyką korporacji międzynarodowych do sztucznego przesuwania zysków, co istotnie wpływa na konkurencyjność w sektorze i wpływy do budżetów państw centralnych. Przesuwanie zysków przybiera najczęściej jedną z trzech form¹:

- opłaty licencyjne – poprzez wykorzystanie dóbr niematerialnych (np. patentów, wzorów użytkowych, praw autorskich) w ten sposób, że spółka matka kupuje dobra niematerialne po zawyżonej cenie od spółki córki ulokowanej w kraju preferencyjnym podatkowo, generując u siebie koszty uzyskania i zmniejszając podstawę opodatkowania (mniejsza podstawa od wyższego procentowo podatku), a spółka córka odprowadza tę kwotę w kraju z preferencyjną stawką;
- mechanizm odsetkowy – korporacje poprzez rozbudowaną międzynarodowo sieć powiązań używają narzędzi takich jak emi-

sje obligacji korporacyjnych do finansowania grupowego, zmniejszając podstawę opodatkowania w miejscu, gdzie wysokość podatku jest wyższa;

- ceny transferowe – przedsiębiorstwa wielonarodowe poprzez wykorzystanie mechanizmu cen transferowych mogą za sprawą trudnej do ustalenia wartości rynkowej dóbr i usług zwiększać zyski w krajach bardziej preferencyjnych podatkowo kosztem krajów, które są faktycznie uprawnione do ściągnięcia podatku, dzięki przesunięciu aktywów różniących się w kwotach wartości rynkowej do powiązanych podmiotów. Do kwestii cen transferowych bardziej szczegółowo odnosi się jednak dyrektywa BEFIT.

Wiemy więc, że na dyrektywie na pewno zyskają państwa członkowskie (cała UE ok. 87 miliardów euro, w tym Polska ok. 4 mld euro). Pojawia się pytanie – jaki skutek wywołuje ta zmiana dla przedsiębiorstw? Otóż, choć na pierwszy rzut oka każda regulacja zmierzająca do podwyższenia opodatkowania zapala czerwoną lampkę przedsiębiorcom i doradcom podatkowym w zakresie korzyści dla rozwoju biznesu, w tym przypadku nie możemy mówić o jednoznaczności. Stracą niewątpliwie największe firmy, które będą miały ograniczoną możliwość korzystania z nierówności podatkowych wewnątrz UE. Jednak jeśli na rynku jedna grupa podmiotów traci, to możemy domyślać się, że pozostałe zyskują. W jakimś stopniu tak będzie. MŚP, które mają ograniczoną możliwość swobodnej zmiany rezydencji podatkowej

i wykorzystywania luk w prawie unijnym, zyskają poprzez zwiększenie konkurencyjności, co jest drugim najważniejszym celem wprowadzenia zmian.

Większość przepisów weszła w życie już na początku 2023 roku, oprócz wspomnianych kluczowych zasad (określonych w art. 11–13 dyrektywy), które miały zostać wprowadzone z dniem 1 stycznia 2024 roku. Polska po raz kolejny nie dostosowała się do wymogów europejskich i prace nad implementacją prawa dalej trwają; resort spodziewa się wejścia w życie ustawy 1 stycznia 2025 roku. Plusem z braku wprowadzenia regulacji na czas jest możliwość zauważenia skutków i błędów, które popełniono w innych państwach podczas wprowadzania prawa. Doradcom podatkowym zajmującym się dużymi podmiotami daje to natomiast dodatkowy czas do analizy przepisów i podjęcia próby minimalizacji negatywnych konsekwencji podatkowych.

Czym jest dyrektywa BEFIT? Jaki jest jej związek z PILLAR 2? Geneza jej powstania oraz zastosowanie

Dyrektywa BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation) jest jednym z najważniejszych ustaleń strategii podatkowej Unii Europejskiej z 18.05.2021 r., która przedstawiała propozycje rozwiązań na kolejne 2 lata. BEFIT zakłada stworzenie spójnych i jednolitych przepisów odnośnie podatku CIT i prowadzenia działalności gospodarczej. Zastąpi ona przepisy (wycofane w toku prac) o skonsolidowanej podstawie opodatkowania osób prawnych, gwarantując możliwość składania przez grupę jednej unijnej deklaracji CIT, zmieniając korzystanie z cen transferowych

i regulacje w podatku u źródła. Kształt dyrektywy budził wiele dyskusji i w ramach pracy przygotowano jego 3 warianty, z których wariant 3 okazał się być najbardziej prawdopodobnym do wejścia w życie. Wariant 1 zakładał obowiązkowość dla wszystkich podmiotów składających skonsolidowane sprawozdania finansowe, wariant 2 całkowitą opcjonalność dla tych podmiotów, a wariant trzeci system hybrydowy. Zgodnie z nim dyrektywa BEFIT obligatoryjnie dotyczyć będzie wszystkich podmiotów objętych dyrektywą PILLAR 2 (czyli tych, których przychód wynosi powyżej 750 mln euro), jak również grup międzynarodowych spoza UE, jeśli w przeciągu dwóch z ostatnich czterech lat podatkowych osiągnęły łącznie poprzez spółki zależne zlokalizowane w UE przychód w wysokości 50mln euro lub przychód ten stanowi więcej niż 5% przychodów grupy. Jak wspomniałem, system hybrydowy zakładał również elementy dobrowolnościowe, w związku z czym dano możliwość przystąpienia do BEFIT każdemu podmiotowi, który przygotuje skonsolidowane sprawozdania finansowe. Warto zaznaczyć, że o spółce zależnej możemy mówić wyłącznie wtedy, gdy spółka dominująca posiada w niej 75% udziałów.

Skorzystanie z przepisów może być szczególnie korzystne dla MŚP działających transgranicznie lub chcących dokonać ekspansji na inne rynki europejskie. Rozwiązanie to ułatwia realizację prawa podatkowego bez konieczności zagłębiania się w specyfikę ustawodawczą innych państw oraz chroni przed ryzykiem podwójnego opodatkowania.

Intencją prawodawcy było rozszerzenie projektu PILLAR 2 dyrektywą BEFIT. Z tego wynika fakt przewidywanego wejścia w życie prawa dopiero w 2028 roku, kiedy PILLAR

2 będzie obowiązywał już przez kilka lat. Wydaje się, że sam BEFIT będzie prawem ogólnie korzystnym, ponieważ zapewni większą kontrolę UE i państw członkowskich nad przepływem kapitału i umożliwi sprawiedliwy podział opodatkowania na państwa członkowskie, dzieląc go w częściach na podstawie wygenerowanego w tych państwach przychodu. Sektor prywatny z kolei będzie miał ułatwione pole do inwestowania poza macierzystymi granicami bez obawy o dostosowywanie się do 27 różnych systemów podatkowych oraz ryzyka spowolnienia działania poprzez podwójne naliczenie opodatkowania. Komisja Europejska szacuje, że obniżenie kosztów przestrzegania regulacji podatkowych dla tych spółek może wynieść nawet 65%, a firmy będą konkurowały jakością usług i efektywnością operacyjną, a nie wykorzystywaniem luk w prawie europejskim.

Największą stratę odniosą niewątpliwie grupy, które wykorzystywały nieścistości w systemie podatkowym i uciekały z płaceniem podatków do unijnych rajów podatkowych. Zmiana kontroli w zakresie cen transferowych i ograniczenie korzystania z mechanizmów odsetkowych i licencyjnych modyfikują te sposoby optymalizacji podatkowej.

Konkretny mechanizm działa następująco: członkowie grupy (grupa BEFIT) obliczają swoją podstawę opodatkowania, bazując na przygotowanych sprawozdaniach finansowych, a następnie podstawy wszystkich członków są sumowane w jedną podstawę, a straty automatycznie rozliczane z zyskami transgranicznymi. Zespoły powołane w państwie członkowskim (właściwie miejscowo dla spółek) oceniają i uzgadniają treść raportów i przetwarzają wiadomość zwrotną. Następnie podstawa podatkowa jest dzielona procentowo na

państwa członkowskie, w których spółka osiągała przychód, na podstawie średniej wyników spółki z 3 ostatnich lat i wartości te podlegają opodatkowaniu zgodnie z przepisami krajowymi (naliczane są krajowe ulgi, zwolnienia, stawki etc.).

Drugą ważną zmianą, którą wprowadza BEFIT, są zmiany w zakresie cen transferowych. Zgodnie z założeniami powstać mają wspólne ramy cen transferowych wewnątrz UE oraz zintegrowanie kluczowych zasad cen transferowych. W ramach prac zwyciężył pogląd mówiący o większej integracji cen transferowych i ułatwieniu korzystania z przepisów, ale pod stałą kontrolą aparatu podatkowego.

Zdecydowanie pozytywną konsekwencją jest uznanie transakcji wewnątrz grupy BEFIT automatycznie za rynkowe. Obwarowane jest to jednak dodatkowymi wymogami – ograniczenie czasowe zawęża korzystanie z przywileju wyłącznie przez okres 7 lat od wdrożenia dyrektywy oraz obejmie ono wyłącznie transakcje niskiego ryzyka. Reszta transakcji niezmiennie będzie mogła zostać podważona i uznana za nierynkowe.

To właśnie mechanizmy kontroli ryzyka są tymi, na których głównie skupiła się unijna legislacja. Według zgromadzonych danych i analiz stwierdzono, że obecna konstrukcja mechanizmów oceny ryzyka powoduje znaczne obciążenia w zakresie kontroli podatkowej. Stanowi niejednokrotnie problem w miarodajnej ocenie i jest głównym powodem odwoływania się podatników do sądów. W tym celu planuje się ustanowić „system sygnalizacji świetlnej”, który ma za zadanie pomóc przy ocenie ryzyka (warto zaznaczyć, że nie zastąpi on dotychczasowego systemu „długości rynkowej”). Pojęcie „sygnalizacji świetlnej” na obecnym etapie prac jest kompletnie zdefiniowane, jednak z dokumentów wynika, że

system miałby dzielić ryzyko na niskie, średnie i wysokie, stosując do tego odpowiednie parametry ustalone przez organy podatkowe na podstawie danych za zeszłe okresy. Sklasyfikowanie cen transferowych w jednym z tych kryteriów pociągałoby za sobą skutki w zakresie dogłębności i częstotliwości kontroli tak, aby ulżyć grupom z niskiego kryterium ryzyka i pozwolić organom podatkowym w większym stopniu skupić się na działaniach, które niosą większe prawdopodobieństwo kreatywnej księgowości.

Zmiana ta niesie za sobą również negatywne konsekwencje, których nie można pominąć. Pierwszą z nich są reperkusje obligatoryjności stosowania BEFIT dla dużych grup, co czasowo spowoduje zwiększenie kosztów obsługi prawno-podatkowej oraz konieczność dostosowania działań grupy do nowego prawa. Dostosowanie to może objawić się na przykład likwidacją spółek, w których nie była prowadzona działalność faktyczna, co odbije się negatywnie na sytuacji budżetowej państw, w których miały one rezydencję podatkową. Przepisy ze względu na ambitne założenia są momentami niejasne i choć mają one na celu ułatwienie prowadzenia biznesu poza krajem macierzystym, przez nieprecyzyjność powodują dodatkowe obowiązki i wymagają korzystania ze stałych usług ekspertów. Ekspertki podkreślają również, że spółki, których dochody zostaną ograniczone przez zwiększenie efektywnej stawki podatkowej, przeniosą koszty na konsumentów, jednak sama ocena tego zjawiska (trzeba pamiętać o zwiększeniu wpływów do budżetu) pozostaje niejednoznaczna.

Dane Komisji Europejskiej wskazują, że Polska posiada jeden z wyższych wskaźników grup międzynarodowych, których rezydencja macierzysta i podatkowa jest taka sama (48%). Polska jak na ten wynik

posiada też zaskakująco dobre dane odnośnie efektywnej stawki podatkowej, co może wpłynąć na wprowadzenie przez krajowego ustawodawcę większych ulg w związku z implementowaniem dyrektywy. Debata i projekt nad PILLAR 2 czekają Polskę według zapowiedzi Ministerstwa Finansów już w trzecim kwartale tego roku. Wtedy dopiero będziemy mieli pełną świadomość szykowanych zmian i już niebawem będziemy mogli określić jej budżetowe skutki. Dyrektywa BEFIT choć zdecydowanie bardziej odległa w czasie będzie niosła za sobą znaczne zmiany dla dużych grup i stanie się szansą dla MŚP, chcących wejść na szerokie wody handlu wewnątrzunijnego. Sprawni doradcy podatkowi zdecydowanie zauważyli już pojawiające się na horyzoncie korzyści i możliwość uzyskania dla swoich klientów potencjalnych zysków oraz zabezpieczenia przed nadgorliwymi działaniami organów podatkowych i sądów. Pozostaje więc czekać na decyzję nowego Parlamentu Europejskiego i Rady UE pod prezydencją Węgier, które zdecydują o przyszłości aktu. ↪



JĘDRZEJ RUSINEK

– tegoroczny maturzysta, niebawem student prawa na WPiA UW, zwycięzca XIV Ogólnopolskiego Konkursu „Wiedzy o Podatkach” KIDP, zwycięzca IX Ogólnopolskiego Konkursu „Akademia Wiedzy o Prawie” KIRP, laureat IV miejsca XXVI Olimpiady „Wiedzy o Prawie”. Interesuje się tematyką unijnego prawa podatkowego, koncepcji i historii prawa podatkowego, procedurą administracyjną i szeroko rozumianą optymalizacją podatkową. Poza tym interesuje się polityką, kryzysami praworządności, historią i sportem.

1_Sawulski J., Tax unfairness in the European Union. Towards greater solidarity in fighting tax evasion, Polish Economic Institute, Warsaw.

Transakcje dokonywane pomiędzy

centralą i jej oddziałem

a grupa VAT



Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przepisów ustawy o podatku od towarów i usług regulujących instytucję grupy VAT i ich wpływu na relację centrala-oddział w sytuacji, w której jeden z tych podmiotów jest członkiem grupy VAT, a drugi zlokalizowany jest poza terytorium Polski. Rozwój międzynarodowego obrotu gospodarczego sprawił, że polscy przedsiębiorcy coraz odważniej funkcjonują już nie tylko na rynku lokalnym, rozszerzając zakres geograficzny swojej działalności.

IRENA TALARCZYK-STĘPNIK

Również zagraniczne podmioty chętnie korzystają z dostępu do polskiego rynku, rozbudowując swoją działalność, tworząc tu między innymi oddziały. Możliwość tę polski ustawodawca reguluje obecnie w art. 2 ust. 2 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 470). Zgodnie z postanowieniami powołanego przepisu „osoby zagraniczne będące przedsiębiorcami mogą tworzyć w Rzeczypospolitej Polskiej oddziały, przedstawicielstwa lub czasowo oferować lub świadczyć usługę, na zasadach określonych w ustawie”. Sama Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361; dalej: ustawa o VAT) nie definiuje pojęcia „oddział”, dlatego jego znaczenia należy pomocniczo poszukiwać we wspomnianej powyżej ustawie o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 3 pkt 4 przywołanej ustawy przez oddział należy rozumieć wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie część działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności. Dalej, w art. 15, ustawa ta wyraźnie wskazuje, że przedsiębiorca zagraniczny w ramach oddziału może wykonywać działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie, w jakim prowadzi tę działalność za granicą. Zatem podmiotem, który prowadzi działalność

w Polsce za pomocą oddziału, jest podmiot zagraniczny, a nie utworzony oddział.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT 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. Przepis ten wyraźnie wskazuje, że podatnikiem może być każdy podmiot, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą. Bez znaczenia przy tym jest forma prawna, w jakiej ta działalność jest wykonywana. Dodatkowo Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ (dalej: dyrektywa VAT), czego brak w polskiej ustawie, odnosi się do miejsca, w jakim działalność ma być prowadzona, wskazując poprzez użycie sformułowania „w dowolnym miejscu”, że może być ona prowadzona wszędzie. Zgodnie z art. 9 dyrektywy VAT „»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Przepis ten należy więc odczytywać w ten sposób, że jeśli podmiot prowadzi działalność uznaną w jednym kraju UE za działalność gospodarczą, tak samo należy tę działalność traktować na terytorium pozostałych państw członkowskich. Przekładając to na relacje centrala-oddział, skoro centrala jest już podatnikiem w jednym kraju UE, to zakładając oddział w innym kraju UE, nie tworzy ona nowego podatnika, ponieważ już sama jest podatnikiem i na terenie danego

kraju może wykonywać działalność gospodarczą w zakresie, w jakim prowadzi tę działalność za granicą.

Oddział z samej jego definicji nie prowadzi autonomicznej i autorskiej działalności gospodarczej, a jest tylko integralnym elementem działalności centrali i stanowi część jednostki macierzystej. Oddziałowi można z pewnością przypisać samodzielność organizacyjną, nie można jednak przypisać mu przymiotu podatnika. Zatem, jak wynika z analizy art. 15 ust. 1 ustawy o VAT oraz z treści art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, oddział podmiotu zagranicznego nie jest uznawany na gruncie VAT za podatnika, czynności zaś wykonywane między oddziałem a jednostką macierzystą należy traktować jako czynności wewnętrzne, które jako takie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Jak wskazano, mimo utworzenia oddziału w Polsce to przedsiębiorca zagraniczny jest tym podmiotem, który prowadzi działalność gospodarczą w Polsce, „(...) podmiot zagraniczny prowadzący działalność na terytorium Polski w formie oddziału, traktowany jest jako jeden podmiot – przedsiębiorca zagraniczny. Rejestracja tego oddziału jest jednoznaczna z rejestracją przedsiębiorcy zagranicznego. Oddział posiada więc jedynie samodzielność organizacyjną (jest wydzielony ze struktur firmy macierzystej), natomiast nie posiada możliwości prowadzenia działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własny rachunek, zaś prowadzona działalność stanowi jedynie część działalności gospodarczej przedsiębiorcy zagranicznego. Potwierdza to również regulacja zawarta w art. 17 ustawy, zgodnie

z którym przedsiębiorca zagraniczny może rozpocząć działalność w ramach oddziału po uzyskaniu wpisu oddziału do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Zatem, pomimo utworzenia i funkcjonowania oddziału w Polsce, podmiotem prowadzącym działalność pozostaje przedsiębiorca zagraniczny. W kontekście posiadanej podmiotowości prawnej należy stwierdzić, że oddział nie jest odrębnym podmiotem w stosunku do jednostki macierzystej, lecz jest jej częścią². Bez wątplenia za podatnika może być natomiast uważana centrala. W wyroku z 23 marca 2006 r. w sprawie FCE Bank, sygn. C-210/04, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: Trybunał Sprawiedliwości) wskazał, że „(...) oddział spółki będącej nierezydentem pozbawiony jest niezależności oraz że w konsekwencji nie może istnieć żaden stosunek prawny pomiędzy tymi dwoma podmiotami. Należy je uznać za jednego i tego samego podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy”³.

Z analizy przepisów ustawy o VAT, a także przepisów unijnych oraz omówionych w dalszej części tego artykułu wyroków Trybunału Sprawiedliwości wynika jednak, że zasada, w myśl której oddział jest nierozdzielalną częścią jednostki macierzystej, ulega pewnej modyfikacji.

Zgodnie z art. 11 dyrektywy VAT „Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej »Komitetem ds. VAT«), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym. Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchy-

laniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu”⁴. W wielu krajach UE możliwość uznania za jednego podatnika kilku podmiotów funkcjonuje z powodzeniem już od wielu lat. W polskiej ustawie o VAT ustawodawca od 1 stycznia 2023 r. rozszerzył katalog podatników podatku od towarów i usług, dodając do niego grupę podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, które to podmioty zawrą umowę o utworzeniu grupy VAT (art. 15a ust. 1). Grupę tę, w myśl ustępu 2 powołanego artykułu, mogą utworzyć podatnicy:

- 1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
- 2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju, w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Zatem przy spełnieniu dodatkowych warunków podmiotami, które mogą utworzyć grupę VAT, są podatnicy posiadający siedzibę w Polsce lub też podatnicy zagraniczni, ale posiadający w Polsce oddział. Grupę VAT mogą więc utworzyć podmioty terytorialnie związane z Polską. Grupa VAT jest nową instytucją w polskim systemie prawopodatkowym. Z danych otrzymanych od Ministerstwa Finansów wynika, że na dzień 11 marca 2024 r. w Polsce zarejestrowanych było 36 grup VAT⁵. Grupa VAT zapewnia przede wszystkim neutralność podatkową wewnątrz niej oraz upraszcza rozliczenia podatku VAT tak podmiotom wchodzącym w skład grupy, jak i samym organom podatkowym. Istota grupy VAT polega na tym, że w momencie, gdy rozpoczyna ona swoje funkcjonowanie, i przez cały okres funkcjonowania podmioty ją tworzące tracą swój indywidualny status podatnika VAT i stają się jednym podatnikiem – grupą VAT. Mówiąc bardziej obrazowo, w ramach

grupy VAT podmioty te działają pod jednym szyldem. Skoro zaś poszczególne podmioty składające się na grupę VAT przestają funkcjonować w obrocie gospodarczym jako odrębni podatnicy VAT, członkowie grupy, którzy dotychczas byli odrębnymi podatnikami podatku VAT, tracą tę odrębność, nie zyskując jednak nowej indywidualnej podmiotowości na gruncie ustawy o VAT. Tę podmiotowość nabywa utworzona przez nich grupa VAT. Ta utrata statusu podatnika podmiotów tworzących grupę VAT istnieje tylko w obrębie podatku od towarów i usług. W przypadku pozostałych podatków podmioty te zachowują swoją dotychczasową odrębność.

Oddział zagranicznej centrali natomiast, jako podmiot niebędący przecież odrębnym od centrali podatnikiem VAT, siłą rzeczy w sytuacji, gdy staje się członkiem grupy VAT, nie traci przymiotu podatnika, skoro takiego nie posiadał. Oddział ten, podobnie jak pozostali członkowie grupy VAT, nie staje się odrębnym podatnikiem, tylko tworzy część składową nowego podatnika – grupy VAT.

Analizując polskie przepisy konstytuujące grupę VAT, które w istocie pozwalają utworzyć nowego podatnika, trzeba mieć na uwadze, że mogą one oddziaływać na podmioty już istniejące i zmieniać relacje między nimi, tak jak to ma miejsce w przypadku zagranicznej centrali i jej oddziału położonego na terytorium Polski, który wszedł w skład grupy VAT. Ustawodawca w sposób szczególnie uregulował relacje między polskim oddziałem wchodzącym w skład grupy VAT a jego zagraniczną centralą, a także między tym oddziałem a innymi zagranicznymi oddziałami centrali. Sposób ich rozumienia na gruncie ustawy o VAT został opisany w art. 8c ust. 4 oraz ust. 5 ustawy. Zgodnie z art. 8 ust. 4 ustawy o VAT „dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz:

- 1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,
- 2) innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt 1, położonego poza terytorium kraju
 - uważa się za dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy”.

W myśl art. 8c ust. 5 ustawy o VAT „dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez:

- 1) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, który utworzył ten oddział,
- 2) inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt 1, położony poza terytorium kraju
 - uważa się za dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy”.

Zgodnie z polskimi przepisami dotyczącymi grupy VAT świadczenia wykonywane przez zagraniczną centralę na rzecz oddziału położonego w kraju, w sytuacji gdy oddział ten jest członkiem grupy VAT, uznać należy za wykonywane nie na rzecz samego oddziału, ale na rzecz grupy VAT. W takiej sytuacji podatnikiem będzie grupa VAT, a nie sam oddział. Tym samym polski ustawodawca wprowadzając do polskiego porządku prawnego instytucję grupy VAT, podzielił poglądy wyrażone w dotychczasowym dorobku Trybunału Sprawiedliwości, akceptujące możliwość „oderwania” oddziału od centrali, jeżeli jeden lub drugi podmiot wchodzi w skład grupy VAT. Tak więc przynależność oddziału do grupy VAT unicestwia neutralność podatkową, która, jak się przyjmuje, występuje przy transakcjach dokonywanych między oddziałem a jego centralą.

W podobny sposób ustawodawca odnosi się do transakcji zawieranych między oddziałem będącym członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż

Polska, przez podatnika posiadającego w Polsce siedzibę, który ten oddział utworzył, a tym właśnie polskim podatnikiem (w praktyce – centralą). Zgodnie z art. 8c ust. 6 i 7 transakcje tego typu uważa się za dokonane odpowiednio na rzecz tej grupy VAT albo przez tę grupę. Warto podkreślić, że unijny ustawodawca nie posługuje się określeniem „grupa VAT”. Jak już wskazano powyżej, art. 11 dyrektywy VAT stanowi, że „(...) każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym”. Polski ustawodawca posłużył się więc daleko idącym uproszczeniem, używając w stosunku do grupy osób, które mogą być uznane przez inne państwo członkowskie za jednego podatnika, określenia „grupa VAT”. Jak wskazał A. Bartosiewicz, „Wydaje się, że ten przepis jest źle sformułowany. W istocie bowiem powinien on odnosić się do »oddziału będącego członkiem grupy podmiotów, która to grupa w innym państwie członkowskim niż Rzeczpospolita Polska jest traktowana jako jeden podatnik«. Grupy podmiotów uznawane przez przepisy innych państw członkowskich za jednego podatnika niekoniecznie muszą spełniać kryteria definicji »grupy VAT« wynikające z polskich przepisów”⁶. Niemniej jednak, mimo pewnych niedoskonałości, na potrzeby niniejszego artykułu posługuję się określeniem zawartym w polskiej ustawie, gdyż intencją ustawodawcy było z pewnością objęcie nim podmiotów, które w innych państwach członkowskich mogą być uznane za jednego podatnika podobnego w swej istocie do polskiej grupy VAT.

Reasumując, zgodnie z powołanymi przepisami dostawa towarów czy też świadczenie usług pomiędzy

polskim oddziałem będącym członkiem grupy VAT a podmiotem zagranicznym, który ten oddział utworzył, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w istocie bowiem po jednej stronie transakcji występuje inny podatnik, czyli grupa VAT.

Trybunał Sprawiedliwości kilkakrotnie, w ramach odpowiedzi na pytania prejudycjalne, wypowiadał się na temat przepisów regulujących funkcjonowanie grupy podmiotów tworzących jednego podatnika na gruncie VAT w kontekście relacji centrala-oddział. W wyroku C-7/13 Skandia America Corp. Trybunał uznał, że usługi centrali wykonywane na rzecz oddziału, który jest członkiem grupy VAT, należy uznać za czynności wykonane na rzecz grupy VAT, na czas trwania grupy VAT przestają więc istnieć transakcje wewnętrzne centrala-oddział: „(...) usług świadczonych przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału będącego członkiem grupy VAT takiego jak Skandia Sverige nie można uznać – do celów podatku VAT – za wykonywane na rzecz tego oddziału, lecz należy je postrzegać jako świadczone na rzecz grupy VAT. Ponieważ usługi świadczone odpłatnie przez spółkę taką jak SAC na rzecz jej oddziału należy uznać, z punktu widzenia podatku VAT, za wykonywane na rzecz grupy VAT, a podmiotów tych nie można postrzegać jako jednego podatnika, należy przyjąć, że świadczenie takich usług stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1, art. 9 i 11 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że usługi świadczone przez główny zakład spółki położony w państwie trzecim na rzecz oddziału spółki znajdującego się w państwie członkowskim stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział jest członkiem grupy VAT”⁷.

Skoro strukturalnie centrala i jej oddział to jeden podatnik, nie można transakcji między nimi traktować jako podlegających ustawie o VAT, podobnie jak nie można traktować transakcji dokonywanych między podmiotami z grupy VAT jako czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednak to pierwsze założenie traci swoją aktualność w obliczu przepisów o grupie VAT. Po utworzeniu grupy VAT podmiot zagraniczny, którego oddział wchodzi w skład grupy VAT, zrównany zostaje z podmiotem trzecim wobec grupy VAT, a skoro tak, transakcje z nim podlegają opodatkowaniu zgodnie z przepisami zawartymi w ustawie o VAT. Na czas funkcjonowania grupy VAT znana do tej pory relacja centrala-oddział przestaje mieć znaczenie. Oddział nadal nie jest samodzielnym podatnikiem, ale poprzez wchłonięcie przez grupę VAT staje się częścią składową innego podatnika. W takiej sytuacji centrala i jej oddział, które stanowią przecież jedną osobę prawną, są na gruncie podatku VAT rozdzielane. Tak zatem centrala pozostaje odrębnym podatnikiem, a jej oddział wchłonięty zostaje przez grupę VAT. Oddział może stanowić część grupy VAT odrębnie od zakładu głównego, czyli grupę VAT może utworzyć podatnik zagraniczny, ale już po jej utworzeniu staje się podmiotem obcym w zakresie, w jakim działa za granicą.

Kolejnym istotnym wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym relacji oddział-centrala w kontekście grupy VAT jest wyrok C-812/19 Danske Bank. Tym razem sprawa dotyczyła transakcji dokonywanych między centralą, która należała do grupy VAT, a jej zagranicznym oddziałem. W tym przypadku szwedzki najwyższy sąd administracyjny Högsta förvaltningsdomstolen postawił pytanie prejudycjalne „Czy można przyjąć, że szwedzki oddział banku, którego zakład główny znajduje się

w innym państwie członkowskim niż [Królestwo Szwecji], jest niezależnym podatnikiem, jeżeli zakład główny świadczy usługi na rzecz oddziału i przypisuje oddziałowi koszty z tytułu ich świadczenia, w sytuacji gdy zakład główny należy do grupy VAT w innym państwie członkowskim, a oddział szwedzki nie należy do żadnej szwedzkiej grupy VAT?”. W ocenie Trybunału wnioski płynące z wyroku C7/13, że usługi świadczone przez zakład główny położony w państwie trzecim na rzecz oddziału znajdującego się w państwie członkowskim stanowią transakcje podlegające opodatkowaniu, jeżeli oddział ten jest członkiem grupy VAT, znajdują zastosowanie również wtedy, gdy usługi świadczone są między zakładem głównym znajdującym się w danym państwie członkowskim i należącym w tym państwie do grupy VAT a oddziałem mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. W sentencji Trybunał orzekł, że „Artykuł 9 ust. 1 i art. 11 Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że do celów podatku od wartości dodanej (VAT) zakład główny spółki znajdujący się w danym państwie członkowskim, który należy do utworzonej na podstawie owego art. 11 grupy VAT, oraz oddział tej spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, należy uznać za odrębnych podatników, gdy ów zakład główny świadczy na rzecz wspomnianego oddziału usługi, których koszty przypisuje temu oddziałowi”⁸. To ciekawa konkluzja, biorąc pod uwagę istotę oddziału. Istnienie oddziału nierozzerwanie wiąże się z istnieniem centrali. W sytuacji, gdy to oddział jest częścią grupy VAT, nadal nie można mu przypisać przymiotu samodzielnego podatnika na gruncie VAT, bo podatnikiem jest grupa VAT, którą ten oddział współtworzy. Jeśli natomiast to centrala staje się

członkiem grupy VAT, przestaje ona być indywidualnym podatnikiem. Razem z zakończeniem jej bytu jako podatnika VAT nie kończy się jednak funkcjonowanie w obszarze podatku VAT zagranicznego oddziału, otwarte jednak pozostaje pytanie, w jakim charakterze funkcjonuje w takiej konstelacji oddział.

W przypadku omawianego wyroku trzeba pamiętać, że pytanie prejudycjalne dotyczyło stricte tego, czy zagraniczny oddział spółki, której zakład główny przynależy w innym kraju do grupy VAT, jest odrębnym podatnikiem podatku VAT. W sentencji wyroku Trybunał jednoznacznie wskazał, że w takiej sytuacji oddział należy uznać za odrębnego podatnika. Wydaje się jednak, że ta jednoznaczna deklaracja nie została poparta gruntowną argumentacją. Oczywiście należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w tym wyroku przez Trybunał, że brzmienie art. 11 dyrektywy VAT formułujące zasadę jednego podatnika stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie rozszerzyło zakres grupy VAT na podmioty mające siedzibę poza jego terytorium, nadal jednak bez odpowiedzi pozostaje pytanie, w jaki sposób owo terytorialne ograniczenie daje możliwość uznania oddziału za odrębnego podatnika, gdyż biorąc pod uwagę, że oddział stanowi jedynie formę organizacyjną prowadzenia przez przedsiębiorcę zagranicznej działalności gospodarczej w RP, pewien opór budzi bezrefleksyjne zaakceptowanie tego, że relacje oddział-centrala tracą swoją zasadność w sytuacji, w której jeden podmiot staje się członkiem grupy VAT, zwłaszcza jeśli staje się nim centrala, co równocześnie, biorąc pod uwagę wykładnię Trybunału Sprawiedliwości, ma powodować uzyskanie niezależności oddziału na gruncie przepisów VAT.

Biorąc pod uwagę przepisy o grupie VAT oraz wnioski płynące z powołanych wyroków Trybunału

Sprawiedliwości, problemem nie jest odpowiedź na pytanie, czy transakcje między centralą a oddziałem powinny być opodatkowane w sytuacji, w której jeden z tych podmiotów jest członkiem grupy VAT, gdyż po włączeniu do grupy VAT podmioty ją tworzące stanowią jej integralną część – a więc transakcja ta jest w istocie wykonywana już nie pomiędzy oddziałem a centralą, czyli w ramach jednego podatnika, lecz pomiędzy centralą a grupą VAT lub też oddziałem a grupą VAT, a więc dwoma odrębnymi podatnikami. W przypadku grupy VAT istotą problemu jest odpowiedź na pytanie, czy i ewentualnie w jakim zakresie można w istocie oderwać oddział od centrali.

W przypadku, kiedy to oddział wchodzi w skład grupy VAT, to oderwanie powoduje mniejszy dysonans niż oderwanie oddziału od centrali w sytuacji, gdy to centrala jest członkiem grupy VAT. Wejście oddziału do grupy VAT sprawia, jak już wcześniej wskazano, że współtworzy ona nowego podatnika, jakim jest grupa

VAT, a centrala, od której oderwano oddział, nadal pozostaje podatnikiem. W sytuacji jednak, gdy to centrala wchodzi w skład grupy VAT, przestaje być ona odrębnym podatnikiem, którym była do momentu utworzenia grupy VAT, pozostawiając „po sobie” oddział, który nadal funkcjonuje w obrocie prawnym. W takim zaś razie otwarte pozostaje pytanie, w jakim charakterze działa ten oddział na gruncie przepisów VAT, skoro sam Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że oddział nie może posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, jako że nie prowadzi niezależnej działalności i nie ponosi sam ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności.⁹

Centrala i oddział zlokalizowane w dwóch różnych państwach członkowskich, będąc podmiotami wielonarodowymi, wymykają się w pewien sposób z ram krajowych, a także unijnych przepisów dotyczących grupy VAT. Z jednej strony stanowią jeden podmiot, jak bowiem

wskazano, oddział jest jedynie formą organizacyjną prowadzenia przez przedsiębiorcę zagranicznego działalności gospodarczej w RP, z drugiej zaś, gdy któryś z nich zaczyna być częścią grupy VAT, następuje ich rozdzielenie. W obu powołanych wyrokach Trybunał Sprawiedliwości zbyt mało miejsca poświęcił konsekwencjom oderwania oddziału od centrali (zwłaszcza z punktu widzenia oddziału), wskazując w gruncie rzeczy, że skoro powstaje grupa VAT, to dotychczasowe relacje przestają mieć znaczenie. Stwierdzenie, że po utworzeniu grupy VAT, w sytuacji, gdy do grupy tej przynależy centrala, opodatkowanie występuje na linii grupa VAT-oddział, nie daje jednak nadal odpowiedzi na pytanie, jaki status na gruncie przepisów VAT ma oddział. ↪



IRENA TALARCZYK-STĘPNIK,
DORADCA PODATKOWY

1_ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

2_ Wyrok NSA z 17.11.2022 r., II GSK 185/20, LEX nr 3585697; podobne stanowisko wyraził NSA w wyroku z 26.02.2013 r., I FSK 493/12: „oddział pozostaje wyodrębniony organizacyjnie w strukturze Jednostki Macierzystej i nie może prowadzić działalności we własnym imieniu oraz na własny rachunek, albowiem jego działalność stanowi część działalności gospodarczej przedsiębiorstwa zagranicznego. Funkcjonowanie oddziału znajduje umocowanie w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, gdzie w art. 85 ust 1 przewidziano dla wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez przedsiębiorców zagranicznych możliwość, na zasadzie wzajemności, o ile ratyfikowane umowy międzynarodowe nie stanowią

inaczej, tworzenia oddziałów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej; jednocześnie przedsiębiorca zagraniczny tworzący oddział może wykonywać działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie przedmiotu działalności przedsiębiorcy zagranicznego (art. 86 tej ustawy)”.
3_ Wyrok TS z 23.03.2006 r., C-210/04, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE I AGENZIA DELLE ENTRATE v. FCE BANK PLC., ZOTSIS 2006, nr 3B, poz. I-2803.

4_ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.).

5_ Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 13 marca 2024 r., udzielona na wniosek o udostępnienie informacji publicznej w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej.

6_ A. Bartosiewicz [w:] VAT. Komentarz, wyd. XVII, Warszawa 2023, art. 8(c).

7_ Wyrok TS z 17.09.2014 r., C-7/13, SKANDIA AMERICA CORP. (USA), FILIAL SVERIGE v. SKATTEVERKET, ZOTSIS 2014, nr 9, poz. I-2225.

8_ Wyrok TS z 11.03.2021 r., C-812/19, DANSKE BANK A/S PRZECIWKO SKATTEVERKET, LEX nr 3145162.

9_ „Tymczasem Skandia Sverige, jako oddział SAC, nie prowadzi niezależnej działalności i nie ponosi sama ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności. Ponadto, zgodnie z krajowym ustawodawstwem, jako oddział nie dysponuje własnym kapitałem, a jej aktywa wchodzi w skład majątku SAC. Co za tym idzie, Skandia Sverige jest zależna od SAC, a tym samym nie może posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT”. Wyrok TS z 17.09.2014 r., C-7/13, SKANDIA AMERICA CORP. (USA), FILIAL SVERIGE v. SKATTEVERKET, ZOTSIS 2014, nr 9, poz. I-2225.

9_ „Tymczasem Skandia Sverige, jako oddział SAC, nie prowadzi niezależnej działalności i nie ponosi sama ryzyka gospodarczego związanego z prowadzeniem swojej działalności. Ponadto, zgodnie z krajowym ustawodawstwem, jako oddział nie dysponuje własnym kapitałem, a jej aktywa wchodzi w skład majątku SAC. Co za tym idzie, Skandia Sverige jest zależna od SAC, a tym samym nie może posiadać przymiotu „podatnika” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT”. Wyrok TS z 17.09.2014 r., C-7/13, SKANDIA AMERICA CORP. (USA), FILIAL SVERIGE v. SKATTEVERKET, ZOTSIS 2014, nr 9, poz. I-2225.

1,5% należnego podatku rolnego

– analiza krytyczna przepisów
i propozycja zmian



Celem artykułu jest krytyczna analiza przepisów wprowadzających 1,5% należnego podatku rolnego oraz przedstawienie propozycji zmian w zakresie przekazania 1,5% należnego podatku rolnego.

DR ADAM BOJARSKI

Wprowadzenie

W dniu 1 stycznia 2024 r. weszły w życie zmiany uchwalone przepisami ustawy z 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym i niektórych ustaw¹, które to zmieniają przepisy następujących ustaw:

- 1) Ustawy z 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze²,
- 2) Ustawy z 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników³,
- 3) Ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁴,
- 4) Ustawy z 7 kwietnia 1989 r. o związkach zawodowych rolników indywidualnych⁵,
- 5) Ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego 100% wpływów z podatku rolnego stanowi dochód gminy⁷.

Założenia przyjęte przez prawodawcę

W druku sejmowym 3188 z 28 kwietnia 2023 r. przyjęto założenia, że 1,5% podatku rolnego będzie dotyczyło wyłącznie związków zawodowych rolników indywidualnych, ale w wyniku późniejszych prac legislacyjnych uznano, że 1,5% podatku rolnego zostanie przekazane także społeczno-zawodowym organizacjom rolników oraz rolniczych spółdzielni produkcyjnych. Z tego powodu autor jedynie może odnieść się do założeń, które to zostały uwzględnione odnośnie związków zawodowych rolników indywidualnych.

Cel ustawodawcy wyglądał następująco:

„Celem zmian w ustawie o podatku rolnym oraz w ustawie o związkach zawodowych rolników indywidualnych jest umożliwienie finansowania związków zawodowych rolników indywidualnych, poprzez przekazanie przez podatników podatku rolnego, będących osobami fizycznymi, 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz wybranego rolniczego związku zawodowego”.

Warto przytoczyć w tym miejscu założenia zawarte w uzasadnieniu do druku sejmowego nr 3188:

„Należy zauważyć, że poza dofinansowaniem kosztów związanych z uczestnictwem związków zawodowych rolników indywidualnych w strukturach ponadnarodowych, działalność statutowa tych organizacji nie jest wspierana ze środków publicznych (mogą sobie one co prawda określić w swoich statutach źródła finansowania, ale są one niezależne od środków publicznych). Jest to obecnie poważny problem dla rolniczych związków zawodowych, szczególnie, że próby oskładkowania członków poszczególnych związków bardzo często się nie udają”⁸.

Nie byłoby w tym nic dziwnego, gdyby nie to, że ustawodawca jako jeden z obligatoryjnych wymogów uznał wpłaty ze składek członkowskich, przy czym roczna składka członkowska wynosi co najmniej 50 zł.

Skoro zatem ustawodawca uznaje, że próby oskładkowania członków poszczególnych związków zawodowych rolników indywidualnych się nie udają, to dlaczego jednocześnie uznał, że jednym z obliga-

toryjnych wymogów jest obowiązek wpłaty ze składek członkowskich? Skoro jest problem ze składkami, to wprowadzenie 1,5% odpisu z podatku rolnego raczej nie „zachęci” związki zawodowe rolników indywidualnych do ustalenia składek członkowskich w wysokości co najmniej 50 złotych rocznie?

Podmioty uprawnione do uzyskania 1,5 % należnego podatku rolnego

Zgodnie z art. 6d PodatekRolnyU:

Organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów, na wniosek podatnika podatku rolnego, będącego osobą fizyczną, oraz podatnika podatku rolnego będącego rolniczą spółdzielnią produkcyjną przekazuje kwotę w wysokości 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz wybranego przez tego podatnika:

- 1) związku zawodowego rolników indywidualnych uprawnionego do otrzymania tej kwoty na podstawie art. 8b ust. 1 uozzri albo
- 2) związku rewizyjnego zrzeszającego rolnicze spółdzielnie produkcyjne, uprawnionego do otrzymania tej kwoty na podstawie art. 257a SpółdzielczeU, albo
- 3) Krajowego Związku Rolników, Kółek i Organizacji Rolniczych uprawnionego do otrzymania tej kwoty na podstawie art. 35a ust. 1 uosozor
– zwanych dalej „podmiotami uprawnionymi”.

Jednocześnie przepisy ustawy z 13 lipca 2023 r. regulują pojęcie

„podmiotu uprawnionego”, dodając art. 8b ust. 1 uozzri, art. 257a SpółdzielczeU, art. 35a ust. 1 uoszor.

Zgodnie z art. 8b uozzri przez podmiot uprawniony rozumie się podmiot spełniający łącznie następujące warunki:

- 1) został wpisany do rejestru co najmniej 6 lat przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego;
- 2) ma na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego struktury organizacyjne co najmniej w 10 województwach i co najmniej w 3 powiatach w każdym z tych województw, a liczba członków tego związku w każdym z powiatów wynosi co najmniej 30;
- 3) źródłem finansowania jego działalności są wpłaty ze składek członkowskich, przy czym roczna składka członkowska wynosi co najmniej 50 zł.

Zgodnie z art. 257a SpółdzielczeU przez podmiot uprawniony rozumie się podmiot spełniający łącznie następujące warunki:

- 1) został wpisany do Krajowego Rejestru Sądowego co najmniej 6 lat przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego;
- 2) ma na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego członkowskie rolnicze spółdzielnie produkcyjne co najmniej w 10 województwach i w co najmniej 3 powiatach w każdym z tych województw, a łączna liczba członków tych spółdzielni wynosi co najmniej 1500 osób.

Zgodnie z art. 35a ust. 1 uoszor przez podmiot uprawniony rozumie się podmiot spełniający łącznie następujące warunki:

- 1) został wpisany do rejestru co najmniej 6 lat przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego;
- 2) ma na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego struktury organizacyjne co najmniej w 10 województwach, 3 powiatach w każdym z tych województw, a liczba

członków każdego kółka wynosi co najmniej 30 osób;

- 3) źródłem finansowania działalności są wpłaty ze składek członkowskich, przy czym roczna składka członkowska wynosi co najmniej 50 zł.

Autor chciałby zwrócić uwagę, że w pierwotnym projekcie ustawy zawartym w druku sejmowym nr 3188 był proponowany okres „co najmniej 5 lat przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego”.

W związku z tym podmiot uprawniony musi istnieć kilka lat. Podmiot uprawniony musi być zarejestrowany przed dniem 1 stycznia 2019 r., jeśli będzie chciał uzyskać 1,5% należnego podatku rolnego w 2025 r. Zdaniem autora jest to pewnego rodzaju faworyzowanie podmiotów uprawnionych, które to istnieją od dłuższego czasu, kosztem nowych organizacji.

Zgodnie z art. art. 8b uozzri i 35a ust. 1 uoszor podmioty uprawnione muszą liczyć co najmniej 900 członków (tj. 10 województw x 3 powiaty x 30 członków). Oznacza to wspieranie dużych organizacji kosztem mniejszych. W przypadku spółdzielni rolniczych wymagane jest członkostwo co najmniej 1500 członków.

Wątpliwości interpretacyjne budzi jednak pojęcie „struktur organizacyjnych”. O ile wątpliwości nie budzi fragment odnoszący się do województw, o tyle fragment odnoszący do powiatów nasuwa już pewne wątpliwości interpretacyjne. Fragment wymieniony w art. 35a ust. 1 uoszor i art. 8b uozzri brzmi:

„struktury organizacyjne co najmniej w 10 województwach, 3 powiatach w każdym z tych województw”.

Problemem jest to, czy struktury organizacyjne dotyczą także miast na prawach powiatu. Zdaniem autora przepisy te powinny brzmieć bardziej precyzyjnie, tj.

„struktury organizacyjne co najmniej w 10 województwach, 3 powiatach lub miastach na prawach powiatu w każdym z tych województw”.

W takim przypadku te wątpliwości byłyby wyeliminowane.

Wpis na listę prowadzoną przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi

Zgodnie z art. 257b SpółdzielczeU:

1. Minister właściwy do spraw rolnictwa sporządza co roku listę związków rewizyjnych zrzeszających rolnicze spółdzielnie produkcyjne spełniających warunki określone w art. 257a ust. 1, zwaną dalej „listą”, i umieszcza ją na stronie internetowej urzędu obsługującego tego ministra w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku podatkowego.
2. Wpisu związku rewizyjnego zrzeszającego rolnicze spółdzielnie produkcyjne na listę dokonuje się na wniosek danego związku rewizyjnego zrzeszającego rolnicze spółdzielnie produkcyjne złożony do ministra właściwego do spraw rolnictwa w terminie do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy.

Zgodnie z 35b ust. 1 uoszor:

1. Minister właściwy do spraw rolnictwa sporządzi listę, na której umieści Krajowy Związek, zwaną dalej „listą”, i umieści ją na stronie internetowej urzędu obsługującego tego ministra w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku podatkowego.
2. Wpisu Krajowego Związku na listę dokonuje się na wniosek tego związku złożony do ministra właściwego do spraw rolnictwa w terminie do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy.

Zgodnie z art. 8c uozzri:

1. Minister właściwy do spraw rolnictwa sporządza co roku listę związków zawodowych rolników indywidualnych spełniających warunki określone w art. 8b ust. 1, zwaną dalej „listą”, i umieszcza ją na stronie internetowej urzędu obsługującego tego ministra w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku podatkowego.
2. Wpisu związku zawodowego rolników indywidualnych na listę dokonuje się na wniosek danego związku złożony do ministra właściwego do spraw rolnictwa w terminie do dnia 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy.

Zgodnie z art. 7 ustawy z 13 lipca 2023 r. ustawa ta weszła w życie w dniu 1 stycznia 2024 r. Jednakże zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 13 lipca 2023 r. podmioty uprawnione w roku 2024 r. mogły złożyć wniosek w terminie do 20 stycznia 2024 r.

Kolejny wątek dotyczy sprawy „aktualizacji danych”. Należy bowiem zwrócić uwagę, że lista ta jest aktualizowana raz w roku. A zatem podmioty uprawnione mogą otrzymać pieniądze, nie będąc do tego uprawnione.

Załóżmy, że związek zawodowy rolników indywidualnych w 2025 r. będzie spełniał wymogi otrzymania 1,5% należnego podatku rolnego, natomiast w wyniku zmian organizacyjnych w marcu 2026 r. tych wymagań nie będzie spełniał.

W takim przypadku będziemy mieli do czynienia z sytuacją, w której to związek zawodowy rolników indywidualnych w momencie złożenia wniosku spełniał wymogi dotyczące wpisu, ale potem tych warunków nie spełniał, choć związek ten przynajmniej do końca 2026 r. będzie wpisany na listę.

Oznacza to pewien problem, kiedy podmiot uprawniony de iure staje się podmiotem nieuprawnionym, choć wpisany na „listę”, na

podstawie której można otrzymać 1,5% należnego podatku rolnego.

Kto może przekazać 1,5% należnego podatku rolnego?

Zgodnie z art. 6d ust. 2 i 3 Podatek-Rolny:

2. W przypadku gdy obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na kilku współwłaścicielach (posiadaczach), organ podatkowy przekazuje kwotę w wysokości 1,5% należnego podatku rolnego za dany rok podatkowy od kwoty zapłaconej z tytułu tego podatku przez współwłaściciela (posiadacza), na rzecz podmiotu uprawnionego wybranego przez tego współwłaściciela (posiadacza).
3. Warunkiem przekazania kwoty, o której mowa w ust. 1 lub 2, jest zapłata w pełnej wysokości podatku należnego stanowiącego podstawę obliczenia tej kwoty.

Problemem jest zwrot „zapłata pełnej wysokości należnego”. Czy w przypadku kiedy podatnik podatku rolnego nie zapłaci w terminie ostatniej raty podatku rolnego lub jednej raty (w przypadku gdy podatek rolny wynosi mniej niż 100 zł zgodnie z art. 6a ust. 10a Podatek-RolnyU), to jakie będzie to wywierać skutki? Czy oznacza to, że podatnik podatku rolnego nie będzie mógł przekazać 1,5% należnego podatku rolnego?

Aby lepiej zobrazować problem, autor pokaże, jak kwestia tzw. „1,5% podatku” została uregulowana w ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 45c ust. 1 i 2 powyższej ustawy:

1. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla złożenia zeznania podatkowego, na wniosek, o którym mowa w ust. 3 i 3a, przekazuje na rzecz jednej

organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego, wybranej przez podatnika z wykazu, o którym mowa w ustawie o działalności pożytku publicznego, zwanej dalej „organizacją pożytku publicznego”, kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1,5% podatku należnego wynikającego:

- 1) z zeznania podatkowego złożonego przed upływem terminu określonego na jego złożenie, albo
- 2) z korekty zeznania, o którym mowa w pkt 1, jeżeli została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego
 - po jej zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół.
2. Warunkiem przekazania kwoty, o której mowa w ust. 1, jest zapłata w pełnej wysokości podatku należnego stanowiącego podstawę obliczenia kwoty, która ma być przekazana na rzecz organizacji pożytku publicznego, nie później niż w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego⁹.

Zgodnie z art. 21b ust. 1–4 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne:

„Naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla złożenia zeznania podatkowego, na wniosek, o którym mowa w ust. 3, przekazuje na rzecz jednej organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, wybranej przez podatnika z wykazu, o którym mowa w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zwanej dalej „organizacją pożytku publicznego”, kwotę w wysokości nieprze-

kraczącej 1,5% podatku należnego wynikającego:

- 1) z zeznania podatkowego złożonego przed upływem terminu określonego na jego złożenie, albo
- 2) z korekty zeznania, o którym mowa w pkt 1, jeżeli została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego

– po jej zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół.

2. Warunkiem przekazania kwoty, o której mowa w ust. 1, jest zapłata w pełnej wysokości podatku należnego stanowiącego podstawę obliczenia kwoty, która ma być przekazana na rzecz organizacji pożytku publicznego, nie później niż w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego. Za zapłacony podatek, o którym mowa w zdaniu pierwszym, uważa się również zaległość podatkową, której wysokość nie przekracza trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej¹⁰.

W przypadku pojawienia się nadpłaty wynikającej z decyzji lub z korekty deklaracji na podatek rolny należy stosować art. 77c Op.

Zgodnie z art. 77c Op:

- § 1. Nadpłata wynikająca z korekty zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz organizacji pożytku publicznego zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w odrębnych przepisach, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 1,5% podatku należnego wynikającego z tej korekty.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do nadpłat wynikających:

- 1) z decyzji, w tym do nadpłat podatku rolnego zwracanych podatnikom, którzy złożyli wniossek wskazany w art. 6d ust. 1 PodatekRolnyU
- 2) z korekt deklaracji na podatek rolny zwracanych podatnikom, którzy złożyli wniosek, o którym mowa w art. 6d ust. 1 PodatekRolnyU.

Oznacza to, że ustawodawca uznał, że w przypadku wystąpienia nadpłaty w wyniku wydanej decyzji odnośnie kwoty podatku rolnego lub korekty deklaracji podatku rolnego należy je traktować na takich samych zasadach, jak na podstawie nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych lub korekty deklaracji nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych.

Przekazanie pieniędzy na rzecz podmiotu uprawnionego

Zgodnie z art. 6e ust. 1 PodatekRolnyU:

Kwotę, o której mowa w art. 6d ust. 1, zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół, organ podatkowy przekazuje na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wybranego przez podatnika podmiotu uprawnionego, jednorazowo w terminie do dnia 31 grudnia roku podatkowego, z tym że tę kwotę pomniejsza się o koszty przelewu bankowego.

Artykuł ten dotyczy przekazania przez organ podatkowy czyli wójta, burmistrza lub prezydenta miasta pieniędzy z 1,5% podatku rolnego na rzecz podmiotu uprawnionego. Użyty został zwrot „do dnia 31 grudnia roku podatkowego”.

Zgodnie z art. 6a ust. 6 zd. 2 PodatekRolnyU:

„Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego”.

Zgodnie z art. 6a ust. 10 PodatekRolnyU:

„W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty”.

Ustawodawca uznał, że organ podatkowy jednorazowo dokonuje przelewów pieniędzy w terminie do dnia 31 grudnia roku podatkowego. Oznacza to, że termin jednorazowej płatności musi nastąpić pomiędzy 16 listopada (dzień następujący po dniu zapłaty ostatniej raty) a 31 grudnia roku podatkowego. Co istotne, podatnik może uiścić podatek rolny jednorazowo dobrowolnie lub jeśli kwota podatku nie przekracza 100 zł rocznie. W takim razie może on dokonać płatności także przed datą wpłaty I raty tj. przed dniem 15 marca danego roku podatkowego. Autor chciałby zwrócić uwagę, że w druku sejmowym nr 3188 początkowo inaczej była regulowana materia przekazania 1,5%. W tym przypadku propozycja art. 6e PodatekRolnyU brzmiała następująco:

„Kwotę w wysokości nieprzekraczającej 1,5% należnego podatku rolnego na rzecz wybranego przez podatnika związku zawodowego właściwy organ podatkowy przekazuje w terminie 30 dni od dnia zapłaty podatku rolnego”.

W wyniku zmian legislacyjnych ustawodawca uznał, że „korzystniejszym rozwiązaniem” będzie przekazanie całej kwoty jednorazowo, natomiast pierwotny tekst regulował, że będzie to 30 dni od dnia zapłaty podatku.

Inaczej natomiast jest regulowana sytuacja wynikająca z finansowania izb rolniczych.

Zgodnie z art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy z 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych dochód izby rolniczej pochodzi z odpisu w wysokości 2% od uzyskanych wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania izby¹¹. Jest to inny model niż we wspomnianym art. 6e ust. 1 PodatekRolnyU.

Zgodnie z art. 35 ust. 2 uoir wpływy z podatku rolnego stanowiące dochody izb określone w ust. 1 pkt 1 gminy odprowadzają na rachunki bankowe właściwych izb w terminie 21 dni od dnia, w którym upływa termin płatności danej raty podatku rolnego.

Pierwszą różnicą jest obligatoryjność przekazania 2% wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania izby. Druga kwestia dotyczy sposobu przekazania pieniędzy. Jest to termin 21 dni od dnia, w którym upływa termin podatku rolnego.

Zdaniem autora zasady przyjęte przez ustawodawcę w art. 35 ust. 2 uoir stanowią bardziej efektywne finansowanie. Skoro podatnik wie, ile ma zapłacić podatku rolnego, to jaki sens będzie miało de facto „przechowywanie pieniędzy” przez samorządowy organ podatkowy, które zostały zapłacone przez podatnika w I racie (tj. do dnia 15 marca roku podatkowego) przynajmniej do 16 listopada roku podatkowego? W ten sposób podmioty uprawnione mają utrudnione możliwości finansowania swojej działalności statutowej.

Wniosek o przekazanie 1,5% podatku rolnego

Zgodnie z art. 6d ust. 5 PodatekRolnyU:

Wniosek, o którym mowa w ust. 1:

- 1) sporządza się zgodnie z wzorem określonym w przepisach wydanych na podstawie ust. 7 i składa

**Ustawodawca uznał,
że organ podatkowy jednorazowo
dokonuje przelewów pieniędzy
w terminie do dnia 31 grudnia
roku podatkowego. Oznacza to,
że termin jednorazowej płatności
musi nastąpić pomiędzy 16 listopada
(dzień następujący po dniu zapłaty
ostatniej raty) a 31 grudnia roku
podatkowego.**

się od dnia 1 marca do dnia 15 listopada roku podatkowego;

- 2) może być złożony za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Na podstawie art. 6d ust. 7 PodatekRolnyU zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2023 r. w sprawie wniosku o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego. Zgodnie z § 1 powyższego rozporządzenia wprowadzone zostały dwa wzory wniosku, tj.

- 1) Wniosek o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego (RPU-1),
- 2) Załącznik do wniosku o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego – dane pozostałych podatników (ZRPU-1).

Wniosek RPU-1 składa się z następujących części:

- A. Miejsce składania wniosku
- B. Podmiot składający wniosek

C. Dane podatnika

D. Wskazanie podmiotu uprawnionego, na rzecz którego ma być przekazane 1,5% należnego podatku rolnego

E. Informacja o załączniku ZRPU-1

F. Podpis podatnika (podatników) / osoby (osób) reprezentującej podatnika.

Wniosek ZRPU-1 składa się z danych innych osób (stosowany jest on w przypadku współwłaścicieli lub współposiadaczy gospodarstw rolnych)¹².

Na podstawie art. 6d ust. 8 PodatekRolnyU zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z 27 lutego 2024 r. w sprawie przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz opatrywania podpisem elektronicznym wniosku o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego.

Zgodnie z art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy z 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych dochód izby rolniczej pochodzi z odpisu w wysokości 2% od uzyskanych wpływów z tytułu podatku rolnego pobieranego na obszarze działania izby

Zgodnie z § 2 i § 3 powyższego rozporządzenia przekazywanie wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej następuje na adres do doręczeń elektronicznych organu skarbowego, przy czym wniosek taki musi być opatrzony:

- 1) kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo
- 2) podpisem osobistym, albo
- 3) podpisem zaufanym¹³.

Propozycje zmian

W wyniku przeprowadzonej analizy należy zwrócić uwagę na nieprze-myślane zmiany w podatku rolnym dokonane przez ustawodawcę.

W pierwszej kolejności liberalizacji powinny podlegać przepisy odnoszące się wprost do wymogów formalnych, jakie to muszą spełniać podmioty uprawnione. Ustawodawca uregulował je nader precyzyjnie. Zdaniem autora skoro ustawodawca chciał wesprzeć lokalne organizacje,

powinien jednak skupić się ograniczeniu wymogów formalnych jedynie do okresu wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Zamiast słów „wpisany do rejestru co najmniej 6 lat przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego” autor proponuje zapis „wpisany do rejestru co najmniej 2 lata przed dniem 1 stycznia danego roku podatkowego”.

Autor jest także przeciwnikiem, aby dokonanie przekazania 1,5% należnego podatku rolnego było uzależnione od konkretnej liczby członków w konkretnym powiecie, znajdujących się w konkretnym województwie. Ponadto autor skłania się ku likwidacji wymogu opłacania jakiegokolwiek składki członkowskiej.

Skoro, jak zaznaczono w uzasadnieniu druku sejmowego nr 3188, „obecnie poważny problem dla rolniczych związków zawodowych, szczególnie, że próby oskładkowania członków poszczególnych związków bardzo często się nie udają”, to jaki

sens ma wprowadzenie minimalnej składki członkowskiej jako wymogu otrzymania 1,5% należnego podatku rolnego. Czy wpływy z 1,5% będą na tyle atrakcyjne, że dojdzie do skutecznego oskładkowania członków?

Jak podkreślono w oświadczeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi:

„Odpis 1,5% podatku rolnego

Zgodnie z art. 257b ust.1 ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 2021 r. poz. 648 oraz z 2023 r. poz. 1450), art. 35b ust.1 ustawy z dnia 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników (Dz. U. z 2022 r. poz. 281 oraz z 2023 r. poz. 1450) oraz art. 8c ust.1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. o związkach zawodowych rolników indywidualnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 99 oraz z 2023 r. poz.1450) minister właściwy do spraw rolnictwa sporządza co roku listę podmiotów uprawnionych do otrzymania 1,5% podatku rolnego i umieszcza ją na stronie internetowej urzędu obsługującego tego ministra w terminie do ostatniego dnia lutego danego roku podatkowego.

W związku z powyższym informujemy, że w 2024 r. żaden z podmiotów wnioskujących o wpis na tę listę nie spełnił warunków określonych odpowiednio w art. 257a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze, art. 35a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników oraz art. 8b ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. o związkach zawodowych rolników indywidualnych¹⁴.

Oznacza to, że ustawodawca chcąc wprowadzić przepisy o przekazaniu 1,5% należnego podatku rolnego w 2024 roku, ustanowił takie warunki formalne, że żaden podatnik nie będzie mógł przekazać tego odpisu 1,5% należnego podatku rolnego.

Zdaniem autora stanowi to wręcz patologiczną sytuację, w której to ustawodawca wprowadza przepisy o możliwości przekazania 1,5% należnego podatku rolnego, przy czym wprowadzone są takie warunki, że żaden podmiot nie spełnia warunków otrzymania 1,5% należnego podatku rolnego.

Ustawodawca powinien znowelizować przepisy prawa (w konsultacji z przedstawicielami podmiotów zrzeszających rolników) w ten sposób, żeby jak najwięcej podmiotów mogło skorzystać z 1,5% należnego podatku rolnego albo jeśli zmiany będą niemożliwe, zlikwidować przepisy dotyczące przekazania 1,5% należnego podatku rolnego.

Kolejna kwestia dotyczy problemu przekazywania na rzecz podmiotów uprawnionych 1,5% należnego podatku rolnego. Zdaniem autora powinny zostać wprowadzone rozwiązania uregulowane w art. 35 ust. 2 uoir. W ten sposób przekazanie środków na rzecz podmiotu uprawnionego nastąpiłoby w terminie 21 dni od dnia płatności raty podatku rolnego. Wprowadzenie takich zapisów będzie także korzystniejsze

dla podmiotów uprawnionych, które to uzyskają szybsze finansowanie pozwalające im na efektywniejsze wydatkowanie środków.

Istnieje także druga możliwość. Ustawodawca może zmienić tak przepisy, że podatnicy podatku rolnego będą mogli dokonać odpisu w wysokości 1,5% należnego podatku rolnego na zasadach analogicznych jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. W takim przypadku 1,5% należnego podatku rolnego będzie przeznaczane na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej na podstawie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, wybranej przez podatnika z wykazu.

Jednocześnie autor zwraca uwagę, że nie został wydany jeden akt wykonawczy. Zgodnie z art. 6f ust. 1 PodatekRolnyU z tytułu przekazania kwot, o których mowa w art. 6d ust. 1 i 2, na rzecz podmiotów uprawnionych gminom przysługuje z budżetu państwa zwrot utraczonych dochodów.

W art. 6f ust. 2 PodatekRolnyU uregulowana jest delegacja ustawowa, z której wynika, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, warunki i tryb zwrotu, o którym mowa w ust. 1, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed utratą dochodów. Do dnia pisania artykułu właściwe rozporządzenie nie zostało wydane. 📌



DR ADAM BOJARSKI,
RADCA PRAWNY

1_ Ustawa z 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1450) – dalej: ustawa z 13 lipca 2023 r.

2_ Ustawa z 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze (t.j. Dz. U. poz. 648 ze zm.) – dalej: SpółdzielczeU.

3_ Ustawa z 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 281 ze zm.) – dalej: uoszor.

4_ Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333 ze zm.) – dalej: PodatekRolnyU.

5_ Ustawa z 7 kwietnia 1989 r. o związkach zawodowych rolników indywidualnych, (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 99 ze zm.) – dalej: uozzri.

6_ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) – dalej: Op.

7_ Ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267 ze zm.).

8_ Sejm IX kadencji, druk sejmowy nr 3188, s. 6. – dalej: druk sejmowy nr 3188.

9_ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.).

10_ Ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.).

11_ Ustawa z 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 183 ze zm.) – dalej: uoir.

12_ Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2023 r. w sprawie wniosku o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego (Dz. U. z 2023 r. poz. 2821).

13_ Rozporządzenie Ministra Finansów z 27 lutego 2024 r. w sprawie przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz opatrywania podpisem elektronicznym wniosku o przekazanie 1,5% należnego podatku rolnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 280).

14_ Odpis 1,5% podatku rolnego. Informacja Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 29 lutego 2024 r. <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/odpis-15-podatku-rolnego> [data dostępu: 20 maja 2024 r.].

Nie tylko podatek od nieruchomości
dotyczy
nieruchomości.

**Podatek od przychodów z budynków
w kilku słowach i interpretacjach**



Gdy słyszymy o podatkach związanych z nieruchomościami, nieuchronnie pierwsze skojarzenie to podatek od nieruchomości. Gdy jednak przyjrzymy się kwestii ich opodatkowania, okaże się, na jak wiele kwestii trzeba zwracać uwagę. Jednym z „niszowych” podatków, wokół którego rodzi się wiele wątpliwości, jest podatek od przychodów z budynków, którego konstrukcja znajduje się w ustawach o podatkach dochodowych.

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

I.

Podatek od przychodów z budynków, ustawowo określany podatkiem dochodowym od przychodu ze środka trwałego, jest daniną, która dotyczy podatników będących właścicielami lub współwłaścicielami budynków stanowiących środki trwałe, które zostały oddane w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, i dodatkowo są położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Opodatkowanym przychodem z budynku jest natomiast ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji.

Podstawę opodatkowania podatkiem stanowi wartość początkowa środka trwałego wynikająca z ewidencji pomniejszona o kwotę 10.000.000 zł. Co ważne, do ustalenia podstawy opodatkowania bierze się pod uwagę powierzchnię będącą przedmiotem najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Jeśli łączny udział oddanej do używania powierzchni budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku, w takiej sytuacji nie powstaje przychód oraz obowiązek podatkowy. Trzeba również pamiętać, że kwota wolna 10.000.000 zł nie dotyczy każdego pojedynczego budynku stanowiącego środek trwały, lecz jest to

**Trzeba również pamiętać,
że kwota wolna 10.000.000 zł
nie dotyczy każdego pojedynczego
budynku stanowiącego środek
trwały, lecz jest to kwota
odnosząca się do podatnika.**

kwota odnosząca się do podatnika – dlatego podstawę opodatkowania będzie stanowić suma wartości początkowej poszczególnych środków trwałych – budynków, ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca, pomniejszona o kwotę 10.000.000 zł.

Stawka podatku wynosi 0,035% podstawy opodatkowania miesięcznej. Podatek jest obliczany miesięcznie i wpłacany na rachunek właściwego dla podatnika urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który jest płacony podatek. Zapłacony podatek od przychodów z budynków podatnicy mogą odliczyć od zaliczki na podatek dochodowy – w przypadku podatników rozliczających się kwartalnie, odliczają od zaliczki za kwartał podatek

od przychodów z budynków zapłacony za miesiące składające się na dany kwartał. Jeśli natomiast kwota podatku od przychodów z budynków w danym miesiącu jest niższa niż zaliczka na podatek dochodowy, wtedy podatnik może nie wpłacać podatku od przychodów z budynków. W zeznaniu rocznym kwotę zapłaconego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku od przychodów z budynków odlicza się od podatku. Jeśli z zeznania rocznego wynika nieodliczony podatek, wówczas podatnikowi przysługuje wniosek o zwrot nieodliczonej kwoty. Zwrot nieodliczonej kwoty jest dokonywany bez konieczności wydawania przez organ decyzji, jeśli złożony wniosek nie budzi uzasadnionych wątpliwości.

II.

Ustawy o podatkach dochodowych stanowią wprost, że budynek – by podlegać opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków – musi stanowić środek trwały u podatnika. Jednak pomimo wydawałoby się prostej konstrukcji

prawnego wyinterpretować jednoznacznej normy postępowania lub gdy wykładnia językowa pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią norm prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił w swoim wyroku², że wykładnia językowa konkretnego przepisu prawa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni

III.

Głośnym echem w branży hotelarskiej odbił się stosunkowo niedawny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego³ w zakresie opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków właśnie tej branży. W tym wypadku okazało się, że

Wykładnia językowa ma pierwszeństwo przed innymi rodzajami wykładni, co było i jest niejednokrotnie podkreślane w doktrynie i orzecznictwie.

przepisów, podatnicy w dalszym ciągu mają wątpliwości. Co w sytuacji, gdy przedmiotem działalności podatnika jest kupno i sprzedaż nieruchomości, a nabywane nieruchomości nie stanowią u niego środków trwałych, lecz inwestycje, często przed dalszą sprzedażą wynajmowane, by nie traciły na wartości, bądź przeznaczone w ogóle na wynajem? W tej kwestii organy są raczej zgodne – taka nieruchomość nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków¹. Wykładnia językowa ma pierwszeństwo przed innymi rodzajami wykładni, co było i jest niejednokrotnie podkreślane w doktrynie i orzecznictwie. Tylko w wyjątkowych sytuacjach można odstąpić od literalnego brzmienia przepisu, w szczególności gdy językowe dyrektywy interpretacyjne nie pozwalają z danego tekstu

prawa, ale także określa jego granice. Próba dokonania wykładni, która byłaby sprzeczna z językowym znaczeniem przepisu prawa, byłaby – zdaniem NSA – naruszeniem zasady praworządności.

Tym samym organy uważają, że przepisy ustaw powinny być interpretowane w sposób ścisły, i skoro w przepisach jest mowa o „środku trwałym”, to budynki stanowiące u podatnika inwestycję nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków. Nie można nie zauważyć, że jest to dla podatników korzystna wykładnia i podejście organów podatkowych, więc teoretycznie podatnicy posiadający nieruchomości stanowiące u nich inwestycje – czy to w zakresie sprzedaży, czy też najmu – nie powinni obawiać się nałożenia kolejnej daniny.

istnieje problem z interpretacją przepisów, w których mowa o opodatkowaniu podatkiem przychodów z budynków oddanych do użytkowania na podstawie umów podobnych do najmu lub dzierżawy. Z takim problemem interpretacyjnym musiał zmierzyć się podatnik, który był właścicielem dwóch hoteli, w których świadczył usługi zakwaterowania, gastronomiczne oraz organizacji szkoleń i konferencji. Zdaniem przedsiębiorcy świadczone przez niego usługi nie są tożsame z usługami podobnymi do najmu lub dzierżawy, o których mowa w przepisach ustaw podatkowych w odniesieniu do podatku od przychodów z budynków. Jednak organ podatkowy miał odmienne zdanie. Powołał się na definicję usługi hotelarskiej z ustawy o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych,

zgodnie z którą usługą hotelarską jest „krótkotrwale, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych”. Skoro więc głównym świadczeniem jest korzystanie z budynku, to usługa hotelowa jest umową o podobnym charakterze do umowy najmu. Tym samym – zdaniem fiskusa – w takim przypadku wystąpi obowiązek w zakresie podatku od przychodów z budynków.

Sprawa ostatecznie zakończyła się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w sposób korzystny dla podatnika. Zdaniem NSA odsłanie w przepisach ustawy o CIT i PIT w zakresie podatku od przychodów z budynków do umów o podobnym charakterze do najmu lub dzierżawy nie dotyczy umów hotelowych. Mają one bowiem zupełnie różny charakter i w obu przypadkach sposób dysponowania nieruchomością jest kompletnie odmienny. Odróżnianie umów hotelowych od najmu lub dzierżawy można znaleźć chociażby w takich kwestiach, jak zasady dziedziczenia najmu czy ustanawianie zastawu na rzeczach najemcy – takie kwestie nie dotyczą natomiast umów hotelowych. Tym samym sąd uznał, że przedsiębiorca prowadzący hotele nie jest zobowiązany do zapłaty podatku od przychodów z budynków.

Pomimo korzystnego dla podatników wyroku NSA w tej kwestii nie wydaje się, żeby taka linia była już ugruntowana, ponieważ zdarzają się odmienne stanowiska sądów administracyjnych, potwierdzające konsekwentne twierdzenia fiskusa, jakoby usługi hotelowe, ale również usługi zbiorowego zakwaterowania świadczone np. w akademikach czy biurach studenckich lub innych tego typu miejscach, stanowiły

umowy o podobnym charakterze jak umowy najmu czy dzierżawy, rodząc obowiązek zapłaty podatku. Również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wcześniejszym niż powyżej omawiany, bo z 7 lutego 2023 r.⁴, uznał, że (...) *umowa o świadczenie usług hotelowych mieści się w pojęciu umów o podobnym charakterze jak umowa najmu lub dzierżawy. Umowa o świadczenie usług hotelowych należy bowiem do umów mieszanych zawierających w sobie elementy różnych umów nazwanych (sprzedaż, najem, dzieło, przechowanie) i nienazwanych (usługi podobne do zlecenia) (...). Umową o podobnym charakterze do umów dzierżawy i najmu są takie umowy, których cechy charakterystyczne w przeważającej części odpowiadają cechom charakterystycznym dla usług wymienionych w tym przepisie. Niewątpliwie cechą charakterystyczną, przeważającą w umowie dotyczącej korzystania z pokoju w domu studenckim jest możliwość używania rzeczy (części nieruchomości), jak w przypadku umowy najmu. Tym samym usługa zmiany pościeli nie jest cechą przeważającą tej umowy, bo nie stanowi głównego powodu jej zawarcia. Także nawet przy przyjęciu, że zawierane ze studentami umowy o świadczenie usług hotelowych, spełnione będą warunki, o których mowa w art. 24b ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.*

Biorąc pod uwagę, że na przestrzeni kilku miesięcy nastąpiła zmiana stanowiska NSA w zakresie *de facto* tych samych usług tak naprawdę o 180 stopni, pojawia się pytanie – gdzie jest pewność stosowania prawa? Taki brak jednolitej linii orzeczniczej (co zresztą nie jest nowością) rodzi wiele wątpliwości i powoduje, że w bardzo podobnych stanach faktycznych podatnicy nie mogą polegać na ugruntowanym orzecznictwie, lecz by zapewnić sobie ochronę powinni postarać się o stanowisko organów we własnej, indywidualnej sprawie. To zwiększa z kolei liczbę wydawanych roz-

strzygnięć i może wywoływać jeszcze większy chaos w interpretacji przepisów podatkowych, których interpretacja nie powinna przecież rodzić wątpliwości. Ale, jak mówi stare przysłowie, psy szczekają, a krawana idzie dalej.

IV.

Gdy słyszymy o opodatkowaniu nieruchomości, pierwsze skojarzenie u większości osób to podatek od nieruchomości, ewentualnie druga opcja – opodatkowanie podatkiem dochodowym sprzedaży nieruchomości. Jak jednak widać, choć to najczęściej pojawiające się podatki, to nie są one jedyne. I – jak w przypadku pozostałych podatków – również nie są proste, oczywiste i niebudzące wątpliwości. Taka jednak chyba już rola prawa podatkowego w Polsce – zapewnia wiele atrakcji i sprawia, że nie ma miejsca na nudę. 🐾



**URSZULA SAŁACIŃSKA-
MATWIEJCZYK,
DORADCA PODATKOWY**

1_Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 lutego 2023 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.38.2023.1.JC.

2_Wyrok NSA z 11 kwietnia 2014 r., II FSK 1077/12.

3_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 71/21.

4_Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1717/20.

Zgłoszenie przez członka
zarządu spółki kapitałowej wniosku
o ogłoszenie upadłości we

„właściwym czasie”

– wątpliwości
Rzecznika Praw Obywatelskich
i stanowisko Ministerstwa Finansów



JUSTYNA ZAJĄC-WYSOCKA

Wprowadzenie

29 stycznia 2024 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystosował pismo do Ministra Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w zakresie zgłoszonych wątpliwości oraz poinformowanie, czy resort finansów dostrzega konieczność podjęcia prac legislacyjnych i doprecyzowania pojęcia „czasu właściwego” na zgłoszenie wniosku o upadłość, a dotyczącego solidarnej odpowiedzialności członka zarządu spółki kapitałowej za zaległości podatkowe spółki¹. W piśmie tym powołano się na zgłaszane problemy związane z ustalaniem właściwego terminu na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości przez członków zarządu spółek kapitałowych chcących uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki, a także na negatywne, prawnopodatkowe konsekwencje braku ostrości pojęcia „właściwego czasu”. Problematyka ta cechuje się dużą doniosłością, ponieważ przepis przewidujący taką odpowiedzialność dotyczy członków zarządu spółek kapitałowych i ich form organizacyjnych, szczególnie popularnych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Interpretacja przepisów podatkowych oraz przepisów innych gałęzi prawa będzie więc też wyznaczać, jak bardzo odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki — *nomen omen* — jest ograniczona.

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Przeniesienie ciężaru ekonomicznego na osobę trzecią stanowi wyjątek

od zasady, zgodnie z którą podmiot prawa podatkowego ponosi odpowiedzialność za własne działania i zaniechania. Katalog osób trzecich i podmiotów odpowiedzialnych za zaległości podatkowe podatnika ukształtowano w rozdziale 15 Ordynacji podatkowej².

Zgodnie z art. 107 o.p. osobami trzecimi, które mogą ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika są członkowie zarządu spółek kapitałowych i ich form organizacyjnych³. Istotą tej odpowiedzialności przybliżył Sąd Najwyższy: „W judykaturze i doktrynie przyjmuje się zgodnie, że solidarna odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. za jej zaległości podatkowe (składkowe) została wprowadzona w interesie wierzycieli spółki. Funkcją i ratio legis rozwiązania prawnego przyjętego w art. 116 Ordynacji podatkowej i związanych z nim przepisach jest ochrona publicznych wierzycieli przez wzmocnienie ich pozycji i ułatwienie realizacji wierzytelności zagrożonych niewypłacalnością dłużnika – spółki z o.o. Jednocześnie wskazuje się na wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości składkowe (podatkowe) spółki, która wynika z faktu, że osoby trzecie (członkowie zarządu) ponoszą odpowiedzialność osobistą i całym swoim majątkiem za zaległości innego podmiotu. Poddanie odpowiedzialności członków zarządu reżimowi odpowiedzialności solidarnej oznacza z jednej strony dla wierzyciela – dodatkowe gwarancje wykonania zobowiązania, z drugiej strony dla każdego z dłużników – ryzyko świadczenia na rzecz wie-

rzyciela. Konstytutywny charakter rozwiązania w ramach art. 116 Ordynacji podatkowej oznacza, że wydanie decyzji w tym trybie kreuje odpowiedzialność jej adresata (adresatów) jako osoby trzeciej za zaległości podatkowe (składkowe) płatnika. Natomiast brak decyzji jest równoznaczny z brakiem odpowiedzialności osoby (osób), wobec której decyzja nie została wydana, przez co nie mają do niej zastosowania zasady odpowiedzialności solidarnej, o których rozstrzyga k.c.”⁴.

Przesłanki pozytywne oraz negatywne odpowiedzialności

Ordynacja podatkowa w art. 116 ust. 1 do pozytywnych przesłanek odpowiedzialności członka zarządu zalicza bezskuteczność egzekucji zaległości podatkowej, a także powstanie zobowiązania podatkowego w okresie pełnienia przez tego członka zarządu jego funkcji. Z kolei negatywne przesłanki (przesłanki egzoneracyjne) to:

- 1) wykazanie przez członka zarządu, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu Prawa restrukturyzacyjnego⁵, albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w tej samej ustawie;
- 2) wykazanie przez członka zarządu, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;

3) wskazanie przez członka zarządu mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Wskazuje się, że „do ustalenia odpowiedzialności członka zarządu konieczne jest nie tylko ustalenie pozytywnych jej przesłanek, czyli bezskuteczności egzekucji zaległości podatkowej oraz powstania zobowiązania w okresie pełnienia przez niego tej funkcji, ale także wykazanie, że nie zachodzą przesłanki wyłączające tę odpowiedzialność”⁶. Podział na przesłanki pozytywne oraz negatywne rozkłada także ciężar dowodu. Jak wskazuje NSA w swoich wyrokach: „w obszarze wyznaczonym przez treść art. 116 O.p. to organ podatkowy jest uprawniony i zobowiązany do samodzielnych, autonomicznych ustaleń co do zaistnienia wszystkich przesłanek uzasadniających orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania podatkowe Spółki”⁷. Natomiast odnośnie do przesłanek negatywnych należy zauważyć, że to na członku zarządu spoczywa obowiązek udowodnienia, że działania, które podjął, by ratować upadającą firmę, chronią go od odpowiedzialności za zaległości zarządzanej spółki⁸.

Wątpliwości kierowane do RPO i przekazane następnie do MF wynikają z tego, że ustawodawca w analizowanym przepisie posługuje się nazwami nieostryimi, co utrudnia precyzyjne określenie granic odpowiedzialności członka zarządu. Jednym z takich zwrotów jest „właściwy czas”, w jakim członek zarządu powinien złożyć np. wniosek o ogłoszenie upadłości.

Negatywna przesłanka „właściwego czasu”

W przywołanym piśmie RPO czytamy, że w przepisach nie wyjaśniono

pojęcia „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o upadłość, co rodzi istotne problemy dla członków zarządu, ale także dla organów stosujących prawo, w tym sądów administracyjnych orzekających w sprawach solidarnej odpowiedzialności członków zarządu. Zdaniem autorów skarg kierowanych do RPO jest to swoista „pułapka podatkowa” umożliwiająca organom podatkowym przerzucanie odpowiedzialności za zobowiązania spółek na ich członków.

Zastrzeżenia RPO kierowane do MF

Rzecznik Praw Obywatelskich za WSA w Gliwicach⁹ przytacza stanowisko, zgodnie z którym przepisy Ordynacji podatkowej nie są wystarczające dla ustalenia „właściwego czasu”, dlatego organy podatkowe stosują wykładnię systemową zewnętrzną poprzez odwołanie się do przepisów Prawa upadłościowego¹⁰ określających przesłanki wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Uzasadnienie dla takiej praktyki znajduje również NSA: „współstosowanie art. 116 § 1 ust. 1 lit. a Ordynacji podatkowej oraz odpowiednich przepisów ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze jest niezbędne i uzasadnione, ponieważ przepis ten nie definiuje i nie wyjaśnia terminów i pojęć: zgłoszenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości – zagadnienia te są natomiast całościowo uregulowane w powoływanym Prawie upadłościowym, tak więc bez odwołania się do niego zastosowanie wymienionego na początku przepisu prawa podatkowego nie byłoby możliwe”¹¹. Wcześniej jednak NSA wyrażał też odmienny pogląd: „Poza tym pojęcie »czas właściwy« do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości nie należy wyklądać tylko opierając się

na podstawach prawnych i terminach tam wskazanych do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości określonych w art. 5 r.p.u., ale także z uwzględnieniem celu, jakim to uregulowanie służy. Celem tym jest ochrona należności wszystkich wierzycieli. Przepisy art. 116 § 1 i 2 ord. pod. nie odsyłają wprost do uregulowań zawartych w Rozporządzeniu Prawo upadłościowe, a to oznacza, że należy je rozumieć w szerszym kontekście”¹². RPO podkreśla więc, że choć judykatura dostrzegła konieczność odwoływania się do regulacji prawa upadłościowego, to wykładnia pojęcia „czasu właściwego” była i jest niejednolita. Dalej Rzecznik zwraca uwagę na interpretacyjne rozbieżności w zakresie oceny niewypłacalności podatnika i ustalenia czasu właściwego na zgłoszenie wniosku o upadłość, cytując kolejne orzeczenia:

— wyrok NSA z 25 VI 2014 r.¹³: „Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela jednakże poglądu organu, że obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstaje już w momencie niezapłacenia jednego czy kilku długów. Wprawdzie literalna wykładnia art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze (...) może doprowadzić do wniosku, że niezapłacenie choćby jednego wymagalnego zobowiązania pieniężnego powoduje niewypłacalność dłużnika w rozumieniu tego przepisu, to jednak wykładnia celowościowa wskazuje na to, że niewykonywanie zobowiązań, prowadzące do uznania dłużnika za niewypłacalnego winno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań. Świadczy o tym użycie przez ustawodawcę wyrażenia »niewykonywanie«, a nie »niewykonanie« i użycie liczby mnogiej »zobowiązań«, a nie pojedynczej »zobowiązania«;

— wyrok WSA w Warszawie z 21 I 2022 r.¹⁴: „Sąd podziela domi-

nujący w judykaturze pogląd, znajdujący oparcie w treści art. 11 ust. 1 u.p.u.n., że podstawą ogłoszenia upadłości jest trwale zaprzestanie płacenia zobowiązań, a nie brak zapłaty jednego zobowiązania. Za-

odniesienie się do pojęcia niewypłacalności użytego w prawie upadłościowym i wskazanych tam terminów, oznaczonych dla upadłego (jego organów) do zgłoszenia wniosku o upadłość. Jednak

zdolność prawną, uważa się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczyły wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco te zobowiązania wykonuje. Dłużnik jest obowiązany, nie

Wątpliwości kierowane do RPO i przekazane następnie do MF wynikają z tego, że ustawodawca w analizowanym przepisie posługuje się nazwami nieostrymi, co utrudnia precyzyjne zakreślenie granic odpowiedzialności członka zarządu. Jednym z takich zwrotów jest „właściwy czas”, w jakim członek zarządu powinien złożyć np. wniosek o ogłoszenie upadłości.

tem, w ocenie Sądu, stan niewypłacalności powstaje z chwilą nieuregulowania w terminie określonym ustawą lub umową drugiego z kolei zobowiązania”;

— wyrok NSA z 20 VII 2021 r.¹⁵:

„W uzasadnionym, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, przekonaniu sądu pierwszej instancji właściwy czas na wnioskowanie o upadłość należało powiązać z istnieniem zaległości za trzy kolejne okresy rozliczeniowe, co przybierało już charakter trwałości, czyli po upływie terminów płatności należności za kwiecień, maj i czerwiec 2013 r., czyli w sierpniu 2013 r.”;

— wyrok NSA z 20 XII 2022 r.¹⁶:

„W kontekście wskazanego przepisu przyjmuje się jednolicie, że właściwy czas do zgłoszenia wniosku o upadłość należy oceniać przez

nie należy automatycznie przenosić terminu »czasu właściwego do zgłoszenia wniosku« z ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze, lecz w odniesieniu do okoliczności danej sprawy ustalić »właściwy czas« do zgłoszenia wniosku w konkretnym przypadku. Zgodnie z art. 10, art. 11 i art. 21 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz. U. z 2012 r. poz. 1112 z późn. zm., dalej: p.u.n.), w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2016 r., upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny. Za niewypłacalnego uważa się dłużnika, jeżeli nie wykonywał swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. Dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje

później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości”;

— wyrok NSA z 17 XI 2022 r.¹⁷:

„Dowód z opinii biegłego organu podatkowy zobowiązany jest przeprowadzić, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga »wiadomości specjalnych« (art. 197 § 1 o.p.). Ustalenie okoliczności faktycznej, czy i kiedy w spółce wystąpił stan niewypłacalności, należy do ustaleń, które samodzielnie powinny przeprowadzić organy podatkowe. Kwestia badania »właściwego czasu« na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości jest bowiem przesłanką obiektywną, ustalaną na podstawie okoliczności faktycznych każdej sprawy. Stanowisko to należy uznać

za ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Ewentualne powołanie w takim postępowaniu biegłego zależy od uznania tych organów, które w zależności od zgromadzonego materiału dowodowego, mogą stwierdzić istnienie

o ogłoszenie upadłości likwidacyjnej nie było spóźnione w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. a o.p.¹⁸

RPO sygnalizuje także możliwość wystąpienia rozdzwięku między orzeczeniem sądu powszechnego w zakresie prawa upa-

datkowe przygotowują z »chirurgiczną precyzją« pułapkę na członków zarządu spółek kapitałowych poprzez wszczynanie postępowań przeciwko spółkom po wielu latach od dnia wymagalności zobowiązań i bardzo często już w okresach,

RPO konstatuje, że „użyte przez ustawodawcę pojęcie »czasu właściwego na zgłoszenie upadłości« budzi duże problemy interpretacyjne i komplikuje właściwe stosowanie instrumentarium odpowiedzialności członka zarządu za zawinione niezłożenie wniosku o upadłość.

takiej potrzeby lub same dokonać oceny takiego materiału”.

Następnie RPO przytacza pogląd NSA, zgodnie z którym prawidłowe zdefiniowanie właściwego czasu na zgłoszenie upadłości wymagać będzie każdorazowo poczynienia ustaleń na podstawie całokształtu okoliczności badanych przypadków, a bardzo złożone i wielopłaszczyznowe uwarunkowania, w jakich funkcjonują spółki, będą miały wpływ na określenie właściwego czasu dla zgłoszenia wniosku o upadłość.

Rzecznik zauważa też braną pod uwagę przy określeniu „właściwego czasu” przez sądy administracyjne przesłankę w postaci ustalenia, czy ujawniony majątek dłużnika pozwala na zaspokojenie wierzycieli w postępowaniu upadłościowym — w przypadku pozytywnej odpowiedzi organy podatkowe przyjmują, że zgłoszenie wniosku

dłościowego i orzeczeniem sądu administracyjnego na płaszczyźnie podatkowej zależnie od przyjętego stanu faktycznego będącego podstawą wyrokowania.

Warta odnotowania jest oczywiście w swej naturze uwaga RPO, że nie w każdym stanie faktycznym niezaspokojenie wierzycieli chociażby w części będzie oznaczać, że wniosek o upadłość nie został złożony we właściwym czasie. Również złożenie wniosku o upadłość w ustawowym terminie nie zawsze będzie prowadzić do ogłoszenia upadłości. Dotyczy to na przykład sytuacji, gdy nawet niewielkie długie pieniądze, które nie są na bieżąco regulowane przez podmiot mający aktywa o dużej wartości, są kwalifikowane jako stan niewypłacalności tego podmiotu i obligują do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości.

Jak dalej wskazuje RPO: „Formułowane są opinie, że organy po-

w których poprzedni członkowie zarządu nie są członkami tego organu i nie mają żadnej możliwości podjęcia obrony jako reprezentanci spółki przed wydaniem niekorzystnej decyzji określającej. Następnie – na podstawie decyzji wydanej przeciwko spółce – wydawana jest decyzja o odpowiedzialności członków zarządu spółki za jej zaległości podatkowe”. Rzecznik zwraca też uwagę, że w skargach do jego biura „zobowiązani podnoszą zarzuty dotyczące różnicowania sytuacji członka zarządu zgłaszającego spóźniony wniosek o upadłość i tego, który złożenia takiego wniosku w ogóle poniechał”.

RPO konstatuje, że „użyte przez ustawodawcę pojęcie »czasu właściwego na zgłoszenie upadłości« budzi duże problemy interpretacyjne i komplikuje właściwe stosowanie instrumentarium odpowiedzialności członka zarządu

za zawinione niezłożenie wniosku o upadłość. Uzasadnione wydają się zatem wątpliwości, czy przepis art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej zawierający to nieprecyzyjne sformułowanie wypełnia zasadę szczególnej określoności przepisów prawa daninowego i czy zapewnia adresatom norm pewność co do tego, że w konkretnym przypadku »czas właściwy« na zgłoszenie wniosku o upadłość już występuje, czy też nie”.

Odpowiedź Ministra Finansów

Minister Finansów do przesłanej prośby RPO odniósł się w odpowiedzi z 27 lutego 2024 r.¹⁹ Stanowisko zajęte w zakresie poszczególnych wątków poruszonych przez RPO zamyka się czasem w jednym lub dwóch zdaniach.

Odnosnie do „właściwego czasu” na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości MF odsyła do dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych: „Wskazuje się tam, że czas właściwy do zgłoszenia wniosku o upadłość należy oceniać poprzez odniesienie się do pojęcia niewypłacalności, użytego w ustawie – Prawo upadłościowe i wskazanych w niej terminów, oznaczonych dla upadłego (jego organów) do zgłoszenia wniosku o upadłość (por. wyroki NSA z 3 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 807/17; z 4 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3090/17; z 6 kwietnia 2020 r., sygn. akt II FSK 133/20; z 9 maja 2023 r., sygn. akt III FSK 1571/22; z 27 czerwca 2023 r., sygn. akt III FSK 3133/21; z 29 czerwca 2023 r., sygn. akt III FSK 2968/21; z 28 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 4473/21; z 30 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 286/23)”. MF dodaje, że ustalenie czasu właściwego do zgłoszenia wniosku należy do kompetencji organów podatkowych i jest to okoliczność faktyczna, która

powinna być ustalona w postępowaniu dowodowym.

Zarzutu o różnicowaniu sytuacji członka zarządu zgłaszającego spóźniony wniosek o upadłość i tego, który takiego wniosku w ogóle nie złożył, MF nie podziela.

Minister odpiera też zarzut o przygotowywaniu z „chirurgiczną precyzją” pułapek na członków zarządu spółek kapitałowych poprzez wszczynanie postępowań przeciwko spółkom po wielu latach od dnia wymagalności zobowiązań i po zmianie osób zasiadających w organach zarządzających. Dodaje, że przepisy dotyczące spółek handlowych umożliwiają powoływanie i odwoływanie członków zarządu spółek czy ich rezygnację z pełnionych funkcji w każdej chwili, jednak od organów podatkowych nie można wymagać dostosowania momentu wszczęcia i czasu prowadzenia postępowania podatkowego wymiarowego do trwającej kadencji członków zarządu w spółce.

W rezultacie, MF poinformowało, że „nie jest przewidywane definiowanie na potrzeby Ordynacji podatkowej pojęcia »czasu właściwego« na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości. Nie stanowi ono autonomicznego pojęcia prawa podatkowego, toteż oczywiste jest, że dla określenia jego zakresu konieczne jest odwołanie się do regulacji ustawy – Prawo upadłościowe. Pojęcie użyte w art. 116 § 1 pkt 1 lit. a Ordynacji podatkowej nie jest odosobnionym w systemie prawa. Posługuje się nim również przepis art. 299 § 2 Kodeksu spółek handlowych”.

Podsumowanie

Mając na uwadze przedstawione wątpliwości, wysuwanie postulatów *de lege ferenda* uznać można za wciąż aktualne i uzasadnione. Przykłado-

wo odpowiedź, że pojęciem „właściwego czasu” posługuje się także art. 299 Kodeksu spółek handlowych²⁰, nie jest przekonująca, wiedząc o tym, że „W judykaturze Sądu Najwyższego dominuje pogląd, że chociaż określenie »właściwy czas« do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. powinno być interpretowane z uwzględnieniem przepisów zawartych w prawie upadłościowym, to jednak nie można – dla celów jego wykładni – przenosić na grunt art. 299 § 2 k.s.h. wymagania, aby dochowany został termin określony w art. 21 ust. 1 p.u.n. (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 6 czerwca 1997 r., III CKN 65/97, OSNC 1997, Nr 11, poz. 181, z dnia 23 czerwca 2004 r., V CK 539/03, nie publ., z dnia 19 stycznia 2011 r., V CSK 211/10, nie publ., z dnia 15 maja 2014 r., II CSK 480/13, nie publ.). Właściwy czas w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. oznacza w związku z tym taki moment, w którym wprowadzie wszystkich wierzycieli nie da się już zaspokoić, ale istnieje jeszcze majątek spółki pozwalający na co najmniej częściowe zaspokojenie jej wierzycieli w postępowaniu upadłościowym (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 11 października 2000 r., III CKN 252/00, nie publ., z dnia 27 października 2004 r., IV CK 148/04, nie publ., z dnia 15 maja 2014 r., II CSK 480/13, nie publ., z dnia 25 września 2014 r., II CSK 790/13, nie publ.)”²¹.

Można wyobrazić sobie sytuacje, w których przy kwalifikowaniu adekwatnego czasu na podstawie art. 116 § 1 pkt 1 o.p. organy nie powinny mechanicznie w każdym badanym wypadku przyjmować terminu określonego w Prawie upadłościowym, ale uwzględniać uzasadnione powody na rzecz jego wydłużenia, np. w sytuacji, gdy członek zarządu spółki (o dużej produkcji i wielowątkowej strukturze zadłużeniowej) jako jedyny musi

prować wszelkie jej sprawy i ją reprezentować²².

Na uwadze trzeba też mieć to, że od 1 stycznia 2016 r. termin na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości wydłużono z dwóch tygodni do 30 dni, tym samym ułatwiając członkom zarządu uwolnienie się od odpowiedzialności za długi spółki.

kosztów postępowania upadłościowego: „W istocie bowiem oddalenie wniosku o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 13 ust. 1–2 PrUpad może w wielu stanach faktycznych świadczyć o niedotrzymaniu terminu na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, ale nie musi – o tym powinna decydować cała gama ustaleń dodatkowych, ogniskujących się

wprost odesłania do stosowania przepisów Prawa upadłościowego w zakresie tego terminu, to zdania w tym zakresie w orzecznictwie i piśmiennictwie pozostaną podzielone. W obliczu braku przekonania o konieczności dokonania interwencji legislacyjnej celem zdefiniowania „czasu właściwego”, rozstrzygnięcie wątpliwości inter-

Z uwagi na często występującą złożoność sytuacji do zbadania pod kątem niewypłacalności organy powinny dołożyć wszelkiej staranności i wnikliwie zbadać sprawę.

Stosowanie w omawianym zakresie przepisów Prawa upadłościowego może zwiększać pewność interpretacyjną i wzmacniać gwarancyjny charakter odpowiedzialności członków zarządu, ale też ułatwiać prowadzenie postępowania podatkowego z powodu sztywnego terminu na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości, która to z kolei sztywność nie będzie uwzględniała sytuacji, w których pomimo upływu terminu niekoniecznie zajdą zmiany w sytuacji majątkowej spółki przekreślające cel upadłości jako tryb zakończenia działalności spółki kapitałowej, ale także nie obniżą zakresu zaspokojenia wierzycieli²³. Wskazuje się, że ów automatyzm interpretacyjny nie zasługuje na uwzględnienie jako konstrukcja tylko pozornie związana z aksjologią prawa upadłościowego, np. w przypadku oddalenia wniosku ze względu na brak majątku umożliwiającego pokrycie

na metodyce badania przesłanek niewypłacalności z art. 11 PrUpad. Mechaniczne przyjęcie, iż zastosowanie przez sąd upadłościowy art. 13 ust. 1–2 PrUpad świadczy o niedotrzymaniu przez dłużnika terminu na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, a więc niezłożeniu wniosku o upadłość w czasie właściwym, o którym mowa w art. 116 OrdPod, w niektórych stanach faktycznych doprowadzi do nieprawdziwych wniosków²⁴. Dlatego też postuluje się „holistyczną” ocenę specyfiki i sytuacji dłużnego podmiotu w przedpolu niewypłacalności i w jej trakcie²⁵. Z uwagi na często występującą złożoność sytuacji do zbadania pod kątem niewypłacalności organy powinny dołożyć więc wszelkiej staranności i wnikliwie zbadać sprawę.

— Dopóki jednak żaden przepis prawa podatkowego nie będzie *explicite* definiował „właściwego czasu” lub zawierał wyrażonego

pretacyjnych będzie nadal leżało w gestii sądów administracyjnych. — Za ingerencją ustawodawczą przemawia również fakt, że przedstawione wątpliwości dotyczące stosowania art. 116 o.p. nie są jedynymi. Przykładowo wskazać można na niejasności dotyczące możliwości orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności podatkowej członka zarządu, gdy nie zgłoszono wniosku o ogłoszenie upadłości spółki mającej tylko jednego wierzyciela, np. Skarb Państwa. Przepisy prawa upadłościowego wykluczają bowiem ogłoszenie upadłości spółki w takim przypadku²⁶. ↪



**JUSTYNA
ZAJĄC-WYSOCKA,
DORADCA PODATKOWY**

1_https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/2024-01/Do_MF_spolka_zarząd_odpowiedzialnosc_29.01.2024.pdf, dostęp: 17 VI 2024 r.

2_Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p.

3_Odpowiedzialność ta może być rozszerzona także na pełnomocników wymienionych spółek w organizacji lub wspólników takich spółek w organizacji (jeżeli pełnomocnik nie został powołany, a spółka nie posiada zarządu), rady dyrektorów i dyrektorów w prostej spółce akcyjnej w organizacji oraz byłych członków zarządu spółki i byłych pełnomocników spółki w organizacji, zob. R. Domgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zkk. Komentarz aktualizowany, red. L. Eteł, LEX/el. 2024, art. 116.

4_Wyrok SN z 11 II 2021 r., II USKP 17/21, LEX nr 3119755.

5_Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2309 ze zm.).

6_Wyrok WSA w Warszawie z 3 XII 2004 r., III SA/Wa 209/04, M. Podat. 2005, nr 4, poz. 30.

7_Wyrok NSA z 17 V 2022 r., III FSK 32/22, LEX nr 3382566.

8_Wyrok NSA z 13 IV 2016 r., II FSK 394/14, LEX nr 2019372; podobnie w wyroku z 15 IV 2014 r., I GSK 1033/12, LEX nr 1480761 oraz z 20 III 2014 r., II FSK 1211/12, LEX nr 1487948. W przywołanym wyroku z 13 IV 2016 r. NSA uznał, że brak dowodu na to, aby istniały w formie pisemnej uchwały o odnowieniu członkom zarządu mandatu na kolejne kadencje, nie stoi na przeszkodzie ocenie, że byli oni powołani w formie uchwał podejmowanych per facta concludentia, jeżeli niesporne okoliczności faktyczne jednoznacznie wskazują na dorozumianą wolę wspólników utrzymywania składu zarządu w jego dotychczasowym składzie i odnawiania mu mandatu.

9_Wyrok WSA w Gliwicach z 3 XII 2007 r., I SA/GI 708/07, LEX nr 326665.

10_Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 794).

11_Wyrok NSA z 14 I 2016 r., II FSK 3063/13, LEX nr 1968877.

12_Wyrok NSA z 10 XII 2010 r., II FSK 1221/09, LEX nr 1574154.

13_Wyrok NSA z 25 VI 2014 r., II FSK 1743/12, LEX nr 1518904. RPO w swoim piśmie nieprecyzyjnie przytoczył tezę NSA z tego wyroku jako: „Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że »obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstaje już w momencie niezapłacenia jednego czy kilku długów, ale uznanie dłużnika za niewypłacalnego winno mieć charakter trwały i dotyczyć przeważającej części zobowiązań«”.

14_Wyrok WSA w Warszawie z 21 I 2022 r., III SA/Wa 1879/20, LEX nr 3344589.

15_Wyrok NSA z 20 VII 2021 r., III FSK 3637/21, LEX nr 3207066.

16_Wyrok NSA z 20 XII 2022 r., III FSK 975/22, LEX nr 3454113. Podobnie stwierdza NSA w wyroku z 9 VII 2015 r., II FSK 1383/13, LEX nr 1783549, WSA we Wrocławiu w wyroku z 23 II 2017 r., I SA/Wr 1274/16, LEX nr 2260614 oraz WSA w Warszawie w wyroku z 26 IV 2013 r., III SA/Wa 3077/12, LEX nr 1620729: „Reasumując, w art. 116 § 1 O.p. ustawodawca posłużył się terminem elastycznym, co oznacza, że przy ustalaniu, czy zgłoszenie wniosku o upadłość nastąpiło we właściwym czasie w rozumieniu tego przepisu, nie należy mechanicznie przenosić terminu wskazanego w art. 5 § 1 Prawa upadłościowego (obecnie art. 21 § 1 Prawa upadłościowego), ale w warunkach konkretnej sprawy oceniać, czy przesłanka ta została spełniona, biorąc pod uwagę zarówno samo zaistnienie przesłanek zgłoszenia wniosku o upadłość, jak i to, że z punktu widzenia realizacji celu postępowania upadłościowego i art. 116 O.p. wniosek o upadłość powinien być zgłoszony w takim czasie, żeby wszyscy wierzyciele mieli możliwość uzyskania równomiernego, chociaż tylko częściowego, zaspokojenia z majątku spółki”.

17_Wyrok NSA z 17 XI 2022 r., III FSK 1721/21, LEX nr 3440092. Możliwość przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego dla ustalenia momentu powstania niewypłacalności spółki NSA potwierdził także w wyroku z 22 IX 2021 r., III FSK 83/21, LEX nr 3252570 czy w wyroku z 22 IX 2021 r., III FSK 219/21, LEX nr 3247762.

18_Wyrok WSA w Poznaniu z 25 I 2017 r., III SA/Po 501/16, LEX nr 2237727: „W ocenie Sądu prawidłowym przejawem stosowania prawa materialnego jest sytuacja, gdy organy podatkowe przyjmują, że zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości likwidacyjnej jest spóźnione w rozumieniu art. 116 § 1 pkt 1 lit. a ustawy – Ordyna-

cja podatkowa, skoro ujawniony majątek dłużnika nie pozwala na zaspokojenie wierzycieli w postępowaniu upadłościowym nawet w najmniejszym stopniu”.

19_<https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-spolka-odpowiedzialnosc-czlonka-zarządu-mf-odpowiedz>, dostęp: 17 VI 2024 r.

20_Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.).

21_Wyrok SN z 15 III 2018 r., III CSK 398/16, LEX nr 2490898.

22_Zob. R. Stefanicki, 10. Nieprzejrzyste reguły odpowiedzialności członka zarządu na tle stosowania art. 299 k.s.h. Propozycje wprowadzenia tzw. odpowiedzialności przebijającej [w:] Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej, Warszawa 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369466006/386333/stefanicki-robort-nalezita-starannosc-zawodowa-czlonka-zarządu-spolki-kapitałowej>, dostęp: 17 VI 2024 r.

23_Zob. J. Olesiak, 4. Przesłanki negatywne [w:] Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych za ich zaległości podatkowe jako ciężar publiczny w świetle zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, Łódź 2020, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369482229/23?toCHit=1>, dostęp: 17 VI 2024 r.

24_M. Kubiczek, B. Sokół, Rozbieżności w wykładni pojęcia „czasu właściwego” na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w kontekście art. 116 Ordynacji podatkowej oraz art. 11 ust. 1 Prawa upadłościowego, Doradca Restrukturyzacyjny nr 3, 2018, s. 89.

25_Dz. cyt., s. 90.

26_Zob. B. Bieniek, Odpowiedzialność podatkowa członka zarządu spółki kapitałowej, której jedynym wierzycielem jest Skarb Państwa, Kwartalnik Prawa Podatkowego, nr 3, 2022, s. 131–150.

Korzyści
małych jednostek, czyli

trzeci Polski Ład



Za pierwszy Polski Ład uważam rewolucję spółek komandytowych i spółek jawnych, w których współnikami są nie tylko osoby fizyczne (przesunięcie do CIT), bez należytego vacatio legis, bez uprzedniego zreformowania KSH.

Za drugi Polski Ład uważam POLSKI ŁAD, który wszedł w życie 1 stycznia 2022 r., z jego składką ZDR, z jego brakiem amortyzacji nieruchomości mieszkalnych i wieloma innymi zapisami.

AGNIESZKA CZERNIK

Trzeci POLSKI ŁAD mamy teraz przed sobą, w postaci projektu o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach oraz nadzorcze publicznym oraz niektórych innych ustaw, przygotowany przez obecną ekipę rządzącą.

Celem nowelizacji ma być – jak tłumaczą się kolejne ekipy rządzące, wprowadzając niepopularne rozwiązania – implementacja do krajowego porządku prawnego:

- ▶ dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022 r., s. 15 – 80), zwanej dalej „dyrektywą 2022/2464” oraz
- ▶ dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/3/UE w odniesieniu do dostosowania kryteriów wielkości przedsiębiorstwa dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup (Dz. Urz. UE L z 21.12.2023 r.), zwanej dalej „dyrektywą delegowaną”.

Nie zagłębiając się w szczególności, celem wyżej wymienionych dyrektyw oraz ich implementacji w poszczególnych krajach członkowskich miałyby być poprawa sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (sprawozdania ESG – Environmental, Social, Govern-

ment), zwiększony publiczny dostęp do informacji dotyczących kwestii ESG, wpływu przedsiębiorstw na ludzi i środowisko, zapewnienie porównywalności i wiarygodności informacji w obszarze ESG oraz łatwości ich wykorzystania przez użytkowników, zmniejszenia ryzyk systemowych dla gospodarki, poprawy alokacji kapitału finansowego na rzecz przedsiębiorstw i działań, które rozwiązują problemy społeczne, zdrowotne i środowiskowe. Szalenie ambitne cele, gdyż jak dotąd nikomu nie udało się rozwiązać problemów społecznych, zdrowotnych i środowiskowych (klimatycznych) tego świata, a już na pewno nie przy pomocy rachunkowości, tworząc kolejne formularze i kolejne elementy sprawozdań finansowych.

Powołując się na dyrektywę delegowaną, ekipa rządząca (Ministerstwo Finansów, dalej MF) zapowiada podniesienie progów o 25% – podwyżka ma objąć poszczególne kategorie jednostek (w tym mikrojednostek i małych jednostek), obowiązek poddawania się badaniu sprawozdania finansowego, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jednocześnie pojawia się zapowiedź pozostawienia 4 uproszczeń:

- 1)** klasyfikowanie umów leasingu finansowego według kryteriów określanych przepisami prawa podatkowego, a nie ustawy o rachunkowości,
- 2)** zaniechanie tworzenia rezerw i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego,
- 3)** stosowanie uproszczonego sposobu obliczania kosztu wytworzenia produktu,

- 4)** stosowanie do wyceny instrumentów wyłącznie przepisów ustawy o rachunkowości zamiast przepisów odpowiedniego rozporządzenia Ministra Finansów.

Jednostki mikro i małe nadal nie będą objęte obowiązkiem sporządzania zestawienia zmian w kapitale oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Postanowiono zdefiniować pojęcie przychodów netto ze sprzedaży – usunięto z tej kategorii przychody ze sprzedaży materiałów i przychody z operacji finansowych.

Podwyżka czy waloryzacja?

Od 1 stycznia 2025 roku, zgodnie z projektowanymi art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 2 UoR, rozpoczynamy prowadzenie ksiąg rachunkowych i stosowanie się do ustawy o rachunkowości, jeżeli nasze przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej 2 500 000 euro.

Zmienia się kwota progowa i zmieniają się składniki przychodu, jakie bierzemy pod uwagę; wyeliminowaniu podlegają przychody z operacji finansowych.

Definicje i limity przewidziane dla jednostek mikro i małych mają zostać umieszczone w słowniczku ustawy, a dokładniej w art. 3 ust. 1 pkt 1a oraz pkt 1b.

Jednostka mikro w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe i roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających

działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej 2 z 3 następujących wielkości:

Jednostka mała ma być od tej pory jednostką niebędącą jednostką mikro, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe i roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku jednostek rozpoczynających działalność albo prowadzenie ksiąg

waloryzacja limitów ustalonych jeszcze 5 września 2014 r., kiedy to wprowadzono do ustawy o rachunkowości pojęcia i kategorie jednostek małych i mikro, obowiązujących przez niemal 10 lat, w tym w latach z dwucyfrową inflacją. W wielu przypadkach przychody

**Od 1 stycznia 2025 roku,
zgodnie z projektowanymi art. 2 ust. 1 pkt 2
oraz art. 2 ust. 2 UoR, rozpoczynamy prowadzenie
ksiąg rachunkowych i stosowanie się do ustawy
o rachunkowości, jeżeli nasze przychody netto
ze sprzedaży towarów i produktów za poprzedni
rok obrotowy wyniosły co najmniej
2 500 000 euro.**

- 1) 2 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego (obecnie: 1,5 mln zł – art. 3 ust. 1a UoR),
- 2) 4 mln zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy (obecnie: 3 mln zł i jeszcze bierzemy pod uwagę przychody z operacji finansowych),
- 3) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty (obecnie: 10 osób).

Jednostka traci status, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy przekroczyła co najmniej 2 z 3 wyżej wymienionych wielkości.

rachunkowych w sposób określony ustawą – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą, nie przekroczyła co najmniej 2 z 3 następujących wielkości:

- 1) 33 mln zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego (obecnie: 25,5 mln zł – art. 3 ust. 1c UoR),
- 2) 66 mln zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy (obecnie: 51 mln zł),
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty (bez zmian).

Są to zmiany o charakterze pozornie pozytywnym; w rzeczywistości nie jest to podniesienie, lecz

ze sprzedaży zwiększyły się o kilkadziesiąt lub nawet 100%, ale nie dlatego, aby sytuacja przedsiębiorcy (sytuacja jednostki) tak bardzo się poprawiła, lecz po prostu z powodu wzrostu cen towarów, materiałów, energii, paliw, czynszów, minimalnych wynagrodzeń zasadniczych, składki zdrowotnej.

Jeżeli chodzi o badanie sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, to również podniesiono limity, o których mowa w art. 64 UoR:

- 1) 3,125 mln euro – suma bilansowa (obecnie 2,5 mln euro),
- 2) 6,250 mln euro przychodów netto (obecnie: 5 mln euro).

W rzeczywistości należy uznać proponowane podniesienie limitów za waloryzację wielkości określa-

nych w ustawie o rachunkowości, aby jednostki małe i mikro mogły zachować swój status, pomimo braku rzeczywistych zmian we własnej działalności operacyjnej i braku zmian w otaczającym środowisku.

Odpisy aktualizacyjne i rezerwy

W ramach projektu pojawia się zmiana w treści art. 7 ust. 2b i ust. 2c UoR, którą to zmianę należy ocenić negatywnie. Jednostki małe i mikro mogą nadal zrezygnować z zasady ostrożności przy wycenie aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na ryzyko – jak dotychczas (ust. 2b), ale jednocześnie nie mogą zastosować tego uproszczenia, jeżeli są one (ust. 2c) m.in. spółkami kapitałowymi (a więc sp. z o.o., SA), spółkami komandytowo-akcyjnymi oraz spółkami komandytowymi i spółkami jawnymi ze wszystkimi wspólnikami jako spółkami kapitałowymi, spółkami komandytowo-akcyjnymi lub spółkami z innych państw. Zatem nawet małe sp. z o.o. zmuszone będą do prowadzenia ksiąg w sposób utrudniony, skomplikowany, czasochłonny i droższy, ponieważ zmuszone będą do współpracy i opłacania aktuariusza.

PRZYKŁAD 1.

Spółka komandytowa, której wspólnikami są wyłącznie osoby fizycznie, osiągnęła następujące wielkości:

- 30 mln zł sumy aktywów bilansu,
- 60 mln zł przychodów ze sprzedaży towarów i produktów,
- 35 osób – obliczone jako średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty.

Jednostka w swoim sprawozdaniu finansowym nadal nie musi tworzyć rezerw, ani też odpisów aktualizujących wartość aktywów.

PRZYKŁAD 2.

Spółka z o.o., której wspólnikami są wyłącznie osoby fizycznie, osiągnęła następujące wielkości:

- 1,5 mln zł sumy aktywów bilansu,
- 1,5 mln zł przychodów ze sprzedaży towarów i produktów,
- 16 osób – obliczone jako średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty.

Jednostka w swoim sprawozdaniu finansowym musi tworzyć rezerwy, jak też odpisy aktualizujące wartość aktywów.

Jeżeli jednostka mała nie przekracza pewnych wielkości, pozwalających jej z mocy ustawy posługiwać się statusem jednostki małej lub jednostki mikro, to powinna korzystać z uproszczeń lub ułatwień jej przysługujących na mocy tego statusu, bez względu na formę organizacyjno-prawną, inaczej będziemy mieli do czynienia z lawiną przekształceń ze spółek z o.o., sp. komandytowo-akcyjnych na spółki komandytowe. Poszkodowane mogą tutaj być np. podmioty lecznicze, funkcjonujące jako sp. z o.o., mające podpisane kontrakty z NFZ.

Podobny sprzeciw musi budzić brzmienie zapisów art. 39 ust. 6 i 7 UoR. Tutaj również pozbawiono jednostki mikro i małe prawa do rezygnacji z biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń, rezerw dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych. Małe spółki z o.o., spółki komandytowo-akcyjne, spółki komandytowe i spółki jawne (te dwie ostatnie kategorie spółek mające za wspólników wyłącznie sika i spółki kapitałowe) będą zmuszone zatrudniać aktuariusza.

Zapisy te zmuszają jednostki nie tylko do ponoszenia dodatkowych nakładów w postaci pracochłonności, czasochłonności i wydatków finansowych, ale także do zmiany polityki rachunkowości,

zmiany zakładowych planów kont (dalej: ZPK), zmiany sposobu dekretacji i księgowania. Wniosek: vacatio legis powinno w przypadku tego projektu ustawy zostać zakreślone terminem co najmniej do 31 grudnia 2025 roku, zwłaszcza jeżeli mielibyśmy zachować spójność z paktem deregulacyjnym, który otrzymaliśmy – jako doradcy podatkowi – do oceny kilka tygodni temu.

Koszt wytworzenia

Jednostki małe i mikro nadal mogą obliczać koszt wytworzenia produktu zgodnie z art. 28 ust. 2 UoR, doliczając do kosztów bezpośrednich koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych; ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. Zmiany mają charakter redakcyjny, podyktowany jedynie umieszczeniem definicji oraz limitów jednostek małych i mikro w art. 3 ust. 1 pkt 1a oraz 1b UoR.

Zmiany w art. 28a oraz 28b UoR również mają charakter redakcyjny.

Amortyzacja

Obecna ekipa rządząca, jak również aktualny ustawodawca nie zdołał jeszcze posprzątać po Polskim Ładzie, obowiązującym od 1 stycznia 2022 roku i mam tu na myśli nie tylko zmiany w wysokości i sposobie naliczania składki zdrowotnej (o których najgłośniej), ale także wycofanie się z zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych, o których mowa w art. 22c pkt 2 uPIT, art. 16c pkt 2a uCIT, oraz słynnego przepisu przejściowego w postaci art. 71 ust. 2 Polskiego Ładu, pozostawiającego do dyspozycji podatników zawrot-

ne vacatio legis w postaci „dodatkových” 12 miesięcy, rozciągających się na 2022 rok jako pierwszy rok funkcjonowania Polskiego Ładu. Zapisy wyjątkowo krzywdzące dla tych podatników, dla których wynajem nieruchomości nie jest działalnością dodatkową, ani nie jest kwalifikowana na potrzeby prawa bilansowego jako inwestycja, lecz jest podstawowym przedmiotem działalności, stanowiącym działalność operacyjną.

Tymczasem mamy już za projektowany trzeci Polski Ład, ze szczególnym uwzględnieniem amortyzacji, tym razem wmontowany dla niepoznaki w prawo bilansowe. Ustawodawca ma zamiar pozbawić jednostki mikro ulg amortyzacyjnych i praw do amortyzacji uproszczonej.

Oczywistą dezaprobatę muszą budzić zmiany w zapisach art. 32 ust. 7 oraz ust. 8 UoR, które dotychczas dawały prawo jednostkom małym i średnim do dokonywania odpisów amortyzacyjno- umorzeniowych na zasadach określonych w przepisach podatkowych. W ramach projektu następuje likwidacja uprawnień amortyzacyjnych dla jednostek mikro i małych (w tym jednostek sektora finansów publicznych, spółek z o.o., spółek akcyjnych, spółek komandytowo-akcyjnych oraz spółek jawnych i spółek komandytowych, jeżeli wszystkimi współnikami tych spółek jawnych i komandytowych są wyłącznie spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z innych państw o podobnej formie prawnej). Obecnie – w myśl ograniczenia wynikającego z art. 32 ust. 8 UoR – nie stosujemy do spółek kapitałowych, komandytowych, jawnych, komandytowo-akcyjnych, których wszystkimi współnikami są spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne spółki z innych państw o podobnej formie prawnej.

Zatem występuje zróżnicowanie prawa do uproszczeń i ulg amor-

tyzacyjnych ze względu na formę organizacyjno-prawną, pomimo iż jednostki mogą korzystać ze statusu jednostki mikro lub małej.

Pozbawianie prawa do odpisów amortyzacyjnych na zasadach podatkowych nie tylko skomplikuje zasady księgowania, rozliczania, powiększy różnice pomiędzy amortyzacją bilansową a amortyzacją podatkową, ale też pozbawi stawek podatkowych wynikających z załącznika nr 1 do ustawy o CIT, ustawy o PIT (mam tu na myśli spółki jawne, które składają CIT-15], zachowując prawo do statusu podatnika PIT), ale i utracą prawo do jednorazowej amortyzacji:

- ▶ dla niskocennych środków trwałych o wartości do 10 000 zł (limit dla niskocennych środków trwałych wynikający z art. 16d ust. 1 uCIT oraz art. 22d ust. 1 uPIT),
- ▶ wynikającej z dużej ulgi amortyzacyjnej do wysokości nieprzekraczającej 50 000 Euro (art. 16k ust. 7–13 uCIT, art. 22k ust. 7–13 uPIT),
- ▶ dla ulgi dla nowych fabrycznie środków trwałych, należących do 3–6 i 8 KŚT o wartości początkowej powyżej 10 000 zł, do wysokości nieprzekraczającej 100 000 zł rocznie (art. 16k ust. 14–21 uCIT, art. 22k ust. 14–21 uPIT).

Wszelkie te uproszczenia i przepisy podatkowe nadal można będzie zastosować, naliczając amortyzację podatkową, ale już nie amortyzację bilansową.

PRZYKŁAD 3.

Spółka z o.o. posiadająca status małej spółki, osiągająca następujące wielkości za rok obrotowy:

- 10 mln zł – suma aktywów bilansu,
- 16 mln zł – suma przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów,
- 10 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty

wykupiła samochód osobowy z leasingu operacyjnego za 3 000 zł. Nie może zaliczyć samochodu osobowego do niskocennych środków trwałych i jednorazowo go amortyzować, nie może też zakwalifikować faktury bezpośrednio w koszty.

Będzie musiała amortyzować wykupiony samochód przez kilka lat. Niekoniecznie przez 5 lat, albowiem stawka 20% (5-letnia amortyzacja) wynika z załączników nr 1 uCIT oraz uPIT. Stawka amortyzacyjna musi zostać samodzielnie określona w polityce rachunkowości, na poziomie 20%, wyższym niż 20% lub niższym niż 20%. Uwzględnić należy także kryterium istotności oraz interesy współników (udziałowców), którzy mogą nigdy nie otrzymać dywidendy w zadowalającej wysokości.

PRZYKŁAD 4.

Spółka komandytowa posiadająca status małej spółki, której współnikami są dwie osoby fizyczne, osiągająca następujące wielkości za rok obrotowy:

- 7 mln zł – suma aktywów bilansu,
- 15 mln zł – suma przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów,
- 16 osób – średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty

zakupiła kilkadziesiąt sztuk wyposażenia o wartości początkowej 9 000 każdy, ogółem 198 000 zł. Wszystkie te zakupione środki trwałe zostały zamortyzowane jednorazowo jako niskocenne środki trwałe. Spółka ma prawo również zastosować stawki amortyzacyjne, o których mowa w załączniku nr 1 do uCIT.

Amortyzacja nie jest sztucznym pojęciem abstrakcyjnym, wymyślonym wyłącznie na użytek prawa podatkowego i bilansowego. Jest zjawiskiem zachodzącym w ekonomii i w przyrodzie; wszelkie posiadane przez nas rzeczy, składniki majątku podlegają faktycznemu stopniowemu zużyciu na przestrzeni czasu. W dzisiejszych czasach to zużycie ma charakter nie tylko fizyczny, ale i moralny: samochód, który zakupiono 12 miesięcy temu jako fabrycznie nowy nie jest okre-

ślany przez nas jako stary; jak najbardziej nadaje się do użytku. Niemniej jednak ich producent zdążył przez ten rok wypuścić tyle aktualizacji, nowych wersji i modeli, że wartość rynkowa tego samochodu nie spadła o 20%, lecz spadła o 100% lub przynajmniej o 80%. Podobna sytuacja występuje w przypadku komputerów stacjonarnych, laptopów, drukarek, telefonów, smartfonów, etc. Dodać należy, iż coraz częściej jakość nabywanych skład-

- 1) liczba zmian, na których pracuje środek trwały;
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego;
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem;
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego;
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

terialnych i prawnych. Pytanie, co z ochroną praw nabytych i interesów w toku? Co mają zrobić jednostki, które amortyzują od 2 lat środki trwałe, których amortyzacja (według przyjętych zasad bilansowych i podatkowych) powinna potrwać jeszcze 3 lata lub 8 lat?

W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120 i 295) pojawi się rozdział 6c zatytułowany: „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju”, zawierający w sobie art. 63p–art. 63zd.

ników majątku staje się coraz gorsza i te same przedmioty, które dawniej używały się i psuły po kilku/kilkunastu latach, obecnie psują się po kilku miesiącach, a zatem należałoby się zastanowić, czy nie zamierzamy klasyfikować niektórych składników majątku jako używanych przez okres krótszy niż 12 miesięcy.

Zjawisko moralnego starzenia się środków trwałych znajduje swoje odzwierciedlenie w art. 32 ust. 2 pkt 2, ale i pośrednio w pkt 5 UoR:

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają w szczególności:

Zastanawiający jest także punkt 4 zacytowanego przepisu – należałoby przestudiować umowę, kartę gwarancyjną, w tym warunki prawidłowego posługiwania się danym przedmiotem (maszyną, urządzeniem), okres gwarancji; jeżeli otrzymane przez nas dokumenty przewidują jedynie 2-letni okres gwarancji, to może warto rozważyć stawkę amortyzacyjno-umorzeniową na poziomie 50%?

We wszystkich rozpatrywanych przypadkach należy przebudować całą dotychczasową politykę rachunkowości jednostki, zakładowy plan kont i być może ewidencję środków trwałych i wartości niema-

Sprawozdawczość ESG

W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120 i 295) pojawi się rozdział 6c zatytułowany: „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju”, zawierający w sobie art. 63p–art. 63zd.

W myśl art. 63q ust. 1 będzie to nowy obowiązek obciążający spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne oraz spółki jawne i komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie

prawnej. Brak jakichkolwiek wyjątków dla jednostek małych i mikro; jest mowa o jednostkach małych i średnich będących emitentami papierów wartościowych, jeżeli chodzi o wyodrębnioną część sprawozdania z działalności.

Zgodnie z art. 63r ust. 2 sprawozdanie ESG powinno zawierać:

▶ zwięzły opis modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki, w tym opis:

- a) odporności modelu biznesowego i strategii biznesowej jednostki na ryzyka związane z kwestiami zrównoważonego rozwoju
- b) szans dla jednostki związanych z kwestiami zrównoważonego rozwoju
- c) planów jednostki, w tym działań wdrażających i powiązanych z nimi planów finansowych i inwestycyjnych, służących zapewnieniu, aby model biznesowy i strategia biznesowa jednostki uwzględniały:
 - przejście na zrównoważoną gospodarkę,
 - ograniczenie globalnego ocieplenia do 1,5 st. C zgodnie z porozumieniem paryskim na podstawie Ramowej Konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu przyjętym w dniu 12 grudnia 2015 r.,
 - osiągnięcie neutralności klimatycznej do 2050 r. zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/1119 z dnia 30 czerwca 2021 r. w sprawie ustanowienia ram na potrzeby osiągnięcia neutralności klimatycznej i zmiany rozporządzeń (WE) nr 401/2009 i (UE) 2018/1999 (Dz. Urz. UE L 243 z 9.7.2021 r., str. 1)
- d) w stosownych przypadkach, w jakim zakresie działalność wiąże się z wykorzystaniem węgla, ropy naftowej i gazu w jaki sposób w modelu biznesowym i strategii biznesowej jednostki

uwzględniono potrzeby interesariuszy jednostki raz wpływ jednostki na kwestie zrównoważonego rozwoju

- f) sposobu wdrożenia strategii jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju,
 - ▶ opis określonych w czasie i ustanowionych przez jednostkę celów dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju, w tym w stosownych przypadkach bezwzględnych celów redukcji emisji gazów cieplarnianych co najmniej na lata 2030 i 2050, opis postępów poczynionych przez jednostkę na rzecz osiągnięcia tych celów oraz oświadczenie, czy cele jednostki związane z czynnikami środowiskowymi opierają się na rozstrzygających dowodach naukowych,
 - ▶ opis roli kierownika jednostki oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju oraz ich wiedzy eksperckiej i umiejętności związanych z wypełnianiem tej roli lub dostęp takich organów do takiej wiedzy eksperckiej i umiejętności,
 - ▶ opis polityki jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju,
 - ▶ informacje o istnieniu systemów zachęt dotyczących kwestii zrównoważonego rozwoju oferowanych kierownikowi jednostki oraz członkom rady nadzorczej lub innemu organu nadzorującego jednostkę,
 - ▶ opis:
- a) procesu należytej staranności wdrożonego przez jednostkę w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju, w stosownych przypadkach, zgodnie z przepisami prawa Unii Europejskiej, dotyczącymi prowadzenia przez jednostki procesu należytej staranności

b) najważniejszych rzeczywistych lub potencjalnych niekorzystnych skutków związanych z własnymi działaniami jednostki i jej łańcuchem wartości, w tym z jej produktami i usługami, stosunkami gospodarczymi i łańcuchem dostaw, działań podjętych w celu zidentyfikowania i monitorowania tych skutków, a także innych negatywnych skutków, które jednostka jest obowiązana zidentyfikować zgodnie z innymi przepisami prawa Unii Europejskiej dotyczącymi prowadzenia przez jednostki procesu należytej staranności

c) wszelkich działań podjętych przez jednostkę w celu zapobiegania rzeczywistym lub potencjalnym negatywnym skutkom, łagodzenia ich, zarządzania im lub usunięcia ich oraz wyniku tych działań,

- ▶ opis najważniejszych ryzyk dla jednostki w odniesieniu do kwestii zrównoważonego rozwoju, w tym opis głównych rodzajów zależności jednostki od tych kwestii oraz sposobu zarządzania tymi ryzykami przez jednostkę,
- ▶ wskaźniki odnoszące się do informacji w powyższych punktach.

Informacje te należy sporządzać w ujęciu krótko-, średnio- i długoterminowym.

W całym rozdziale 6c, jak też w uzasadnieniu do projektu ustawy nie widać nigdzie sformułowania, iż jednostki mikro i jednostki małe nie sporządzają sprawozdania zrównoważonego rozwoju. W projekcie ustawy, jak też w uzasadnieniu nie został zawarty wzór załącznika takiego sprawozdania, będący w przyszłości załącznikiem do ustawy o rachunkowości. Sporządzenie sprawozdania zrównoważonego rozwoju wiązać się będzie nie tylko z nakładami czasu

i pracy, ale i kosztami zatrudnienia i opłacania ekspertów, jak też ścisłą współpracą z właścicielami nieruchomości, w których mieści się dana firma oraz z dostawcami mediów związanych z tymi nieruchomościami; może tutaj chodzić nie tylko o nieruchomość stanowiącą siedzibę spółki, ale wszystkie lokale biurowe, magazynowe, handlowe, produkcyjne (oddziały, filie, sklepy). Pewne wskazówki daje art. 10, o którym w części poświęconej *vacatio legis*. Nie wszystkie jednostki działają w obszarach szkodliwych dla środowiska.

Vacatio legis

Przepisy art. 10 oraz art. 26 nowelizującej ustawy zaprzeczają cywilizowanym zasadom legislacji i konstytucyjnym standardom stanowienia prawa w demokratycznym państwie, nie przewidują należytego, proporcjonalnego do zmian *vacatio legis* oraz stanowią dowód braku praktycznej znajomości realiów prowadzenia ksiąg rachunkowych u autorów projektu.

Art. 10 proponuje działanie wstecz – od 1 stycznia 2024 roku, a przecież w chwili obecnej mamy już połowę maja 2024 roku (moment, w którym piszę ten tekst), projekt musi trafić do Sejmu (do Komisji), do Senatu (do Komisji) i na biurko Prezydenta – nie wiem, czy jest szansa uchwalenia tej nowelizacji do końca roku. O ile w przypadku art. 10 ust. 1 i 2 stosujemy zasady od 1 stycznia 2025 roku, tyle tylko że przychody uwzględniamy za 2024 rok (limity) – podniesienie limitów dla ksiąg rachunkowych, jednostek mikro, jednostek małych, to już art. 10 ust. 3 – zasady amortyzacji, rezerwy, zasady wyceny – mielibyśmy stosować od 1 stycznia 2024 roku (roku rozpoczynającego się po 31 grudnia 2023 r.). Załóżmy, że

ustawa wejdzie w życie 1 grudnia 2024 roku lub nawet już 1 stycznia 2025 roku – wszystkie spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne oraz te spółki komandytowe i spółki jawne, które mają wśród wspólników same spółki komandytowo-akcyjne i spółki kapitałowe, mają cofać się o rok (kilka miesięcy), zmieniać wstecz politykę rachunkowości, zmieniać wstecz zakładowy plan kont, cofać się we wszystkich dekretacjach i księgowaniach do 1 stycznia 2024 roku, zamykać od nowa wszystkie miesiące od stycznia 2024 r. W marcu 2025 roku sporządzamy sprawozdania finansowe za rok obrotowy 2024 na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych przez cały 2024 rok. Czyli wszystkie firmy miałyby być zaksięgowane od nowa?

Art. 10 ust. 5 daje nam wskazówki na wywiązanie się z obowiązku *vacatio legis*, albowiem stanowi terminy, jakie mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Otóż pojawia się termin: „po dniu 31 grudnia 2025 r.”

- w przypadku jednostek małych będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG. Jednocześnie – zgodnie z art. 10 ust. 6 projektu – jednostka ta może nie sporządzać sprawozdania za lata obrotowe rozpoczynające się przed 1 stycznia 2028 r. oraz
- małych i niezłożonych instytucji określonych w art. 4 ust. 1 pkt 145 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2023 (...; instytucja kredytowa, m.in. wartość aktywów 5 mld euro w ciągu 4 lat), jednostek małych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1b będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na jednym z rynków regulowanych EOG.

Reasumując, jednostki mikro i małe, o których mowa w projektowanym art. 3 ust. 1 pkt 1a i 1b, nie muszą się martwić o sprawozdanie ESG, jednakże o wiele lepszym rozwiązaniem byłby bezpośredni zapis w rozdziale 6c ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z art. 26 przepisy miałyby wejść w życie w ciągu 14 dni od dnia ogłoszenia, za wyjątkiem niektórych przypadków (zwiększenie limitów dla podmiotów obowiązanych prowadzić księgi rachunkowe – 2,5 mln euro), które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2025 roku. Jak to pogodzić z art. 10? Z jednej strony dla potrzeb sprawozdania finansowego za 2024 rok, czyli już teraz od 1 stycznia 2024 r. (z datą wsteczną?), należałoby zmieniać zakładowy plan kont, dekretację, księgowania, a od 1 stycznia 2025 r. ustawa wchodzi w życie, czyli zmiana zakładowego planu kont od 2025 r. Jeżeli ktoś myśli, iż w 14 dni (w dodatku kalendarzowych) da się napisać od nowa politykę rachunkowości, zaksięgować – cofając się do stycznia – od nowa operacje gospodarcze w jednostce, jak również sporządzić nowy element, jakim jest sprawozdanie ESG, to nie ma pojęcia o prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Należałoby również postulować zmianę polegającą na przesunięciu terminu zamykania ksiąg rachunkowych z 31 marca na 30 czerwca roku następującego po zakończeniu roku obrotowego. ↪



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Workation dla pracowników

**czy więcej obowiązków
dla pracodawców?**



Pandemia COVID-19 na nowo zdefiniowała wykonywanie pracy przez pracowników, umożliwiając organizowanie ich codziennych obowiązków zdalnie.

BARTŁOMIEJ ŁUKASIK

Po zakończeniu stanu epidemicznego część pracodawców zdecydowała się utrzymać model pracy zdalnej, w której wystarczy posiadać przenośny komputer oraz dobre połączenie z Internetem, aby móc wykonywać pracę bez konieczności wizyt w biurze. Świadczenie pracy w taki sposób już w nowej rzeczywistości postcovidowej stało się powszechnym benefitem oferowanym przez pracodawców, którzy na różne sposoby starają się uatrakcyjnić ofertę kierowaną do swoich pracowników. Część z nich zdecydowała się na krok dalej, nie tylko pozwalając pracownikom na wykonywanie pracy z domu, ale również na świadczenie jej z dowolnego miejsca na ziemi, co umożliwia korzystanie przy okazji z uroków przebywania w innym miejscu. Tym samym powstał nowy trend łączenia pracy (ang. work) z wakacjami (ang. vacation) zwany workation, podczas którego pracownicy łączą wykorzystywanie dni urlopowych lub wprost z nich rezygnują na rzecz odpoczynku po pracy wykonywanej zdalnie z dowolnego miejsca na ziemi.

Pracodawcy dążą do tego, aby z jednej strony w prawidłowy sposób zaadresować rosnące oczekiwania pracowników w zakresie workation, a z drugiej – zwiększyć swoją konkurencyjność na rynku pracy. Żeby połączyć oba te postulaty, zobowiązani są podjąć szereg działań w zakresie prawa pracy, podatków dochodowych oraz ubezpieczeń społecznych tak, by umożliwić pracownikom wykonywanie pracy pod palmami, zabezpieczając swoje własne interesy.

Czy polski ustawodawca dostrzegł potrzebę uregulowania tego trendu z perspektywy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz ubezpieczeń społecznych? Czy w jakikolwiek sposób wspiera osoby pracujące w trybie workation i ich pracodawców?

Pomijając w niniejszych rozważaniach kwestie właściwe dla prawa pracy, pojawia się pytanie, czy polski ustawodawca dostrzegł potrzebę uregulowania tego trendu z perspektywy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz ubezpieczeń społecznych? Czy w jakikolwiek sposób wspiera osoby pracujące w trybie workation i ich pracodawców, pozwalając im uczynić ten benefit bardziej przystępnym? Niestety na ten moment odpowiedź na to pytanie nie jest twierdząca, stąd też należy podążać za ogólnymi zasadami wyznaczanymi przez przepisy podatkowe i regulacje z zakresu ubezpieczeń społecznych. Na co więc należy zwrócić uwagę w przypadku workation?

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

Dla organizacji kwestii podatkowych, oprócz ogólnych zasad wykonywania pracy w Polsce zawartych w ustawie o PIT¹, należy wziąć pod uwagę również uregulowania międzynarodowe.

W konsekwencji, w przypadku, gdy Polska zawarła z danym krajem umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyjazd do tak popularnych destynacji wakacyjnych, jak Grecja, Włochy czy nawet Tajlandia nie powinien kreować dla podatników ryzyka wystąpienia podwójnego opodatkowania dochodów, z uwagi na obowiązującą umowę

międzynarodową. Z kolei w przeciwnym razie, przy braku obowiązania takiej umowy (dla takich krajów, jak Brazylia czy Argentyna bądź dla bardziej egzotycznych kierunków, jak Oman czy Laos) unikanie podwójnego opodatkowania może nie zostać wyeliminowane.

Jest to o tyle ważne, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których Polska jest stroną, przewidują metody pozwalające na uniknięcie podwójnego opodatkowania przychodu, który dana osoba uzyskuje przebywając poza krajem macierzystym. Każdy bowiem kraj musi respektować przepisy takiej umowy w zależności, czy jest to metoda wyłączenia z progresją czy też odliczenia proporcjonalnego (tzw. kredytu podatkowego).

Choć obecną tendencją jest preferowanie metody odliczenia proporcjonalnego jako głównej metody unikania podwójnego opodatkowania, nie ma dowolności w zakresie wyboru, która metoda powinna być stosowana. Stąd też podatnicy zobowiązani są każdorazowo zweryfikować obowiązujący sposób unikania podwójnego opodatkowania przewidzianego w danej umowie, ponieważ od tego może zależeć ostateczna kwota rocznego zobowiązania podatkowego.

Jak rezydencja podatkowa wpływa na PIT

Kolejnym elementem wymagającym weryfikacji w przypadku workation jest analiza zakresu obowiązku podatkowego pracownika, czyli statusu rezydencji podatkowej. Wpływa na to określenie miejsca zamieszkania. Z uwagi na sytuację międzynarodową analiza ta powinna odbyć się w kilku etapach.

W pierwszej kolejności należy przeanalizować warunki wskazane

w polskich regulacjach – ustawie o PIT. Zgodnie z art. 3 ust. 1a ustawy o PIT, aby móc zakwalifikować daną osobę jako rezydenta podatkowego, czyli taką osobę, która podlega w Polsce opodatkowaniu od całości swoich przychodów bez względu na kraj ich uzyskania, jeden z poniższych warunków powinien zostać spełniony:

- 1) przebywanie na terytorium Polski dłużej niż 183 dni w roku podatkowym (kalendarzowym) lub
- 2) posiadanie w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych).

O ile pierwszy warunek jest względnie obiektywny i dotyczy liczby dni faktycznie spędzonych w kraju, o tyle drugi z warunków (ośrodek interesów życiowych) ze względu na swoją złożoność znaczeniową nadal staje się przedmiotem licznych interpretacji podatkowych², a nawet poświęcona temu tematowi została część objaśnień podatkowych dotyczących rezydencji podatkowej³. W objaśnieniach Minister Finansów definiując centrum interesów osobistych, wskazuje na posiadanie w Polsce najbliższej rodziny (małżonka oraz dzieci), natomiast lokalizacja centrum interesów gospodarczych powinna być definiowana jako ściślejsze związki ekonomiczne (np. położenie głównych źródeł dochodu czy miejsce wykonywania działalności zarobkowej). W przypadkach, w których żaden z powyższych warunków nie zostanie spełniony w danym roku podatkowym (lub jego części), taka osoba traktowana jest jako tzw. nie-rezydent podatkowy, a więc posiada ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce. Oznacza to, że w Polsce rozliczy się jedynie z polskich źródeł przychodu, np. wyłącznie z przychodu uzyskanego za dni przepracowane w Polsce.

Często jednak zdarza się, że osoba spełnia warunki do uznania za rezydenta podatkowego zarówno w Polsce, jak i w drugim kraju na podstawie lokalnych przepisów. Wówczas, jeśli jest zawarta umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy przeanalizować reguły kolizyjne, które pozwalają na rozstrzygnięcie tak powstałego konfliktu rezydencji. Sprawdza się przy tym w pierwszej kolejności miejsce stałego zamieszkania, następnie ściślejsze związki ekonomiczne i osobiste, później miejsce zwykłego pobytu i na koniec kraj obywatelstwa. Gdy żaden z powyższych warunków nie pozwoli na wskazanie państwa, w którym dana osoba jest uznana za rezydenta podatkowego, ustalenie miejsca zamieszkania zostanie dokonane w drodze wzajemnego porozumienia państw.

Czy w przypadku, gdy pracownik podczas workation utrzyma rezydencję podatkową w Polsce, oznacza to brak konieczności zapłaty podatku w kraju, do którego pojechał? Niekoniecznie. Takie osoby mogą co prawda liczyć na ochronę przewidzianą przepisami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, natomiast nie jest ona nieograniczona. Tak więc w sytuacji, gdy pobyt pracownika nie przekroczy za granicą 183 dni w odpowiednim okresie wskazanym w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, a pracodawca nadal ponosi koszty wypłaty wynagrodzenia podczas workation oraz pracownik nie kreuje dla pracodawcy zakładu podatkowego w obcym państwie⁴, wynagrodzenie pracownika nadal będzie podlegało opodatkowaniu w Polsce. Każdorazowo zatem należy sprawdzić odpowiednie zapisy zawarte w danej umowie, aby uniknąć niespodzianek rejestracji czy też konieczności zapłaty podatku za granicą.

Jeżeli natomiast pracodawca obliczy i pobierze zaliczkę, a dochód pracownika zostanie jednak opodatkowany w drugim państwie, odzyskanie tak nadpłaconej zaliczki w Polsce będzie możliwe dopiero na etapie rozliczenia rocznego.

Obowiązki pracodawcy w Polsce

Również pracodawcy – jako płatnicy – powinni być szczególnie czujni w zakresie odpowiedniej organizacji workation.

Na czas wyjazdów pracowników zwykle obowiązują takie same warunki zatrudnienia, jakie obowiązywały w Polsce (jest to nadal polska umowa o pracę). Stąd też pracodawcy nadal obliczają, pobierają oraz wpłacają podatek należny od wynagrodzeń. Gdy dochód pracownika podlega lub będzie podlegał opodatkowaniu w drugim państwie w myśl art. 32 ust. 9 ustawy o PIT, płatnik wstrzymuje pobór zaliczek na PIT na tym dochodzie. Pracownik może jednak złożyć wniosek o kontynuowaniu poboru zaliczek w Polsce. Jeżeli natomiast pracodawca obliczy i pobierze zaliczkę, a dochód pracownika zostanie jednak opodatkowany w drugim państwie, odzyskanie tak nadpłaconej zaliczki w Polsce będzie możliwe dopiero na etapie rozliczenia rocznego. Z uwagi na odmiennie terminy na składanie zeznań rocznych w różnych krajach może wystąpić podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym aż do momentu

końcowego rozliczenia z urzędem skarbowym w danym kraju.

Po zakończeniu roku podatkowego pracodawca ma obowiązek w prawidłowy sposób przygotować informację PIT-11. Płatnik powinien przygotować ten dokument, mając na względzie nie tylko wysokość zaliczek pobieranych w trakcie roku, ale również poprawnie wykazać przychód (dochód) do opodatkowania w Polsce oraz w kraju (krajach), w którym dochód za pracę został opodatkowany. Rozliczenie komplikuje fakt, że przygotowując PIT-11, należy również wziąć pod uwagę właściwą metodę unikania podwójnego opodatkowania oraz status rezydencji podatkowej pracownika. W konsekwencji pracodawca już na etapie przygotowywania PIT-11 powinien wiedzieć, czy w danym przypadku metodą unikania podwójnego opodatkowania jest wyłączenie z progresją czy metoda odliczenia proporcjonalnego, ponieważ w zależności od wybranego wariantu informacje w dokumencie będą różnie prezentowane.

Powyższe obowiązki pracodawców dotyczą organizowania workation w części polskiej. Natomiast ze względu na międzynarodowy aspekt workation brak jest

uniwersalnej listy obowiązków, które mogą pojawić się w kraju wykonywania pracy, a która to umożliwiłaby pracodawcom lepsze przygotowanie wyjazdów pracowników. Dlatego też każdorazowo powinni oni weryfikować z lokalnym doradcą podatkowym, czy mogą wystąpić jakiegokolwiek dodatkowe obowiązki (np. rejestracja czy prowadzenie listy płac w tym kraju), których pracodawcy powinni być świadomi.

Czy podobnie jest w przypadku składek ZUS?

Przy workation pracodawcy muszą również zwrócić uwagę na kwestie z zakresu ubezpieczeń społecznych. Zatem w tym przypadku w pierwszej kolejności należy zweryfikować, czy istnieją jakiegokolwiek przepisy międzynarodowe regulujące te kwestie. Prawidłowe ich stosowanie z jednej strony pozwoli pracodawcom określić, czy jest podstawa do utrzymania pracownika w polskim systemie ubezpieczeń społecznych na czas wyjazdu i czy jednak pracodawca będzie zobowiązany wywiązać się z obowiązków płatnika składek w kraju wykonywania workation.

Takiego zabezpieczenia z perspektywy ubezpieczeń społecznych nie mają niestety pracownicy ani też pracodawcy w przypadku wyjazdów do pozostałych krajów, z którymi Polska nie zawarła umów bilateralnych.

W zależności od kraju mogą istnieć różne podstawy prawne, na podstawie których takie obowiązki mogą zostać określone. Kraje te można podzielić na trzy grupy państw:

- kraje należące do Unii Europejskiej, EOG i Szwajcarii,
- kraje, z którymi Polska zawarła bilateralne umowy o zabezpieczeniu społecznym (np. Kanada, USA, Macedonia Północna),
- pozostałe kraje nienależące do żadnej z powyższych grup.

Składki na ubezpieczenia społeczne w krajach UE

Przepisy z zakresu ubezpieczeń społecznych dotyczących wykonywania pracy w ramach Unii Europejskiej, EOG i Szwajcarii są w pełni harmonizowane⁵. Ogólną zasadą jest podleganie ubezpieczeniom społecznym wyłącznie w jednym kraju – wykonywania pracy (zasada *pay where you work*). Aby zapobiec konieczności każdorazowej rejestracji pracodawców oraz pracowników w kraju wykonywania pracy, legislator unijny przewidział wyjątki od powyższej zasady dla oddelegowań (na podstawie art. 12 Rozporządzenia) oraz pracowników wykonujących pracę w więcej niż jednym kraju UE (tzw. *multistate workers*, na

podstawie art. 13 Rozporządzenia). W tych przypadkach pracownik nadal podlega systemowi ubezpieczeń społecznych w kraju macierzystym, a dokumentem potwierdzającym ten fakt jest formularz A1 wydawany przez właściwe instytucje.

Warto tu dodać, że organy UE wyszły naprzeciw potrzebie uregulowania sytuacji ubezpieczeniowej pracowników wykonujących zdalną pracę poza granicami Polski. Już w 2022 roku zauważono potrzebę regulacji przypadków obejmujących również workation, wydając wytyczne⁶, które rozszerzają stosowanie przepisów unijnych na przypadki wykonywania zdalnie pracy za granicą. I choć wykonywanie pracy za granicą w formule workation nie jest traktowane jako formalne oddelegowanie, praktyka ZUS (jako organu, który zajmuje się wydawaniem certyfikatów A1) potwierdza możliwość wystąpienia o certyfikat A1 na podstawie procedury właściwej dla modelu oddelegowań (tj. na podstawie art. 12 Rozporządzenia 884/2004). Tym samym ZUS udziela ochrony pracownikom mobilnym oraz ich pracodawcom przed koniecznością rejestracji na potrzeby odprowadzania składek w kraju workation.

W tym miejscu należy wspomnieć, że już w 2023 roku, na podstawie art. 16 ust. 1 Rozporządzenia 883/2004 zawiązано Umową Ramo-

wą⁷ w zakresie ustalania szczególnych zasad na czas świadczenia pracy w trybie telepracy. Regulacje wprowadzą więc jeszcze bardziej elastyczne podejście do organizacji telepracy m.in. w ramach workation.

Wskazane przepisy przewidziane są dla przypadków świadczenia telepracy, czyli wykorzystania połączenia cyfrowego na rzecz pracodawcy, którego siedziba znajduje się w innym państwie niż państwo zamieszkania. W takich przypadkach możliwe jest uzyskanie certyfikatu A1, jeżeli pracownik wykonuje pracę w państwie zamieszkania w wymiarze co najmniej 25%, ale poniżej 50% całkowitego czasu pracy. Stosowanie takiego rozwiązania w tym trybie możliwe jest na okres maksymalnie 3 lat. To znacząca zmiana, biorąc pod uwagę fakt, że standardowa procedura uzyskiwania certyfikatu A1 w trybie art. 13 Rozporządzenia 883/2004 nakłada limit wymiaru czasu pracy w kraju zamieszkania wynoszący minimalnie 25% ogólnego wymiaru czasu, a sam certyfikat A1 mógł być wydany na okres maksymalnie 12 miesięcy.

W zakresie stosowania powyższych uregulowań istotna jest każdorazowa weryfikacja listy państw-sygnatariuszy niniejszego porozumienia⁸, ponieważ rozwiązanie to możliwe jest jedynie w przypadkach, w których zarówno siedziba praco-

W takich sytuacjach pojawia się ryzyko, że składki na ubezpieczenie społeczne będą płacone w obu państwach.

dawcy, jak i miejsce zamieszkania pracownika znajdują się w państwach-sygnatariuszach niniejszej Umowy. Stąd też gdy pracownik zmieni miejsce zamieszkania na czas workation, kraj, do którego się udaje, powinien znajdować się na tej liście.

Składki ZUS w innych państwach niż UE


Dla krajów, które nie są członkami Unii Europejskiej, a z którymi Polska podpisała bilateralne umowy o zabezpieczeniu społecznym (np. umowa z państwami byłej Jugosławii, Japonią, USA czy Kanadą), każdorazowo należy sprawdzić

uregulowania zawarte w zapisach poszczególnych umów. Mogą one dopuszczać wyjątkowe stosowanie postanowień umownych umożliwiających utrzymanie pracownika w polskim systemie zabezpieczenia społecznego na czas workation. Biorąc jednak pod uwagę relatywnie niewielki katalog państw, z którymi takie bilateralne umowy istnieją, a z których większość na ten moment nie są wiodącymi kierunkami podróży zagranicznych Polaków, temat ten może nie doczekać się prędko jednolitych rozwiązań.

Takiego zabezpieczenia z perspektywy ubezpieczeń społecznych nie mają niestety pracownicy ani też pracodawcy w przypadku wyjazdów do pozostałych krajów, z którymi

Polska nie zawarła umów bilateralnych. W takich sytuacjach pojawia się ryzyko, że składki na ubezpieczenie społeczne będą płacone w obu państwach.

Podsumowanie

Aby zminimalizować liczne obszary ryzyka, pracodawcy zobowiązani są do każdorazowej weryfikacji szeregu obowiązków zawartych w rozproszonych źródłach prawa krajowego i międzynarodowego. W konsekwencji, całkowicie zrozumiała jest ich obawa przed wprowadzeniem uniwersalnych zasad czy też jednolitej polityki Workation w swoich organizacjach. Wprowadzenie podstawowych reguł organizacji takich wyjazdów nie jest jednak niemożliwe, a przy odpowiednim zaangażowaniu pracodawcy, workation może stanowić dość istotny benefit w ofercie kierowanej do pracowników, a dla pracodawców być realną kartą przetargową na rynku pracy w pozyskiwaniu pracowników biurowych. 



BARTŁOMIEJ ŁUKASIK,
DORADCA PODATKOWY

1_ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. 2024 poz. 226).

2_ Np. Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 6 czerwca 2023 roku o sygn. 0113-KD IPT2-2.4011.244.2023.2.SR czy z dnia 19 maja 2023 r. o sygn. 0112-KD IL2-2.4011.208.2023.2.MM.

3_ Objaśnienia z 29 kwietnia 2021 r. w sprawie rezydencji podatkowej oraz zakresu obowiązku podatkowego osób fizycznych w Polsce.

4_ W rozumieniu odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Polska.

5_ Poprzez Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U.UE.L.2004.166.1).

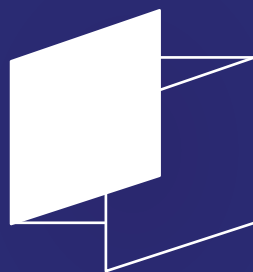
6_ Guidance Note on telework of 13 May 2022, revised on 7 and 14 July 2022 and 14 November 2022 by Administrative Commission for the Coordination of Social Security Systems, <https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=25818&langId=en> (dostęp: lipiec 2024 r.).

7_ Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework, https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/framework_agreement_on_cross-border_telework.pdf (dostęp: lipiec 2024 r.).

8_ Aktualna lista państw-sygnatariuszy znajduje się pod poniższym adresem: <https://socialsecurity.belgium.be/en/internationally-active/cross-border-telework-eu-eea-and-switzerland>.

Polska Strefa Inwestycji

coraz mniej stresująca



Przepisy dotyczące funkcjonowania przedsiębiorców Polskiej Strefy Inwestycji stają się coraz bardziej jasne i wyczerpujące dla podatników. Wynika to zarówno ze zmian w samych przepisach, jak i finalizacji spraw dotyczących tematów, które czekały na rozstrzygnięcia przed sądami administracyjnymi.

MAGDALENA WOGA

Decyzje o wsparciu zasługują na wzrost zainteresowania ze strony podatników. Tym bardziej, że nic jednak nie wskazuje na to, by Dyrektywa Pillar 2 mogła unicestwić cele przyświecające wprowadzeniu tego programu do polskiego porządku prawnego.

Od września 2018 roku funkcjonuje tzw. Polska Strefa Inwestycji powołana Ustawą z dnia 18 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (dalej: Ustawa PSI). Daje ona przedsiębiorcom możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) lub odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt 63b Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT).

Rozporządzenia wydawane do Ustawy są istotnym źródłem prawa wskazującym podatnikom m.in. kryteria przyznawania pomocy, maksymalną jej wysokość, rodzaje kosztów kwalifikujących się do kalkulacji kwoty pomocy publicznej z tytułu nowej inwestycji oraz sposób dyskontowania tych kosztów, jak również wysokość wykorzystanej pomocy.

W obliczu rozliczania podatku dochodowego przedsiębiorcy działający z uwzględnieniem decyzji o wsparciu powinni nie tylko dobrze zaplanować podatkowe aspekty działania przed składaniem wniosku o decyzję, ale również obmyśleć, jak dostosować prowadzone księgi rachunkowe, aby pozwoliły na odpowiednie alokowanie kosztów i wyliczenie dochodu korzystającego ze zwolnienia, jak też umieć

odpowiedzieć na inne pojawiające się po drodze pytania. Wymaga to umiejętności rekonstruowania norm prawnych z powołanych aktów, w czym nieocenionym wsparciem może być współpraca z doświadczonym doradcą podatkowym.

Jednym z wyraźniej artykułowanych pytań dotyczących rozliczeń strefowych jest to, od kiedy można zacząć korzystać ze zwolnienia w CIT na podstawie decyzji o wsparciu.

Na przestrzeni sześciu lat funkcjonowania programu PSI, Rozporządzenie w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji, wydawane na podstawie art. 14 Ustawy PSI, było kilkakrotnie zmieniane. Ostatnie zmiany weszły w życie z początkiem 2024 roku.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 28 sierpnia 2018 r. (dalej: Rozp 2018) w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji weszło w życie 5.09.2018 r., a następnie zostało zastąpione Rozporządzeniem Rady Ministrów z 28 grudnia 2021 r. (Rozp 2021), które weszło w życie 31.12.2021 r. Ten akt derogowano poprzez wydanie Rozporządzenia zmieniającego z 30 grudnia 2022 r. (Rozp 2022), które z kolei zmieniono Rozporządzeniem z 29 grudnia 2023 r. (Rozp 2023) wiążącym dla decyzji wydawanych od roku 2024.

Świadomość istnienia tych zmian w prawie jest kluczowa, bowiem utylizowana przez wiele lat pomoc publiczna musi być rozliczana zgodnie z przepisami rozpo-

ządzenia obowiązującego w dniu wydania decyzji o wsparciu i nie ma tutaj znaczenia data ewentualnej zmiany tej samej decyzji, na przykład poprzez zmianę daty zakończenia nowej inwestycji.

Rozpatrując kwestię momentu rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia CIT, należy ustalić, które przepisy budują nam normę prawną w tym zakresie. Trzeba bowiem jasno określić, jaki dochód będzie zwolniony, w jakiej wysokości i od kiedy.

Doszukując się odpowiedzi na pytanie, od kiedy przedsiębiorca może skorzystać ze zwolnienia CIT, ustawodawca odsyła nas do treści art. 9 ust. 1 właściwego dla danej decyzji Rozporządzenia PSI.

Warto zauważyć, że treść art. 9 ust. 1 rozporządzenia w sposób znaczący zmieniła swoje brzmienie od roku 2023.

Wcześniejsze sformułowanie:

Wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy, począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po dniu wydania decyzji o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej.

zastąpiło nowe:

Wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy począwszy od miesiąca, w którym upłynął termin zakończenia inwestycji określony w decyzji o wsparciu, aż do wygaśnięcia decyzji o wsparciu lub wyczerpania maksymalnej dopuszczalnej pomocy regionalnej, w zależności od tego, które zdarzenie wystąpi wcześniej, z zastrzeżeniem wyjątku, o którym mowa w § 5 ust. 6.

Zwolnienia nie można z oczywistych względów zastosować, jeśli nie ma dochodu. W przypadku tworzenia nowego zakładu zajmującego się nową działalnością ustalenie, czy mamy dochód podlegający zwolnieniu, nie stanowi problemu. W przypadku inwestycji polegających na zwiększeniu zdolności produkcyjnej istniejącego zakładu, gdzie decyzja dotyczy dotychczasowego przedmiotu działalności, dochody z niej były generowane już przed otrzymaniem decyzji i w sposób ciągły w trakcie ponoszenia kosztów kwalifikowanych, zanim jeszcze zakończono inwestycję, na którą przyznana jest pomoc. Należy więc ustalić, od kiedy dochód będzie już tym zwolnionym.

Kluczowy w tym aspekcie przepis art. 17 ust. 1 pkt 34a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) uległ zmianie od 2022 roku, po nowelizacji z dnia 29.10.2021 r. (Dz.U. z 2021, 2105).

Brzmienie sprzed 2022 r.

Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4–6d, uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 18 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Brzmienie obowiązujące od 2022 r.

Wolne od podatku są dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4–6d, uzyskane z działalności gospodarczej osiągniętej z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 18 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicz-

nej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Literalne brzmienie przepisów, w ocenie autorki tej publikacji, nie pozostawia wątpliwości, że do 2022 roku już pierwsze uzyskane dochody z działalności oznaczonej kodem PKD występującym w decyzji o wsparciu podlegały zwolnieniu CIT proporcjonalnie do wysokości poniesionych po wydaniu decyzji kosztów kwalifikowanych i z uwzględnieniem zasady dyskutowania oraz miejsca prowadzenia działalności zgodnie z decyzją. Również wspomniana modyfikacja treści art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT nie daje podstaw do odmiennego podejścia w odniesieniu do decyzji wydanych w 2022 roku, gdyż nowa inwestycja mająca na celu zwiększenie produkcji, co do zasady, nie pozwala na wydzielenie dochodu generowanego wyłącznie w oparciu o nowo nabyte aktywa, a tym bardziej wydatki poniesione na modernizację starych. Jest to bowiem projekt inwestycyjny integrujący stare z nowym w ramach dotychczas prowadzonej działalności.

Obrazując temat, sytuacja taka może mieć miejsce, jeśli celem inwestycji było zwiększenie produkcji poprzez m.in. rozbudowę (jak również modernizację) dotychczasowego parku maszynowego. W takiej rzeczywistości dotychczasowo wykorzystywane środki trwałe, o ile znajdowały się na terenie objętym decyzją o wsparciu, mogły, poprzez ich wykorzystanie w produkcji, generować dochody z działalności objętej wsparciem i tym samym umożliwić częściowe wykorzystanie przyznanej pomocy publicznej jeszcze zanim całkowicie wydatkowano kwoty zadeklarowane jako koszty kwalifikowane związane z nową inwestycją.

Przykładowo:

- Celem zwiększenia wolumenu produkcji urządzeń przedsiębiorca chciał wprowadzić unowocześnioną automatyzację linii produkcyjnych w połączeniu z zakupem nowych linii. Wobec zwiększenia ilości maszyn dotychczasowy budynek produkcyjny okazał się za mały. W planach była zatem budowa nowej hali produkcyjnej, gdzie docelowo miała zostać przeniesiona większość produkcji. Zarówno stara hala jak i działka, gdzie miała powstać nowa hala produkcyjna, zostały uwzględnione w decyzji o wsparciu.
- W ramach nowej inwestycji spółka szyjąca odzież ochronną deklarowała poniesienie nakładów inwestycyjnych na rozbudowę zaplecza logistycznego w formie nowego centrum logistycznego, a w ramach uwolnionej w ten sposób dotychczas użytkowanej przestrzeni unowocześnienia zaplecza logistycznego poprzez stworzenie innowacyjnej linii produkcyjnej pozwalającej na ograniczenie strat materiałowych w produkcji odzieży ochronnej.

Przedsiębiorcy otrzymali decyzję o wsparciu w 2021 roku i uważali, że zwolnienie CIT przysługuje im od dochodu uzyskanego już od pierwszych poniesionych kosztów kwalifikowanych związanych z nową inwestycją.

Niestety z takim podejściem nie zgadzały się organy podatkowe.

W wydawanych interpretacjach indywidualnych powielano argumentację:

Należy zwrócić uwagę, że zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT podlega dochód z nowej inwestycji, rozumiany jako dochód osiągnięty z wyodrębnionego zespołu składników majątku składających się na nową inwestycję. Dochodem ze źródła przychodów jest, co do zasady, nad-

wyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym.

Zdaniem Organu oznacza to, że dopiero wygenerowanie dochodu z inwestycji objętej decyzją o wsparciu daje prawo do skorzystania ze zwolnienia

kosztów kwalifikowanych, o którym mowa w § 9 ust. 1 Rozporządzenia. Przepis ten wskazuje na najwcześniejszy moment skorzystania ze wsparcia z tytułu poniesienia kosztów kwalifikowanych i nie można interpretować go w oderwaniu od treści art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT.

całości lub części istniejącej inwestycji. Zwolnienie w tym przypadku całego dochodu osiągniętego w ramach tej działalności gospodarczej, z którą nowa inwestycja pozostaje w ścisłym nierozzerwalnym związku, nie oznaczało w ocenie organu, że podatnik może zacząć korzysta-

Świadomość istnienia tych zmian w prawie jest kluczowa, bowiem utylizowana przez wiele lat pomoc publiczna musi być rozliczana zgodnie z przepisami rozporządzenia obowiązującego w dniu wydania decyzji o wsparciu.

przedmiotowego, tj. wyłączenia tego dochodu z opodatkowania na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT.

Samo rozpoczęcie Inwestycji (rozbudowy zaplecza logistycznego w formie nowego centrum logistycznego) poprzez wskazane we wniosku: prace rozbiórkowe oraz roboty budowlane związane z realizacją Inwestycji oraz ponoszenie wskazanych we wniosku kosztów związanych z realizacją tych prac i Inwestycji, nie upoważnia do rozpoczęcia korzystania z omawianego zwolnienia od podatku.

W przeciwnym wypadku, tj. uznaniu, że zwolnienie przysługuje już od momentu rozpoczęcia nowej inwestycji, zwolnieniu nie podlegałyby dochód osiągnięty z realizacji nowej inwestycji, tylko w oparciu o dotychczasowe składniki majątku, co jest sprzeczne z wymogiem określonym w art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT.

Moment rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia dochodu od podatku wyznacza ustawa o CIT, w związku z czym niewystarczające jest samo poniesienie

/Interpretacja indywidualna z dnia 25 kwietnia 2022 r. o111-KDI-B1-3.4010.53.2022.1.IZ dotycząca decyzji o wsparciu wydanej 14 lipca 2021 r./

Organ twierdził, że samo rozpoczęcie inwestycji wskazane i opisane we wniosku, nie upoważnia do rozpoczęcia korzystania ze zwolnienia od podatku.

Według organu, dopóki podatnik nie uzyskał przychodów, które były następstwem dokonanej nowej inwestycji, nie mógł skorzystać ze wsparcia na podstawie Ustawy PSI, a w konsekwencji zwolnienia na podstawie Ustawy CIT. Tego wymogu nie mógł zmienić fakt, że nowa inwestycja była ściśle powiązana z istniejącym już zespołem składników, a sposób zintegrowania nowej i istniejącej inwestycji, położonych na tym samym terenie, nie pozwala na określenie dochodu (przychodu) wyłącznie z nowej inwestycji, bez uwzględnienia zintegrowanej z nią

ze zwolnienia z podatku zgodnie z brzmieniem art. 9 Rozp. PSI, tj. już w momencie rozpoczęcia nowej inwestycji, czyli zanim uzyska jakiegokolwiek przychody (a konkretnie dochody) będące efektem budowy nowych lub rozbudowy czy modernizacji dotychczas wykorzystywanych składników majątkowych.

W przeciwnym wypadku, tj. uznaniu, że zwolnienie przysługuje już od momentu rozpoczęcia nowej inwestycji, zwolnieniu nie podlegałyby dochód uzyskany z działalności prowadzonej w oparciu o nową inwestycję, tylko w oparciu o dotychczasowe składniki majątku, co jest sprzeczne z wymogiem określonym w art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT.

Podobnie było w przypadku interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 listopada 2020 r. nr o111-KDIB1-3.4010.239.2020.2.JKU dotyczącej podatnika działającego w oparciu o decyzję o wsparciu wydaną w 2019 roku.

Wnioskodawca, będący producentem konstrukcji z aluminium i stali nierdzewnej, zamierzał zwiększyć skalę działalności poprzez budowę nowej hali pod procesy lakiernicze, dla której po uzyskaniu decyzji o wsparciu zakupiono działkę, rozbudowę istniejącego budynku biurowo-

nowych inwestycji (dalej: „Interpretacja ogólna”), z której wynika, że dochód Spółki podlegający zwolnieniu stanowi dochód wytwarzany w oparciu zarówno o nową, jak istniejącą inwestycję. Dochód z nowej inwestycji nie podlega wydzieleniu dla celów zwolnienia.

Zarzuty stawione organom sprowadzały się do błędnej wykładni art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT w zw. z art. 3, art. 13 ust.1, art. 14 ust 1i3 pkt5 i art. 15 ust.1 Ustawy PSI oraz art. 9 Rozp. PSI z 28 sierpnia 2018 r. poprzez przyjęcie, że skorzystanie ze zwolnienia CIT jest możliwe

(...) w świetle obowiązujących do 2023 roku przepisów jest pozajęzykową metodą wykładni wychodzącą poza literalne brzmienie regulacji ustawowej i tym samym nieuzasadnionym zawężeniem zakresu zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 34 a na niekorzyść podatnika.

-usługowego oraz modernizację spawalni. Nowa inwestycja miała zatem stanowić konglomerat dotychczasowych składników majątku Spółki oraz nowo wybudowanych, łącznie składających się na kompletny proces wytwórczy obejmujący działalność objętą decyzją o wsparciu.

W związku z tym wnioskodawca był zdania, że dochód z tej działalności podlega zwolnieniu z CIT w całości tj. bez wydzielenia dochodu z nowej inwestycji. Na poparcie we wniosku powołano się na interpretację ogólną z 25 października 2019 r., Znak: DD5.8201.10.2019, w sprawie ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych, uzyskanego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w Ustawie o wspieraniu

Mając na uwadze, że koszty kwalifikowane Inwestycji zostały poniesione w listopadzie 2019 r., a pozostałe czynności przesądzające o rozpoczęciu Inwestycji zostały zrealizowane w grudniu 2019 r. oraz styczniu 2020 r., oraz fakt, że Spółka osiągała dochód z działalności objętej Decyzją o wsparciu, Spółka zamierzała skorzystać z przyszłującego jej wsparcia w formie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych począwszy od 1 stycznia 2020 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej nie zgodził się z takim rozumieniem przepisów. Interpretacja została zaskarżona do Sądu administracyjnego w Opolu, który – jak inne sądy administracyjne w wielu podobnych przypadkach – 18 marca 2021 r. wydał korzystny dla Spółki wyrok o sygnaturze I SA/Op 22/21.

dopiero po uzyskaniu dochodów będących następstwem nowej inwestycji, co w świetle obowiązujących do 2023 roku przepisów jest pozajęzykową metodą wykładni wychodzącą poza literalne brzmienie regulacji ustawowej i tym samym nieuzasadnionym zawężeniem zakresu zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 34 a na niekorzyść podatnika.

Konsekwentnie korzystne dla podatników stanowisko sądów mówi, że z powołanych przepisów jasno wynika, iż istota zwolnienia z CIT sprowadza się do tego, aby działalność gospodarcza była prowadzona w określonym miejscu i w zakresie wynikającym z decyzji o wsparciu. W art. 9 ust. 1 Rozporządzenia PSI uściślono termin, od którego przysługuje przedsiębiorcy zwolnienie z podatku dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej określonej w decyzji

o wsparciu. Przepis ten – dla decyzji wydanych przed końcem 2022 roku stanowi wprost, że wsparcie z tytułu kosztów kwalifikowanych nowej inwestycji przysługuje przedsiębiorcy począwszy od miesiąca, w którym poniósł te koszty po dniu wydania decyzji o wsparciu.

W konsekwencji, w ocenie Sądu, trafnie wskazano w skardze, że z zestawienia art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT i art. 9 ust. 1 Rozp. PSI wynika, że moment uzyskania dochodu będącego następstwem nowej inwestycji nie ma znaczenia dla ustalenia momentu, od którego możliwe jest korzystanie ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT. Zgodnie bowiem z art. 9 ust. 1 Rozporządzenia, w tym zakresie decydujący jest moment, w którym w związku z inwestycją podatnik poniósł koszty kwalifikowane, a zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34a CIT w formie obowiązującej w momencie wydania decyzji o wsparciu, tj. w 2019 roku, zwolnienie podatkowe przysługuje, jeżeli dochody pochodzą z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu oraz są uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie określonym w powyższej decyzji.

Z art. 17 ust. 1 pkt 34a i art. 17 ust. 4 CIT nie wynikało – argumentował Sąd – aby zwolnienie uzależnione było od osiągnięcia dochodu z konkretnej inwestycji w określone aktywo wymienione jako zadeklarowane wydatki w decyzji o wsparciu. Przepisy podatkowe nie przewidują obowiązku ustalenia wyniku podatkowego osiągniętego jedynie w ramach tak rozumianej nowej inwestycji, na którą uzyskano decyzję o wsparciu.

Akcentowano w tych sprawach, że w przypadku gdy nowa inwestycja polega np. na zwiększeniu zdolności produkcyjnych zakładu poprzez zmodernizowanie linii produkcyjnej, na którą składałyby się zarówno elementy „stare”, jak i „nowe”

elementy zakupione już w ramach nowej inwestycji, ze względu na stopień zespolenia „starych” i „nowych” elementów linii produkcyjnej, mogłoby się okazać praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione wydzielenie dochodu przypadającego wyłącznie na nową inwestycję (por. wyrok WSA z Bydgoszczy z 18 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 686/19; wyrok WSA w Poznaniu z 10 października 2019 r., sygn. akt I SA/Po 816/19).

Podobnie wyrokował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie 25 maja 2022 r. w sprawie I SA/Kr 71/22 (dotyczącej decyzji o wsparciu wydanej w 2020 roku), zwracając przy tym uwagę, że:

Organ wydający zaskarżoną interpretację całkowicie zlekceważył ujednolicony pogląd sądów administracyjnych, mimo iż wnioskodawca wskazywał na liczne orzeczenia sądowe, funkcjonujące w obrocie prawnym. Powoływał też interpretacje organów podatkowych, w których w podobnych sprawach stanowisko podatnika uznawane było za prawidłowe.

Konsekwentnie po stronie podatnika opowiedział się WSA w Bydgoszczy 27 lutego 2024 r. w sprawie o sygnaturze akt I SA/Bd 31/24 dotyczącej decyzji o wsparciu wydanej w roku 2022.

Tym niemniej negatywne interpretacje podatkowe w podobnych stanach faktycznych były wręcz regułą, a opisywany wyrok WSA w Opolu I SA/Op 22/21 został zaskarżony przez Dyrektora KIS i znalazł finał przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, który 16 kwietnia 2024 r. oddalił skargę kasacyjną (sygnatura II FSK 881/21). Wyrok ten ma doniosłe znaczenie dla przedsiębiorców działających w oparciu o decyzje o wsparciu wydane przed 2023 r.

Chociaż obecna forma przepisów dla decyzji wydanych od 2023 roku nie zostawia możliwości sko-

rzystania ze zwolnienia CIT wcześniej niż po zakończeniu inwestycji, przedsiębiorcy działający w oparciu o decyzje wydane wcześniej mogą przeanalizować i przekalkulować na nowo możliwości efektywnego wykorzystania zwolnienia dochodu z podatku CIT.

Warto przy tym zauważyć konieczność uwzględniania przy przeglądzie całej treści otrzymanej decyzji o wsparciu. Jeżeli bowiem przedsiębiorca otrzymał decyzję o wsparciu np. w 2022 roku i zaplanował budowę nowej hali produkcyjnej na zakupionej po wydaniu decyzji działce, której teren jest tą decyzją objęty, a przy tym nie zawniósł o objęcie decyzją również terenu, gdzie znajduje się stara hala produkcyjna, to niemożliwe będzie uzyskanie zwolnienia dochodu z nowej inwestycji szybciej niż po zakończeniu tej inwestycji. Pomimo prowadzenia działalności objętej wsparciem oraz poniesienia kosztów kwalifikowanych jeszcze na etapie budowy nowej hali, dochód z działalności nie skorzysta ze zwolnienia ani w okresie modernizacji dotychczasowych urządzeń i zakupów nowych, ani na etapie przenoszenia ich do nowej hali czy też oddawania do użytku części nowej hali, ponieważ część procesu produkcyjnego odbywać się będzie poza obszarem objętym decyzją o wsparciu (co do zasady, od której jednak istnieją pewne wyjątki). W takich okolicznościach dokładnie wszystkie aktywa wykorzystywane do działalności, zarówno stare, zmodernizowane, jak i nowo nabyte muszą zostać przeniesione i uruchomione w nowym miejscu, które jest objęte decyzją, żeby generować dochód podlegający zwolnieniu. ↪



MAGDALENA WOGA,
DORADCA PODATKOWY

Ulga dla bezpieczeństwa

to coś więcej niż podatki



W odpowiedzi na współczesne wyzwania związane z bezpieczeństwem narodziła się innowacyjna koncepcja ulgi podatkowej mającej na celu wzmocnienie bezpieczeństwa obywateli oraz przedsiębiorstw. Koncepcja ta, zainicjowana przez ankiety skierowane do obywateli i przedsiębiorców, szybko przekształciła się w szeroko omawiany temat zarówno w mediach, jak i w różnych środowiskach profesjonalnych.

PATRYK KOZIOL

Inicjatywa społeczna i jej rozwój

Pierwsze kroki, jakie podjęto, to opracowanie i analiza ankiet mających na celu zrozumienie potrzeb i oczekiwań potencjalnie zainteresowanych ulgą. W efekcie tych działań w kwartalniku dla doradców podatkowych opublikowano artykuł, który stał się punktem wyjścia do dalszych dyskusji na temat tej koncepcji.

Reakcja mediów i rola ekspertów

Zainteresowanie mediów było szerokie i dynamiczne. Artykuły w „Rzeczpospolitej” oraz na portalach specjalistycznych, jak Prawo.pl, czy wywiady w Polskim Radiu i na Biznes24 przyczyniły się do dalszej popularyzacji koncepcji ulgi dla bezpieczeństwa. Dr Marcin Rymaszewski, jeden z inicjatorów, w swoim wywiadzie szczegółowo omówił cel i oczekiwania związane z ulgą.

Więcej: <https://kidp.pl/dr-rymaszewski-bezpieczenstwo-to-nie-tylko-obronnosc>

Wpływ ankiety na aktywizację lokalnych inicjatyw

Głównym katalizatorem dla uruchomienia lokalnych inicjatyw na rzecz poprawy bezpieczeństwa stało się wypełnienie ankiety, które było

Zainteresowanie mediów było szerokie i dynamiczne. Artykuły w „Rzeczpospolitej” oraz na portalach specjalistycznych, jak Prawo.pl, czy wywiady w Polskim Radiu i na Biznes24 przyczyniły się do dalszej popularyzacji koncepcji ulgi dla bezpieczeństwa.

częścią początkowej fazy projektu dotyczącego ulgi dla bezpieczeństwa. Proces ten pozwolił mi zdać sobie sprawę z istotności działań na poziomie lokalnym, które mogą przynieść natychmiastowe efekty i znacząco wpłynąć na poprawę bezpieczeństwa w bezpośrednim otoczeniu.

Analiza odpowiedzi z ankiet uświadomiła, jak wielkie jest zapo-

trzebowanie na konkretne działania edukacyjne i prewencyjne, które mogą zostać szybko zaimplementowane w lokalnych społecznościach. Ta bezpośrednia informacja zwrotna od obywateli i przedsiębiorców posłużyła jako mocny argument za tym, że angażowanie lokalnych środowisk w działania na rzecz bezpieczeństwa jest nie tylko pożądane, ale wręcz niezbędne.

Lokalne inicjatywy:

1. SZKOLENIE Z „EDUKACJI DLA BEZPIECZEŃSTWA”

W lokalnym klubie, jako wolontariusz Ogólnopolskiej Fundacji Doradców Podatkowych, pomogłem zorganizować dla dzieci i rodziców szkolenie obejmujące podstawy obsługi broni oraz pierwszej pomocy. Dzięki profesjonalnemu prowadzeniu przez ekspertów uczestnicy zdobyli cenne umiejętności, co sprzyja budowaniu bezpiecznej przyszłości.

Więcej o tym wydarzeniu można znaleźć: <https://www.facebook.com/BJJSEVEN/posts/pfbid035vrVx2cHZVXwj1xRbzqMmaxQ3g8ZEXXYdhoU8rtvZ1zSu5Jb9CoxqGzodcuUwX7vl?r did=DAwGTl-6NV2byoVtv>

2. KURSY PIERWSZEJ POMOCY DLA DZIECI I RODZICÓW

Organizacja kursu pierwszej pomocy dla rodziców przyczyniła się do zwiększenia świadomości znaczenia szybkiej i efektywnej reakcji w nagłych wypadkach, co jest kluczowe dla bezpieczeństwa dzieci oraz ich rodziców.

3. SZKOLENIE ONLINE Z PODSTAW PIERWSZEJ POMOCY ORAZ ZASAD BEZPIECZEŃSTWA

Z myślą o doradcach podatkowych zorganizowano szkolenia online z podstaw pierwszej pomocy oraz zasad bezpieczeństwa dot. ewakuacji z budynków.

Więcej o tym wydarzeniu można znaleźć: <https://kidp.pl/szkolenie-z-postaw-pierwszej-pomocy-oraz-zasad-bezpieczenstwa-17-czerwca>

4. ZAKUP SPRZĘTU BEZPIECZEŃSTWA

W odpowiedzi na rosnącą świadomość bezpieczeństwa coraz więcej obywateli decyduje się na zakup odpowiedniego sprzętu, takiego jak gaśnice czy koce gaśnicze do użytku domowego i w samochodzie. Osobiście, zainspirowany wynikami ankiety, zdecydowałem się również na nabycie tego typu wyposażenia. Działania te pokazały, że lokalne społeczności są gotowe do zaangażowania i współpracy, gdyż widzą bezpośrednią korzyść płynącą z tych działań. Efekty tych inicjatyw były szybkie i odczuwalne, co dodatkowo motywuje do dalszych działań i poszerzania zakresu projektów.

W ten sposób wypełnienie ankiety nie tylko przyczyniło się do zgromadzenia cennych danych, ale stało się przede wszystkim stimulatorem do działania, podkreślając wagę inicjatyw lokalnych, które mają bezpośredni i szybki wpływ na poprawę standardów bezpieczeństwa.

Planowane wydarzenia i ich wpływ na społeczność

W odpowiedzi na pozytywne reakcje i zauważalne korzyści z tych działań, planowane są dalsze wydarzenia, takie jak zorganizowanie jeszcze tym roku w Mielcu dnia poświęconego pierwszej pomocy, bezpiecznej obsłudze broni oraz zasadom bezpieczeństwa podczas ewakuacji. Towarzyszyć ma temu honorowe oddawanie krwi, co jeszcze bardziej zwiększa społeczną wartość tych inicjatyw.

Podsumowanie

Dzięki tym wielowymiarowym działaniom ulga dla bezpieczeństwa zyskuje na znaczeniu jako ważny element polityki dotyczącej bezpieczeństwa, który przekracza granice zwykłego obniżania podatków, stając się inwestycją w bezpieczeństwo i przyszłość społeczeństwa. Warto podkreślić, że każdy krok, nawet najmniejszy, w kierunku zwiększenia bezpieczeństwa ma ogromne znaczenie i przyczynia się do budowania silniejszej i bardziej świadomej społeczności. Zachęcam również do organizowania lokalnych inicjatyw z zakresu poprawy bezpieczeństwa, szczególnie wśród doradców podatkowych, aby szerzyć wiedzę i praktyczne umiejętności w tej dziedzinie. 📌



PATRYK KOZIÓŁ,
DORADCA PODATKOWY

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
DR IWONA BIERNAT-BARAN,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**