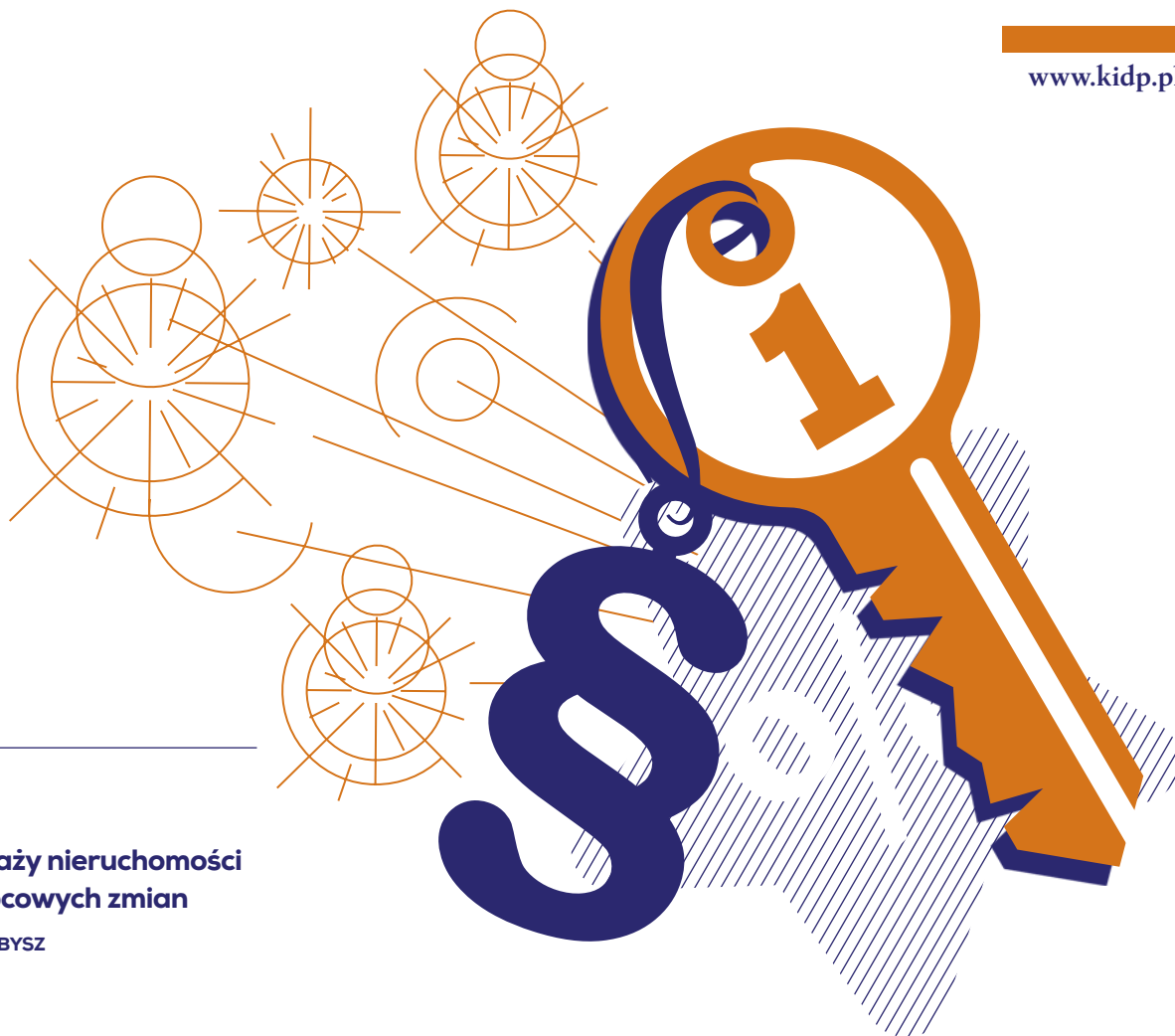


DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl



2

PCC

przy sprzedaży nieruchomości
w świetle lipcowych zmian

BARTOSZ PRZYBYSZ

8

Stawka podatku od nieruchomości

w przypadku
najmu krótkoterminowego
nieruchomości mieszkalnych
przez osoby prywatne

DR ADAM BOJARSKI

14

Koszmarne hobby... mieszkanie

AGNIESZKA CZERNIK

44

Aspekty teoretyczne i praktyczne zakazu amortyzacji

nieruchomości
mieszkalnych

PATRYK DĄBROWSKI

SPIS TREŚCI

- 2** PCC przy sprzedaży nieruchomości w świetle lipcowych zmian
BARTOSZ PRZYBYSZ
- 8** Stawka podatku od nieruchomości w przypadku najmu krótko-terminowego nieruchomości mieszkalnych przez osoby prywatne
DR ADAM BOJARSKI
- 14** Koszmarne hobby... mieszkanie
AGNIESZKA CZERNIK
- 22** Odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za zobowiązania publicznoprawne
DOROTA WYJADŁOWSKA, PIOTR WYJADŁOWSKI
- 30** Praktyczne przykłady sytuacji wymagających raportowania schematów podatkowych oraz dobre praktyki w zarządzaniu ryzykiem podatkowym w tym obszarze
MAGDALENA WOGA
- 36** Ulga rehabilitacyjna – co nowego w przepisach i interpretacjach?
URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK
- 40** Danina solidarnościowa
MONIKA M. BRZOSTOWSKA
- 44** Aspekty teoretyczne i praktyczne zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych
PATRYK DĄBROWSKI



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie Kwartalnika Doradca Podatkowy NR 4/2023. Tematem przewodnim numeru jest artykuł Bartosza Przybysza „PCC przy sprzedaży nieruchomości w świetle lipcowych zmian”. W artykule autor omawia zmiany dotyczące rynku nieruchomościowego. Pierwsza z nich dotyczy zwolnienia z PCC nabycia pierwszego mieszkania. Z drugiej strony nałożony został 6% sankcyjny podatek przy nabyciu co najmniej sześciu mieszkań w jednej inwestycji.

Z kolei Adam Bojarski w artykule „Stawka podatku od nieruchomości w przypadku najmu krótkoterminowego nieruchomości mieszkalnych przez osoby prywatne” zauważa, że w wyniku bogacenia się społeczeństwa niektóre osoby posiadające gotówkę lub odpowiednią zdolność kredytową zainwestowały w miastach lub w kurortach turystycznych swoje oszczędności poprzez kupno mieszkania w celach inwestycyjnych z przeznaczeniem ich na najem krótkoterminowy. Zdaniem autora w takim przypadku pojawia się z problem z ustaleniem właściwej stawki podatku od nieruchomości dotyczącego nieruchomości mieszkalnych przeznaczonych na najem krótkoterminowy.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury artykułu Patryka Dąbrowskiego „Aspekty teoretyczne i praktyczne zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych”. Zdaniem autora zakaz amortyzacji podatkowej nieruchomości mieszkalnych jest nadal tematem nowym i nie tracącym na aktualności. Rozwiązania zastosowane w tej kwestii przez

ustawodawcę także rodzą wiele wątpliwości, dlatego pora zastanowić się nad kilkoma z nich, w ujęciu praktycznym i teoretycznym.

Kolejnym zasługującym na zainteresowanie artykułem jest tekst Agnieszki Czernik „Koszmarne hobbymieszkanie”. Jak czytamy w artykule, nieruchomości mieszkalne to już od dwóch lat (etap projektu Polskiego Ładu) nowe narodowe polskie hobby: wszystkich księgowych, doradców podatkowych, przedsiębiorców, podatników, wreszcie zwyczajnych obywateli. Jest to hobby rozwijające wielostronnie – znakomicie rozwija partie mózgu odpowiedzialne za PIT, CIT oraz podatek od nieruchomości.

Godnym polecenia artykułem jest również tekst Magdaleny Wogi „Praktyczne przykłady sytuacji wymagających raportowania schematów podatkowych oraz dobre praktyki w zarządzaniu ryzykiem podatkowym w tym obszarze”. Zdaniem autorki choć często kojarzy się schematy podatkowe z unikaniem opodatkowania albo przynajmniej z tzw. optymalizacją podatkową, okazuje się, że w praktyce wiele jest takich uzgodnień, w których w ogóle nie chodzi o osiągnięcie korzyści podatkowej.

W tym numerze Kwartalnika Doradca Podatkowy znajdą Państwo kolejne ciekawe artykuły: Urszuli Sałacińskiej-Matwiejczyk „Ulga rehabilitacyjna – co nowego w przepisach i interpretacjach?”, Moniki Brzostowskiej „Danina solidarnościowa” oraz Doroty Wyjadłowskiej „Odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. za zobowiązania publicznoprawne”.

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

Z okazji Świąt Bożego Narodzenia składam Państwu najlepsze życzenia pogodnych, zdrowych i radosnych Świąt spędzonych w gronie najbliższych. Niech będzie to czas radości, niezapomnianych chwil przyjemności, spełnionych marzeń, wspaniałych prezentów i wszelkiej pomyślności. **Wesołych Świąt!**

Z życzeniami dobrej lektury

**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

PCC

przy sprzedaży nieruchomości w świetle lipcowych zmian



Prezydent dnia 25 lipca podpisał nowelizację ustawy, która wprowadza istotne zmiany w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Konkretnie odnoszą się one do rynku nieruchomościowego. Pierwsza z nich dotyczy zwolnienia z PCC nabycia pierwszego mieszkania. Z drugiej strony nałożony został 6% sankcyjny podatek przy nabyciu co najmniej sześciu mieszkań w jednej inwestycji.

BARTOSZ PRZYBYSZ

Pierwsze mieszkanie bez podatku

W swoim założeniu zmiana ta ma poprawić sytuację osób nabywających pierwsze mieszkanie na rynku wtórnym. Ministerstwo Finansów podkreśla, że zwolnienie to skierowane jest przede wszystkim do osób młodych, które mają ograniczone możliwości finansowe. Regulacje te wpisują się w szerszy pakiet zmian ułatwiających nabycie pierwszego mieszkania, m.in. Bezpieczny Kredyt 2%¹, który przewiduje podobne warunki.

O jakiej oszczędności w takim wypadku mówimy? Stawka podatku od umowy sprzedaży, której przedmiotem są nieruchomości, wynosi 2% wartości rynkowej (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o PCC).

PRZYKŁAD 1.

Jan Kowalski kupił pierwsze mieszkanie z rynku wtórnego za kwotę 500.000 zł. Przed wprowadzeniem zwolnienia podatnik zapłaciłby 10.000 zł podatku.

Wprowadzone zwolnienie obejmuje sprzedaż:

- 1) prawa własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość;
- 2) prawa własności budynku mieszkalnego jednorodzinnego;
- 3) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu dotyczącą lokalu mieszkalnego albo domu jednorodzinnego.

Należy przypomnieć, że obowiązek podatkowy przy umowie sprzedaży ciąży na kupującym (art. 4 pkt 1 ustawy o PCC).

Zgodnie z art. 9 pkt 17 ustawy o PCC zwolnienie znajdzie zastosowanie, jeżeli kupującym jest osoba fizyczna lub osoby fizyczne:

- którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem nie przysługiwało żadne z wymienionych powyżej praw ani udział w tych prawach, lub
- którym w dniu sprzedaży i przed tym dniem przysługiwał udział w którymś z wymienionych powyżej praw, lecz udział ten nie przekracza ani nie przekraczał 50% i został nabyty w drodze dziedziczenia.

Z powyższego wynika, że przedmiotowe zwolnienie kierowane jest do osób fizycznych, które kupują swoje pierwsze mieszkanie. Zatem ułatwienie to nie przysługuje innym podmiotom gospodarczym, np. spółkom czy fundacjom. Należy również zaznaczyć, że przepis nie dotyczy zakupu samego gruntu, nawet jeśli przeznaczony jest pod zabudowę mieszkalną.

W praktyce można zastanawiać się nad tym, czy zwolnieniu podlega również grunt, na którym posadowione jest mieszkanie. Pewnych wskazówek można szukać w orzecznictwie dotyczącym nieobowiązującej już ulgi meldunkowej. I tak, w uchwale NSA w składzie siedmiu sędziów z 2 kwietnia 2012 r. o sygn. akt II FPS 3/11 stwierdzono, że skoro ustawodawca nie dokonał ograniczenia zakresu przedmiotowego, to nie ma podstaw do przyjęcia zawężającej wykładni, zgodnie z którą spod zwolnienia wyłączone są grunty, na których posadowiono budynki mieszkalne będące

przedmiotem zbycia. Przyjmując to założenie, należy stwierdzić, że zwolnienie z PCC nie ogranicza się wyłącznie do budynków bądź lokali. Ponadto trzeba zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 3 ustawy o własności lokali² grunt jest prawem związanym z własnością lokalu i nie można udziału w nim sprzedać odrębnie.

Przepis wskazuje, że ze zwolnienia można również skorzystać, jeżeli mieszkanie nabywane jest przez większą liczbę osób. W takim wypadku trzeba zastanowić się nad tym, czy nadal będzie możliwe do zastosowania, jeżeli choćby jeden z kupujących nie spełni określonych przez ustawodawcę warunków.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy o PCC obowiązek zapłaty podatku solidarnie spoczywa na kupujących. W moim przekonaniu posiłkować się można dorobkiem orzecznictwym w zakresie art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³. W wyroku NSA z 24 lutego 2017 r. o sygn. akt II FSK 3543/16 wskazano, że w przypadku, gdy jednemu ze współwłaścicieli nieruchomości przysługuje zwolnienie podatkowe w podatku od nieruchomości, to wprawdzie nie korzystają z niego pozostali współwłaściciele, ale okoliczność ta powinna być uwzględniona przy określaniu wysokości zobowiązania podatkowego. W takiej sytuacji od wysokości podatku należałoby odliczyć kwotę, która przypadłaby na współwłaściciela spełniającego warunki zwolnienia. Zagadnienie to może być osią sporu między organami a podatnikami, dlatego z uwagą trzeba śledzić interpretacje i orzeczenia, które będą wydawane w tym przedmiocie.

PRZYKŁAD 2.

Małżonkowie Adam i Ewa Kowal planują wspólnie kupić mieszkanie na rynku wtórnym za 500.000 zł. Przed zawarciem związku małżeńskiego Adam Kowal nabył lokal mieszkalny do majątku osobistego. Z kolei dla Ewy Kowal będzie to pierwsze mieszkanie. Przy przyjęciu powyższego założenia podatek powinien wynosić 5.000 zł. W takim wypadku zwolniona z podatku będzie wartość nieruchomości przypadająca na nabywcę spełniającego warunki do jego zastosowania.

Ustawodawca zastrzegł ważny wyjątek dla osób, które nabyły nieruchomość w ramach spadkobrania. Mianowicie ze zwolnienia będą mogły skorzystać osoby, które w drodze dziedziczenia otrzymały udziały w mieszkaniu, ale nie mogą one przekroczyć 50 proc. Faktu tego nie zmienia późniejszy dział spadku, w wyniku którego podatnikowi może przypaść pełna własność nieruchomości.

Co istotne, przepis nie przewidywa limitu wartości takiego udziału. Wydaje się też, że ustawodawca dopuścił możliwość posiadania większej ilości takich praw. Zwrot udział w tych prawach wskazuje, że zwolnienie jest możliwe przy dziedziczeniu udziałów w większej liczbie nieruchomości, pod warunkiem, iż każdy udział z osobna nie przekracza 50 proc.

PRZYKŁAD 3.

Jan Kowalski kupuje pierwsze mieszkanie na rynku wtórnym za 500.000 zł. W dacie zakupu nieruchomości ma on już 25 proc. udział we własności domu mieszkalnego jednorodzinnego, 25 proc. udział we własności innego lokalu mieszkalnego oraz 25 proc. udział w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu mieszkalnego. Wskazane udziały zostały nabyte w drodze dziedziczenia. Jan Kowalski nadal spełnia warunki do skorzystania ze zwolnienia z podatku.

Podsumowując, zakaz dotyczy nieruchomości nabytych odpłatnie, w darowiźnie oraz w drodze spadkobrania, jeżeli udział podatnika przekracza 50%.

Umowa sprzedaży nieruchomości musi zostać sporządzona w formie aktu notarialnego. W związku tym do poboru podatku zobowiązany jest notariusz jako płatnik (art. 10 ust. 2 ustawy o PCC). Jego zadaniem jest prawidłowe rozliczenie transakcji, w tym weryfikacja warunków przedmiotowego zwolnienia.

Krajowa Rada Notarialna wskazuje, że notariusz w celu wypełnienia swoich obowiązków powinien odebrać od stron czynności (umowy) oświadczenia oraz zamieścić je w akcie notarialnym. Wydaje się, że taka informacja będzie wystarczająca do uniknięcia odpowiedzialności za pobór podatku w odpowiedniej wysokości (art. 10 ust. 3c ustawy o PCC). Trudno oczekiwać od notariuszy, aby przy każdej transakcji sprawdzali księgi wieczyste z kilkudziesięciu lat.

Warto zaznaczyć, że pod kątem administracyjnym zwolnienie zmniejszy dochody gmin. Technicznie podatek pobierany jest przez właściwego ze względu na miejsce położenia nieruchomości naczelnika urzędu skarbowego (art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o PCC). Natomiast dochody z tego podatku trafiają do gmin na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. h ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁴.

W praktyce zwolnienie już obowiązuje. Dokładnie weszło ono w życie 31 sierpnia 2023 r. i obejmuje sprzedaż dokonaną od tego dnia. Zatem zwolnienie nie dotyczy transakcji dokonanych przed tym dniem.

PRZYKŁAD 4.

Adam Kowal 1 sierpnia 2023 r. zawarł umowę przedwstępną nabycia lokalu mieszkalnego z rynku wtórnego za

500.000 zł. Wraz z podpisaniem umowy uiszczono zadek w wysokości 250.000 zł. Umowę przyrzeczoną zawarto 1 września 2023 r., uiszczając resztę ceny. Adam Kowal po spełnieniu warunków będzie mógł skorzystać ze zwolnienia. Umowa przedwstępna na gruncie PCC nie generuje obowiązku zapłaty podatku.

Wyższy podatek od wielu mieszkań

Oprócz omawianego zwolnienia ustawodawca postanowił równolegle wprowadzić podwyższoną 6% stawkę podatku przy nabyciu szóstego i kolejnego mieszkania. Pomiędzy zastosowania zgoła odmiennego rozwiązania legislacyjnego cel pozostaje ten sam, czyli zwiększenie dostępności nieruchomości na rynku.

Nowe przepisy mają być wymierzone przede wszystkim w fundusze PRS, które często kupują wiele mieszkań w jednym budynku. Świadczyć o tym może fakt, że opodatkowanie wyższą stawką dotyczy zakupu mieszkań w inwestycji zlokalizowanej na jednej nieruchomości gruntowej.

Konkretnie art. 7a ustawy o PCC zakłada, że kupujący, który:

- nabywa co najmniej 6 lokali mieszkalnych stanowiących odrębne nieruchomości w jednym lub w kilku budynkach wybudowanych na jednej nieruchomości gruntowej, opodatkowanych VAT⁵, lub udziały w tych lokalach albo
- nabył już co najmniej 5 takich lokali lub udziały w nich,
- zapłaci podatek według stawki 6% przy zakupie szóstego i każdego następnego takiego lokalu w tym budynku lub w budynkach bądź udziału w takim lokalu.

Zmiana stanowi wyłom od zasady wynikającej z art. 2 pkt 4 lit. a ustawy o PCC. Przepis ten wyłącza opodatkowanie, jeżeli od

danej czynności został już pobrany podatek od towarów i usług. Zatem wyższy podatek będzie dotyczył najczęściej nieruchomości w stanie deweloperskim, które z reguły są opodatkowane VAT. Teoretycznie może dotyczyć on też budynków lub lokali z rynku wtórnego, jeśli doko-

Deweloper oddał kolejny lokal mieszkalny w budynku zlokalizowanym na nieruchomości gruntowej X. Jan Kowalski zamierza go nabyć, jednak zastanawia się, czy nie będzie zobowiązany do zapłaty wyższego podatku.

Mężczyzna nie zapłaci 6% podatku, gdyż to jego piąty lokal na tej samej

dwoma podatkami. W tej kwestii trzeba rozważyć, czy nałożenie się dwóch danin będzie zgodne z przepisami unijnymi. Należy stwierdzić, że z dyrektywy o podatkach kapitałowych⁶ takie niezgodności nie wynikają. Przede wszystkim dyrektywa zakłada, że podatek od gromadze-

Stwierdzić więc trzeba, że podstawa opodatkowania będzie równa cenie rynkowej nieruchomości, w której uwzględniony został VAT.

nano w nich istotnych ulepszeń stosownie do art. 2 pkt 14 lit. b ustawy o VAT bądź zrezygnowano ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 10 ustawy o VAT.

Wyższy 6% podatek nie wystąpi, jeżeli kupujący:

- 1) kupi lokale użytkowe (bez względu na ich liczbę);
- 2) nabędzie lokale mieszkalne, które nie będą opodatkowane VAT;
- 3) zakupi lokale mieszkalne w jednym lub w kilku budynkach, ale wybudowanych na różnych nieruchomościach gruntowych;
- 4) jest właścicielem co najmniej pięciu lokali mieszkalnych, a nie wszystkie były opodatkowane VAT.

PRZYKŁAD 5.

Jan Kowalski jest właścicielem pięciu mieszkań, które kupił w stanie deweloperskim – cena nabycia była powiększona o VAT. Cztery lokale znajdują się w budynku posadowionym na nieruchomości gruntowej X. Piąty lokal znajduje się w budynku położonym na gruncie Y.

nieruchomości gruntowej. Należy podkreślić, że w takiej sytuacji transakcja w ogóle nie będzie objęta PCC ze względu na opodatkowanie umowy sprzedaży VAT (ogólna zasada).

PRZYKŁAD 6.

Adam Kowal jest właścicielem pięciu mieszkań w budynkach wybudowanych na tej samej nieruchomości gruntowej. Lokale zostały nabyte od dewelopera wraz z VAT. Mężczyzna chce nabyć kolejne mieszkanie na tym osiedlu – tym razem z rynku wtórnego.

Szósty lokal został nabyty bez VAT, gdyż transakcja odbyła się dwa lata po pierwszym zasiedleniu. W związku z tym Adam Kowal nie będzie zobowiązany do zapłaty 6% PCC. Z racji tego, że sprzedaż korzysta ze zwolnienia z VAT, mężczyzna musi zapłacić podatek według 2% stawki (art. 2 pkt 4 lit. b ustawy o PCC).

Zmiany te są szczególnie niekorzystne dla podatników, którzy nie mają prawa do odliczenia VAT lub jest ono ograniczone, wówczas będą oni obciążeni ekonomicznie

nia kapitału nie może być naliczany więcej niż jeden raz. Obrót nieruchomościami nie powinien mieścić się we wskazanej kategorii.

Przy przyjęciu założenia, że nałożenie PCC i VAT na tę samą transakcję jest zgodne przepisami unijnymi, należy ustalić, czy w podstawie opodatkowania powinien być uwzględniony należny podatek od towarów i usług. Ustawodawca wskazał, że cenę rynkową ustala się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów (art. 6 ust. 2 ustawy o PCC). Z przepisu wprost wynika, że nie jest uzasadnione pomniejszenie podstawy opodatkowania o wartość obciążających przedmiot opodatkowania kwot. Dotyczy to m.in. zobowiązań publicznoprawnych zbywcy, w tym podatkowych.

W związku z tym stoje na stanowisku, że podatnicy w takich przypadkach będą mieli swobodę w określaniu takich lokali.

Stwierdzić więc trzeba, że **podstawa opodatkowania będzie równa cenie rynkowej nieruchomości, w której uwzględniony został VAT.**

PRZYKŁAD 7.

Jan Kowalski nabywa szóste mieszkanie od dewelopera na tym samym osiedlu. Cena nabycia wynosi 500.000 zł netto + 40.000 zł VAT. W jakiej wysokości mężczyzna zapłaci podatek? Dla Jana będzie to szóste mieszkanie z VAT na tej samej nieruchomości gruntowej. W związku z tym transakcja ta zostanie objęta 6% PCC.

Podstawa opodatkowania powinna odpowiadać cenie rynkowej lokalu mieszkalnego bez odliczania długów i ciężarów. Podatek w takiej sytuacji powinien zostać naliczony od kwoty z uwzględnieniem VAT, tj. $540.000 \times 6\% = 32.400$ zł.

Ustawodawca przewidział również sytuację, kiedy nieruchomość kupi na współwłasność kilku nabywców. W takiej sytuacji przy zakupie szóstego lokalu i każdego następnego wystąpi 6% podatek, jeśli jeden z kupujących byłby zobowiązany do zapłaty PCC według wyższej stawki (art. 7a ust. 2 ustawy o PCC). Należy przy tym pamiętać, że przy kilku nabywcach zobowiązanymi **solidarnie do zapłaty są wyłącznie podmioty spełniają-**

ce warunki z art. 7a ust. 1 ustawy o PCC. Pozostali kupujący nie będą natomiast obowiązani do zapłaty tego podatku.

PRZYKŁAD 8.

Spółka X zakupiła jako inwestycje 5 nieruchomości mieszkalnych w budynku wielomieszkaniowym. Sprzedaż ta była objęta VAT według 8% stawki. Na tym samym osiedlu pojawiła się oferta zakupu lokalu mieszkalnego oddanego przez dewelopera. Ze względu na brak dostatecznych środków, spółka X zdecydowała się kupić tę nieruchomość na współwłasność z Adamem Kowalem.

W przedstawionej sytuacji nabyta na współwłasność nieruchomość będzie objęta 6% podatkiem. Podatnikiem w tym wypadku będzie wyłącznie spółka X. Natomiast na Adamie Kowalu nie będą ciążyły żadne obowiązki związane z zapłatą tego podatku.

Podatek według wyższej stawki ma dotyczyć przede wszystkim „hurtowego” zakupu nieruchomości. W praktyce nierzadko może zdarzyć się sytuacja, w której w ramach jednej lokalizacji podmiot nabędzie co najmniej 6 lokali mieszkalnych. Na tym tle pojawia się pytanie, które z mieszkań należy objąć 6% PCC.

Z przepisów nie wynika, jaką nieruchomość ponad ustawowy limit należy opodatkować według

wyższej stawki. W związku z tym stoje na stanowisku, że podatnicy w takich przypadkach będą mieli swobodę w określaniu takich lokali.

PRZYKŁAD 9.

Spółka X, w ramach jednej inwestycji, nabyła od dewelopera 7 lokali mieszkalnych. Cena poszczególnych nieruchomości kształtowała się w następujący sposób:

- lokal nr 1 = 450.000 zł,
- lokal nr 2 = 435.000 zł,
- lokal nr 3 = 500.000 zł,
- lokal nr 4 = 525.000 zł,
- lokal nr 5 = 511.000 zł,
- lokal nr 6 = 477.000 zł,
- lokal nr 7 = 494.000 zł.

W zaprezentowanym przykładzie moim zdaniem spółka X może wybrać dwie nieruchomości, które będą opodatkowane według wyższej stawki podatku, np. najtańsze lokale. W konsekwencji czego pozostałe pięć lokali nie będzie objęte PCC.

Pozostając przy powyższym przykładzie, może dojść do sytuacji, że przy zakupie **nie zostanie wyodrębniona wartość poszczególnych lokali mieszkalnych**. W takim wypadku, na podstawie art. 7 ust. 3 pkt 1 ustawy o PCC, stawka 6% będzie miała **zastosowanie do wszystkich umów sprzedaży**.

Od kiedy to wszystko? Zasadniczo już **od 1 stycznia 2024 r.** Jednakże na mocy art. 13 ustawy nowelizującej przepisy w dotychczasowym brzmieniu będą miały zastosowanie do:

- czynności cywilnoprawnych dokonanych przed 1.01.2024 r. oraz
- realizacji umów przedwstępnych sprzedaży sprzed 1.01.2024 r.

PRZYKŁAD 10.

Spółka X dnia 13 stycznia 2024 r. nabędzie 8 lokali mieszkalnych w budynkach na nowo wybudowanym osiedlu. Zakup ten zostanie poprzedzony umową przedwstępną, która ma być zawarta 13 grudnia 2023 r. W tym przypadku żadna

z umów sprzedaży nie będzie objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

VAT czy PCC, a kiedy VAT i PCC

Zmiany, które zaczną obowiązywać od 1 stycznia 2024 r., wpłyną na obecnie funkcjonujące zasady współistnienia tych podatków. Dlatego też od tego dnia nie będą opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych następujące transakcje:

1) w zakresie, w jakim są opodatkowane VAT, z wyjątkiem umów sprzedaży, których przedmiotem jest lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, opodatkowany zgodnie z art. 7a ustawy o PCC;

2) jeżeli przynajmniej jedna ze stron jest zwolniona od VAT z tytułu dokonania tej czynności, z wyjątkiem:

- umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym bądź udział w tych prawach,

- umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych;

3) niepodlegające VAT na podstawie art. 8c ust. 1 ustawy o VAT (rozliczenie w ramach grupy VAT), z wyjątkiem wyżej wskazanych przypadków.

Gwoli ścisłości, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, dostawa przez podatnika budynków, budowli lub ich części jest zwolniona z VAT, jeżeli:

- nie jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim;

- pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą upłynęły co najmniej 2 lata.

Stosownie do art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, przez *pierwsze zasiedlenie* rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- wybudowaniu lub
- ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Ustawodawca przewidział dla podatników VAT czynnych możliwość rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. W takim wypadku sprzedawca i nabywca mogą wybrać opodatkowanie danej dostawy (art. 43 ust. 10–11 ustawy o VAT).

Dostawa budynków, budowli lub ich części nieobjęta powyższym zwolnieniem może jeszcze z niego skorzystać, jeżeli zostaną spełnione warunki z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT:

- w stosunku do ww. budynków, budowli lub ich części nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego;
- dokonujący dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

W przypadku gdy obrót nieruchomościami będzie podlegał pod PCC, to stawka tego podatku od 1 stycznia 2024 r. wynosi:

- 2% – od umowy sprzedaży: nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego oraz prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym;
- 6% – od umów sprzedaży opodatkowanych zgodnie z art. 7a dodanym w ramach omawianej nowelizacji. ↪



BARTOSZ PRZYBYSZ,
DORADCA PODATKOWY

1_Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o pomocy państwa w oszczędzaniu na cele mieszkaniowe (Dz.U. 2023 poz. 1114).

2_Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048).

3_Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70).

4_Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2267 z późn. zm.).

5_Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.).

6_Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. U. UE. L. z 2008 r. Nr 46, str. 11 z późn. zm.).

Stawka podatku od

nieruchomości

w przypadku najmu krótkoterminowego
nieruchomości mieszkalnych
przez osoby prywatne



W wyniku bogacenia się społeczeństwa niektóre osoby posiadające gotówkę lub odpowiednią zdolność kredytową zainwestowały w miastach lub w kurortach turystycznych swoje oszczędności poprzez kupno mieszkania w celach inwestycyjnych z przeznaczeniem ich na najem krótkoterminowy. W takim przypadku pojawia się z problem z ustaleniem właściwej stawki podatku od nieruchomości dotyczącego nieruchomości mieszkalnych przeznaczonych na najem krótkoterminowy.

DR ADAM BOJARSKI

Początek każdego roku kalendarzowego to szczególnie okres związany z aktywnością urzędów miast/gmin w zakresie wydawania decyzji dotyczącej podatku od nieruchomości. Istotny problem dotyczy nieruchomości zakupionych w celu osiągnięcia zysków z najmu krótkoterminowego, które stanowią majątek prywatny podatników podatku od nieruchomości.

Problem opodatkowania najmu krótkoterminowego podatkiem od nieruchomości nie należy do najprostszycy tematów, co zostało podkreślone w doktrynie¹. W związku z tym będąc właścicielami nieruchomości, zadaje się następujące pytanie: jaka jest właściwa stawka podatku od nieruchomości. Czy jest to stawka przewidziana dla budynków lub ich części:

- 1) budynków mieszkalnych czy też
- 2) budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej?

Celem artykułu jest odpowiedź, jak należy opodatkować budynek, którego celem jest najem krótkoterminowy w rozumieniu podatku od nieruchomości. Istotny jest jednak charakter ukazania różnic pomiędzy opodatkowaniem najmu krótkoterminowego w zależności od tego, czy konkretny budynek jest wynajmowany osobiście (poprzez ogłoszenie w środkach masowego przekazu, np. poprzez platformy internetowe), czy jednak za pośrednictwem operatora najmu. Na potrzeby artykułu pominięte zostaną

rozważania odnośnie do właściwej stawki dotyczącej wynajmu krótkoterminowego nieruchomości innych niż nieruchomości mieszkalne (np. garaże, komórki lokatorskie czy tzw. mikroapartamenty o powierzchni nieprzekraczającej 25 m²) oraz opodatkowania tzw. apartohoteli czy condohoteli.

W przypadku błędnej kwalifikacji może okazać się, że podatnik zapłacił niewłaściwą stawkę podatku od nieruchomości. Jednocześnie zostanie poruszony wątek zastosowania powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa uregulowanego w art. 199 § 3 ustawy z 27.08.1997 r. Ordynacja podatkowa² w związku z art. 189 (1) ustawy z dnia 17.11.1964 r. Kodeks postępowania cywilnego³.

Różnica w opodatkowaniu

Zgodnie z przepisami opublikowanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski obwieszczenia Ministra Finansów z 21.07.2023 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2024 maksymalna stawka za 1 m² powierzchni budynków lub ich części wynosi:

- 1) 1,15 zł w przypadku budynków mieszkalnych
- 2) 33,10 zł w przypadku budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej⁴.

Pojęcie działalności gospodarczej na gruncie ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵ pojęcie „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” oznacza grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 upol przez pojęcie działalność gospodarcza rozumie działalność, o której mowa w ustawie z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁶.

Zgodnie z art. 3 PrzedsiębiorcyU działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Oznacza to, że aby ocenić, czy dana działalność może zostać zakwalifikowana jako działalność gospodarcza, musi ona spełniać łącznie 3 kryteria:

- 1) musi mieć charakter zorganizowanej działalności zarobkowej
- 2) musi być wykonywana we własnym imieniu
- 3) musi być dokonywana w sposób ciągły.

Wyrażone w art. 1a ust. 1 pkt 3 upol zastrzeżenie z art. 1a ust. 2a nie dotyczy najmu krótkoterminowego.

Brak wykonania choćby jednego z powyższych warunków skutkuje niemożnością uznania, że działalność ta jest rozumiana jako działalność gospodarcza.

Najem krótkoterminowy w przypadku umowy z operatorem najmu

Pierwszym przypadkiem, który trzeba rozpatrzyć, jest sytuacja, w której to właściciel mieszkania (np. w miejscowości położonej w kurortach turystycznych) chciałby wynajmować turystom swoją nieruchomość. W tym przypadku właściciel zawiera umowę z takim operatorem. Jakie skutki podatkowe na gruncie upol może wywołać zawarcie takiej umowy?

W przypadku umowy najmu krótkoterminowego z operatorem najmu mamy do czynienia z dwoma stronami umowy: Wynajmującym (właściciel mieszkania) i Najemcą (operator najmu).

Nie ulega wątpliwości, że warunek związany z wykonywaniem czynności mających charakter zarobkowy w sposób zorganizowany został spełniony. Umowa ma charakter zobowiązujący Najemcę do zapłaty kwoty określonej w umowie w przypadku, kiedy mieszkanie jest wynajmowane. Zorganizowana działalność zarobkowa jest po stronie Najemcy, a nie po stronie Wynajmującego.

To nie Wynajmujący, a Najemca dokonuje czynności, które mają charakter działalności gospodarczej, takie jak np. reklamowanie wynajmowanego mieszkania, prowadzenie terminarza, wydawanie kluczy do mieszkania czy przyjmowanie płatności.

Nie ulega wątpliwości, że warunek dotyczący ciągłości został spełniony. W takim przypadku nie liczy się to, że mieszkanie „nie zawsze jest wynajmowane”. Liczy się ciągłość działania, a nie efekty jej wykorzystywania⁷. Celem takiego działania jest maksymalizacja zysków z wynajmu. A więc jeśli mieszkanie jest w ofercie i można je wynająć, to sam fakt, że mieszkanie jest

efektywnie wynajmowane np. przez 100 dni w roku, nie ma wpływu na ciągłość prowadzenia działalności gospodarczej. Ciągłość działania zmierza ku maksymalizacji zysków Wynajmującego oraz Najemcy⁸.

Czy Wynajmujący działa we własnym imieniu? Zdaniem autora nie. W takim przypadku czynność ta jest wykonywana w imieniu Najemcy na rzecz Wynajmującego. Ponadto we własnym imieniu Najemca zapewnia także usługi niezwiązane bezpośrednio z najmem nieruchomości, ale mające wpływ na najem krótkoterminowy, np. zapewnienie czystości mieszkania poprzez sprzątanie mieszkania po wizycie najemców. Gdyby Najemca zawarł umowę na sprzątanie mieszkań z profesjonalnym podmiotem, to wtedy Najemca zawiera taką umowę we własnym imieniu, a nie w imieniu Wynajmującego.

Definicja pojęcia „we własnym imieniu” została zawarta w wyroku NSA z 23.11.2021 r., II GSK 1749/21:

„Natomiast działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły (art. 3 PrzedsiębiorcyU). Zatem dla uznania danego podmiotu za przedsiębiorcę istotne jest to, by prowadził we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową. Stąd też aby ocenić, czy wykonujący działalność gospodarczą podmiot jest przedsiębiorcą w rozumieniu art. 4 PrzedsiębiorcyU, należy ustalić, czy działa we własnym imieniu. Natomiast to, czy działa na własny czy cudzy rachunek, nie ma znaczenia”⁹.

Przykładowo cena noclegu netto (przyjmijmy, że właściciel nieruchomości korzysta ze zwolnienia z art. 113 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁰) wynosi 400 złotych za osobę. Założmy, że w treści umowy Wynajmujący i Najemca ustalą, że 75% ceny

przypada na rzecz Wynajmującego i 25% ceny przypada na rzecz Najemcy. Czyli z jednego noclegu Wynajmujący otrzymuje 300 zł, a Najemca otrzymuje 100 zł. Sam fakt podziału kosztów oznacza czynną działalność podmiotu, który nie jest właścicielem nieruchomości.

Podsumowując, najem krótkoterminowy w przypadku zawarcia umowy z operatorem najmu to zorganizowana działalność zarobkowa (ale nie jest to zorganizowana działalność zarobkowa podatnika), wykonywana w imieniu osoby innej niż właściciel mieszkania (choć na jego rzecz), wykonywana w sposób ciągły.

Problematyka pojęcia „grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” była przedmiotem sporów w orzecznictwie¹¹. Istotny jest jednak zwrot „w posiadaniu”.

W wyroku NSA z 19.12.2018 r., II FSK 2440/18 czytamy:

„W rozpoznawanej sprawie nie budzi wątpliwości to, że skarżący oddali lokal mieszkalny (art. 1a ust. 2a pkt 1 upol) wraz z garażem w zarząd przedsiębiorcy, który miał wynajmować go chętnym. Niewątpliwie zajmował się tym profesjonalnie i był przedsiębiorcą. Jednakże aby przyjąć, że w sprawie ma zastosowanie art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, należy zbadać, czy zarządca był posiadaczem w rozumieniu art. 336 kc jako inny podmiot, prowadzący działalność gospodarczą, któremu powierzono lokal mieszkalny z garażem do wynajmowania. Jednakże nie jest posiadaczem ten, kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego (art. 338 kc), gdyż jest tylko dzierżycielem. Podkreślić także trzeba, że domniemanie z art. 339 kc, iż domniemywa się, że ten, kto rzeczą faktycznie włada, jest posiadaczem samoistnym, jest domniemaniem wzruszalnym”¹².

Zgodnie z art. 336 ustawy z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny „posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny)”.

Zgodnie z art. 337 kc „posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne”.

Zgodnie z art. 338 kc „kto rzeczą faktycznie włada za kogo innego, jest dzierżycielem”.

Zgodnie z art. 339 kc „domniemywa się, że ten, kto rzeczą faktycznie włada, jest posiadaczem samoistnym”¹³.

Zgodnie z powyższym wyrokiem należy stosować przepisy kc do ustalenia, czy konkretny podmiot ma do czynienia z posiadaczem samoistnym. Operator najmu nie ma uprawnień związanych z prawem własności, tj. nie może zdecydować o sprzedaży nieruchomości.

Nawet jeśli z treści umowy najmu krótkoterminowego wynika, że Najemca jest posiadaczem zależnym, to zgodnie z art. 337 kc Wynajmujący nie traci posiadania przez to, że przekazał Najemcy rzecz w posiadanie zależne. Tak samo jeśli z treści umowy będzie wynikać, że Najemca jest dzierżycielem, to zgodnie z art. 338 kc nie jest on posiadaczem samoistnym.

Jeśli zatem to Wynajmujący jest posiadaczem samoistnym, a Najemca jest posiadaczem zależnym lub dzierżycielem, to Wynajmujący nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 upol.

Podsumowując, jeśli zatem posiadaczem samoistnym jest Wynajmujący, to należy stwierdzić, że nie zostały spełnione przesłanki z art.

1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU.

W wyroku NSA z 12.07.2023 r., III FSK 250/23 zaznaczono, że:

„Zgodzić wszakże należy się z tezą, że powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych podatnika i jego rodziny lub osób trzecich, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol”¹⁴.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol opodatkowanie dotyczy „budynków mieszkalnych lub ich części” w przeciwieństwie do zwrotu użytego w art. 43 ust. 1 pkt 36 VATu, który dotyczy zwolnienia z podatku od towarów i usług „usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe”. Jeśli nieruchomość nie jest przeznaczona „wyłącznie na cele mieszkaniowe”, automatycznie jest ona opodatkowana podatkiem VAT. W upol nie został wskazany cel wykorzystania nieruchomości rozumiany jako „wyłącznie cele mieszkaniowe”.

Ponadto uznanie, że każda umowa najmu krótkoterminowego wiąże się opodatkowaniem nieruchomości mieszkalnej stawką uregulowaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol, jest zdaniem autora błędna. Kluczowa jest analiza konkretnej umowy najmu krótkoterminowego.

Co do zasady umowa najmu krótkoterminowego nie spełnia łącznie trzech warunków uznania

ją za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU. Ustawodawca na podstawie art. 3 PrzedsiębiorcyU uznaje, że działalność taka musi spełniać wszystkie warunki z powyższego przepisu. Niespełnienie choćby jednego warunku oznacza brak możliwości uznania tego jako działalność gospodarczą na gruncie przepisów upol i PrzesiębiorcyU. Również co do zasady nie została spełniona przesłanka z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, gdyż nieruchomość mieszkalna jest w posiadaniu Wynajmującego, a nie podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, tj. Najemcy.

Ponadto istnieje możliwość, aby Najemca oprócz działalności gospodarczej w ramach wynajmu krótkoterminowego wykonywał także obowiązki podatkowe, takie chociażby jak pobór opłaty uzdrowskiej jako inkasent.

Przykładowo zgodnie z § 2 uchwały nr LXI/911/23 Rady Miasta Kołobrzeg z dnia 27 kwietnia 2023 r. w sprawie poboru opłaty uzdrowskiej w drodze inkasa:

„1. Inkasentami opłaty uzdrowskiej są osoby fizyczne, osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej prowadzące w szczególności: sanatoria, zakłady uzdrowskie, hotele, pensjonaty, domy i ośrodki wypoczynkowe, ośrodki szkoleniowe, campingi, pola namiotowe, mariny i inne obiekty o podobnym przeznaczeniu.

2. Inkasentami opłaty uzdrowskiej są również osoby fizyczne, osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej prowadzące działalność lub świadczące usługi w zakresie wynajmu kwater prywatnych”¹⁵.

Oznacza to, że Najemca w ramach wykonywanej w swoim imieniu działalności gospodarczej może

zostać inkasentem opłaty uzdrowiskowej. W związku z wykonywaniem działalności we własnym imieniu mogą zostać nałożone obowiązki związane z poborem opłaty uzdrowiskowej.

Zdaniem autora w przypadku umowy najmu krótkoterminowego spełniony jest cel zarobkowy, lecz nie jest on wykonywany w sposób zorganizowany przez Wynajmującego. Czynności te nie są wykonywane w imieniu Wynajmującego będącego właścicielem nieruchomości, czyli płatnika podatku od nieruchomości, ale jest wykonywany w imieniu Najemcy, a więc podmiotu będącego operatorem najmu.

Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa

Należy jednak podkreślić, że kluczowa jest ocena konkretnej umowy. Jeśli organ podatkowy nabierze wątpliwości co do skutków cywilnoprawnych umowy najmu w trakcie kontroli podatkowej i te wątpliwości mogą mieć wpływ na wydaną decyzję podatkową, należy w takim przypadku zastosować przepisy art. 199 § 3 op w związku z art. 189 (1) kpc. Jest to powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa przez organy podatkowe¹⁶. Co warto podkreślić, jest to możliwe wyłącznie dla organu podatkowego.

Jeżeli jednak organ podatkowy nie wystąpi do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wtedy podatnik może wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego z art. 189 kpc, co jest aprobowane w orzecznictwie.

W wyroku NSA z 29.11.2012 r., II FSK 786/11:

„Odmowa organu podatkowego skorzystania z kompetencji przewidzianej w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, tj. z kompetencji wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, nie oznacza braku możliwości samodzielnego zastosowania przez stronę (podatnika) uprawnienia przewidzianego w art. 189 kodeksu postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.), zgodnie z którym można domagać się ustalenia przez sąd (powszechny) istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma się w tym interes prawny”¹⁷.

Oznacza to, że organ podatkowy nie może samodzielnie określić skutków cywilnoprawnych umowy najmu krótkoterminowego, więc musi wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z art. 199 § 3 op w związku z art. 189 (1) kpc. Jeśli jednak organ podatkowy nie wystąpi do sądu powszechnego z powództwem z art. 199 § 3 op w związku z art. 189 (1) kpc, wtedy podatnik może wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z art. 189 kpc.

Najem krótkoterminowy w przypadku samodzielnego prowadzenia najmu

Odmierna sytuacja występuje w przypadku, kiedy to właściciel mieszkania samodzielnie szuka klientów w celu najmu krótkoterminowego. W takim wypadku spełnione są wszystkie trzy warunki opisane w art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU. Działal-

ność ta wykonywana jest zarobkowo w sposób zorganizowany (zorganizowany przez właściciela mieszkania), we własnym imieniu (platforma internetowa nie jest operatorem najmu) oraz w sposób ciągły.

Jednocześnie też jest spełniony warunek z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol: grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Związane jest to z prowadzeniem działalności gospodarczej nie w rozumieniu przedsiębiorcy, lecz w rozumieniu „innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. Ponadto nieruchomość mieszkalna znajduje się w posiadaniu (w rozumieniu art. 336 kc) właściciela nieruchomości, czyli podatnika podatku od nieruchomości.

Oznacza to, że w przypadku gdy najem krótkoterminowy jest wykonywany osobiście przez podatnika, należy to rozumieć jako działalność gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU, przez co działalność taka jest opodatkowana zgodnie ze stawką określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol.

Podsumowanie

Zdaniem autora opodatkowanie najmu krótkoterminowego jest uzależnione od tego, czy najem krótkoterminowy jest prowadzony w ramach umowy najmu krótkoterminowego, czy też jest prowadzony przez właściciela.

Kluczowa jest analiza 3 czynników:

1. Czy najem krótkoterminowy spełnia wymogi definicji działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU?

2. Czy najem krótkoterminowy jest wykonywany przez posiadacza samoistnego, posiadacza zależnego, dzierżyciela (art. 336–339 kc)?
3. Czy najem krótkoterminowy spełnia wymogi definicji budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol?

W przypadku prowadzenia najmu krótkoterminowego przez właściciela, budynek podlega stawce uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol jako budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.


Działalność ta spełnia warunki definicji działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU, jest wykonywana przez posiadacza samoistnego, przez co spełnia warunki zakwalifikowania budynku jako budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol.

W przypadku prowadzenia najmu krótkoterminowego przez operatora najmu co do zasady budynek podlega stawce uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol, tj. jako budynek niezwiązany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Działalność ta nie spełnia co do zasady działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU (jest ona wykonywana w imieniu operatora najmu na rzecz właściciela nieruchomości oraz zorganizowana działalność zarobkowa nie jest wykonywana przez właściciela nieruchomości), przez co nie spełnia warunków do zakwalifikowania nieruchomości jako budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 upol w zw. z art. 3 PrzedsiębiorcyU.

Jeśli organ podatkowy nabierze wątpliwości co do skutków cywilnoprawnych umowy najmu krótkoterminowego pomiędzy właścicielem a operatorem najmu, na-

leży w takim przypadku zastosować przepisy art. 199 § 3 op w związku z art. 189 (1) kpc.

Jeżeli jednak organ podatkowy nie wystąpi do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wtedy podatnik może wystąpić do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego z art. 189 kpc. 



DR ADAM BOJARSKI,
RADCA PRAWNY

1_R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, art. 5. Lex/el 2021.

2_Ustawa z 27.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) – dalej: op.

3_Ustawa z 17.11.1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.) – dalej: kpc.

4_Obwieszczenie Ministra Finansów z 21.07.2023 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2024 (M.P. z 2023 r. poz. 774).

5_Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) – dalej: upol.

6_Ustawa z 06.03.2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.) – dalej: PrzedsiębiorcyU.

7_Wyrok NSA z 6.07.2023 r., III FSK 259/23, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych – dalej: CBOSA.

8_Wyrok NSA z 4.02.2020 r., II FSK 716/18, CBOSA.

9_Wyrok NSA z 23.11.2021 r., II GSK 1749/21, CBOSA.

10_Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.) – dalej: VATu.

11_T. Nowak, Ustawa podatkowa a wyrok interpretacyjny Trybunału Konstytucyjnego. Zwrot „grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” po wyroku TK z 24.02.2021 r., SK 39/19. Glosa krytyczna do wyroku NSA z 15.12.2021 r., III FSK 4061/21, Przegląd Podatkowy nr 10/2022, s. 38–44.

12_Wyrok NSA z 19.12.2018 r., II FSK 2440/18, CBOSA.

13_Ustawa z 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.) – dalej: kc.

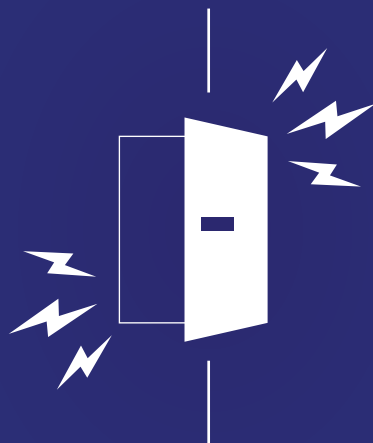
14_Wyrok NSA z 12.07.2023 r., III FSK 250/23, CBOSA.

15_Dziennik Urzędowy Województwa Zachodniopomorskiego 2023, poz. 2803.

16_Wyrok NSA z 20.12.2022 r., I FSK 393/19, CBOSA.

17_Wyrok NSA z 29.11.2012 r., II FSK 786/11, CBOSA.

Koszmarne hobby... mieszkanie



- Moje hobby to mieszkanie!*
 - O, to hobby się u nas ostatnio bardzo przyjęło.*
 - Ano, co zrobić. Mieszkania nie nadają się do mieszkania, za to świetnie nadają się na hobby.*
- (Hobbyści, Kabaret Dudek, S. Tym,
wyk. T. Lipowska i B. Pawlik)

AGNIESZKA CZERNIK

Nieruchomości mieszkalne to już od dwóch lat (etap projektu Polskiego Ładu) nowe narodowe polskie hobby: wszystkich księgowych, doradców podatkowych, przedsiębiorców, podatników, wreszcie zwyyczajnych obywateli. Jest to hobby rozwijające wielostronnie – znakomicie rozwija partie mózgu odpowiedzialne za PIT, CIT oraz podatek od nieruchomości.

Amortyzacja. WSA w Łodzi już ewoluuje, NSA jeszcze nie

Przed 1 stycznia 2022 roku, a zatem przed wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 2105, t.j. z 23/11/2021 r.), zwanej dalej: Polskim Ładem, podatnik amortyzował nieruchomości mieszkalne (lokale i/lub budynki) będące środkami trwałymi w jego firmie, zaewidencjonowanymi w Ewidencji Środków Trwałych oraz Ewidencji Wartości Niematerialnych i Prawnych, zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 roku według zapisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1128, t.j. z 24/06/2021 r.), dalej określanej jako uPIT:

- zgodnie z załącznikiem nr 1 do uPIT przyjmowano roczną stawkę amortyzacyjną na poziomie 1,5%;

- art. 22a ust. 1 pkt 1) oraz art. 22b ust. 1 pkt 1) uPIT, zgodnie z którymi amortyzacji podlegały zarówno budynki i lokale mieszkalne, jak też spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego;
- art. 22m ust. 4 uPIT, zgodnie z którym przyjmowano dla celów amortyzacji spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego roczną stawkę amortyzacyjną na poziomie 2,5%.

Dodatkowo również zastosowano przepisy przejściowe, przedłużające prawo do amortyzacji podatkowej (odpisów amortyzacyjnych traktowanych jako koszty uzyskania przychodów) do dnia 31 grudnia 2022 roku, wynikające z art. 71 ust 2 Polskiego Ładu, brzmiącego następująco:

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą, nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2022 r., zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem 1 stycznia 2022 r.

Zaznaczyć należy, iż okres przejściowy przewidziany dla nieruchomości mieszkalnych trwał wyłącznie 12 miesięcy.

Z dniem 1 stycznia 2023 roku zaprzestano amortyzacji podatkowej, a więc zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzy-

skania przychodów. Dotyczyło to nawet tych przedsiębiorców, którzy jako przedmiot swej działalności mieli wpisane:

- 68.20.Z – Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi
- oraz
- 68.10.Z – Kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek.

Z dniem 1 stycznia 2023 roku na mocy art. 22c pkt 2) uPIT w brzmieniu obowiązującym obecnie (Dz. U. z 2022 r., poz. 2647) przestały podlegać amortyzacji nieruchomości mieszkalne (lokale i budynki), jak również własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, natomiast z mocy art. 22h ust. 2 uPIT – podatnicy nadal (z pominięciem taboru morskiego oraz obcych środków trwałych) mają prawo wyboru jednej z metod amortyzacji przed rozpoczęciem amortyzacji środków trwałych i stosowania danej wybranej metody w odniesieniu do poszczególnych środków trwałych do momentu pełnego zamortyzowania tych środków trwałych, a więc do momentu zrównania sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środków trwałych.

Podatnik powinien od 1 stycznia 2023 roku nadal amortyzować nieruchomości mieszkalne przyjeździe do użytkowania oraz do ewidencji środków trwałych przed 1 stycznia 2022 roku (przed wejściem w życie Polskiego Ładu) i zaliczać odpisy amortyzacyjne do kosztów uzyskania przychodów.

Należy stwierdzić, iż wszelkie plany, operacje, transakcje związane z nieruchomościami mają charakter długoterminowy. Rentowność

inwestycji w nieruchomości rozpatruje się w perspektywie kilkunastu, a wręcz kilkudziesięciu lat. Świadczą o tym również stawki amortyzacyjne przyjęte przez ustawodawcę w załączniku nr 1 do uPIT: 2,5% dla nieruchomości niemieszkalnych (użytkowych) oraz 1,5% dla nieruchomości mieszkalnych. Zatem przyjęć należy, iż ustawodawca znakomicie zdawał sobie sprawę z okresu używania nieruchomości, ich amortyzacji, tempa zwrotu inwestycji.

Wprowadzenie za ledwie 12-miesięcznego okresu przejściowego zezwalającego przedsiębiorcom, których przedmiotem działalności jest wynajmowanie, zarządzanie lub sprzedaż nieruchomości, na dokonywanie odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych, czyli przez okres 2022 roku jako pierwszego roku funkcjonowania Polskiego Ładu na mocy art. 71 ust. 2 tegoż Polskiego Ładu, należy uznać za okres skandalicznie krótki, bezprawny, niebudzący zaufania do Rzeczypospolitej Polskiej jako demokratycznego państwa prawnego, niebudzący zaufania do organów państwa, w tym do ustawodawcy, a przede wszystkim nierealny, bo niemający nic wspólnego z rzeczywistym okresem użytkowania nieruchomości. Trudno wyobrazić sobie stawkę amortyzacyjną oraz wartość początkową nieruchomości, w przypadku których okres 12 miesięcy byłby wystarczający. Okres przejściowy w kontekście nieruchomości należałoby rozpatrywać w zakresie 20–30 lat, a przede wszystkim z poszanowaniem zasady praw nabytych. Podatnicy, którzy przyjęli do używania nieruchomości w poprzednim porządku prawnym (przed wejściem w życie Polskiego Ładu), powinni mieć prawo kontynuacji zasad i metod amortyzacji.

Brzmienie art. 22h ust. 2 uPIT nadal daje prawo podatnikom do

pełnej amortyzacji posiadanych środków trwałych, a dokładniej do pełnego zamortyzowania środka trwałego, czyli do momentu, aż suma odpisów amortyzacyjnych zrówna się z wartością początkową środka trwałego. Wyjątki (wykluczenia) ustawodawca przewiduje dwa: dla taboru morskiego oraz dla obcych środków trwałych. Ustawodawca tworząc ten zapis, doskonale zdaje sobie sprawę z faktu, iż podatnik podejmuje decyzje co do wyboru metody amortyzacji przed rozpoczęciem amortyzacji środków trwałych, a więc z wyprzedzeniem: na etapie ich zakupu lub wytworzenia. Przepis ten nie tworzy wykluczenia dla nieruchomości mieszkalnych. Zatem podatnik powinien mieć prawo do realizacji odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych (zaliczania do kosztów uzyskania przychodów podatkowych) w całości, czyli do momentu zrównania sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środków trwałych.

Art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483; dalej: Konstytucji RP) stanowi, iż:

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Natomiast Art. 32 Konstytucji RP mówi o zasadzie równości i zakazie dyskryminacji:

- 1.** *Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.*
- 2.** *Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.*

Obywatele Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: RP) to także przedsiębiorcy, w tym również przedsiębiorcy działający w obszarze nieruchomości mieszkalnych i niemieszkalnych. Przedsiębiorcy, będą-

cy także podatnikami oraz obywatelami demokratycznego państwa prawnego, nie mogą być różnicowani, a tym bardziej dyskryminowani przez władzę ustawodawczą, sądowniczą, wykonawczą ze względu na przedmiot i rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej oraz rodzaje posiadanych nieruchomości, zwłaszcza gdy wszystkie rodzaje tychże nieruchomości (mieszkalne, jak też niemieszkalne) wykorzystywane są w ramach prowadzenia działalności gospodarczej w celach wygenerowania zysku, uzyskania przychodu, i to zarówno z tytułu wynajmu, zarządzania, sprzedaży, jak też świadczenia usług, sprzedaży towarów w poszczególnych lokalach i budynkach. Zjawisko gospodarcze, jakim jest stopniowe zużywanie środków trwałych, a więc amortyzacja, dotyczy zawsze i wszystkich nieruchomości. Podmioty gospodarcze zajmujące się nieruchomościami nie mogą być gorzej traktowane niż przedsiębiorcy zajmujący się innymi branżami gospodarki, także poprzez pozbawianie prawa do poszczególnych kosztów uzyskania przychodów, prawa do pomniejszania uzyskiwanych przychodów o te koszty, a w następstwie karane poprzez wymierzanie im wyższych podatków do zapłaty.

Organy ustawodawcze, sądownicze i wykonawcze demokratycznego państwa prawnego nie mogą swoim obywatelom, będącym jednocześnie przedsiębiorcami i podatnikami, wysyłać komunikatów – między innymi poprzez treści zawarte w ustawach, rozporządzeniach, wyrokach sądowych, zarządzeniach, liniach orzeczniczych – zezwalających na pewien rodzaj działalności gospodarczej, zezwalających na pewien rodzaj inwestycji, posiadania pewnych rodzajów środków trwałych, a następnie pozbawiać ich tych uprawnień, pozbawiać kosztów uzyskania przychodów, zwiększając

sztucznie dochód, stwarzając swego rodzaju domiar bez wydawania formalnych decyzji o wysokości tego domiaru. Wszystko to bez możliwości dokończenia rozpoczętych działań, inwestycji, z pogwałce-

Warto również wspomnieć o art. 120 i art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2022 r., poz. 2651; dalej: OP), zgodnie z którymi organy podatkowe działają na podstawie

waniu materialnych treści prawa podatkowego jest jednak równoważona istnieniem obowiązku przestrzegania konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego, w szczególności zasady

W ramach dyskryminacji jednej kategorii podatników pozbawia się ich możliwości amortyzacji podatkowej, a innym kategoriom podatników pozwala się na amortyzację podatkową.

niem praw nabytych, związanych z uprzednim nabyciem lub wytworzeniem środków trwałych.

W ramach dyskryminacji jednej kategorii podatników pozbawia się ich możliwości amortyzacji podatkowej, a innym kategoriom podatników pozwala się na amortyzację podatkową. Prawo do zmiany przepisów nie może być realizowane wobec obywateli, przedsiębiorców, podatników w taki sposób, aby działało wstecz, ani też w taki sposób, aby pozbawiało praw nabytych i powodowało nieprzewidywalność warunków jakiejkolwiek działalności, niemożność funkcjonowania obywateli oraz uszkodzenie tych obywateli przez chaotyczny system prawa i chaotyczny sposób stanowienia prawa.

Tego rodzaju postępowanie należy potraktować jako naruszenie Konstytucji RP – zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku oraz zasady lojalności państwa wobec obywatela (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasady równości (art. 32 Konstytucji RP).

przepisów prawa, a postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nie sposób prowadzić postępowań podatkowych w przypadku niezgodnie z Konstytucją RP zmienianych przepisów.

W związku z powyższym zapis zawarty w art. 22c pkt 2) uPIT należy uznać za niezgodny z Konstytucją RP, kolidujący z treścią zawartą w art. 22h ust. 2 uPIT, a w konsekwencji bezprawny i nie mogący mieć zastosowania do sytuacji podatnika.

Ustawodawca wyłączając możliwość amortyzacji niektórych praw majątkowych, nie uwzględnił sytuacji podatników, którzy w zaufaniu do dotychczas obowiązujących regulacji prawnych prowadząc działalność gospodarczą, korzystali z prawa do odpisów amortyzacyjnych w odniesieniu do tychże praw. Podatnicy zostali pozbawieni możliwości kontynuacji dokonywania odpisów amortyzacyjnych wartości początkowej. Swoboda w kształto-

ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony praw nabytych oraz interesów w toku, będących konkretyzacją wymienionej zasady konstytucyjnej.

Ustawodawca ma szczególny obowiązek ochrony interesów w toku, jeżeli:

- przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć
- dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie
- jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie danej regulacji.

Wszelkie te przesłanki zostały spełnione w sytuacjach zaistniałych w życiu i działalności gospodarczej wielu podatników.

Ustawodawca powinien był uwzględnić sytuację podatników, którzy prowadząc działalność gospodarczą, korzystali z prawa odpisów amortyzacyjnych; brak stosownej regulacji przejściowej pozbawił podatnika, który w zaufaniu do dotychczasowych regulacji praw-

nych korzystał z prawa do odpisów amortyzacyjnych, możliwości ich kontynuowania. Polski Ład nie zapewnił ochrony wartości istotnych dla systemu prawnego.

Podatnik ma prawo dokonywać odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mieszkalnych nabytych przed 1 stycznia 2022 roku oraz zaliczać te odpisy amortyzacyjne do kosztów uzyskania przychodów na zasadach i w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2021 roku, aż do momentu pełnego zamortyzowania tych środków trwałych.

Mniej więcej w tym tonie wypowiedział się również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w swoim wyroku z dnia 27 czerwca 2023 r., sygn.: I SA/Łd 258/23. Wyrok ten jeszcze jest nieprawomocny (stan na 21 września 2023 r.; ustaliłam, iż skarga została wysłana z WSA w Łodzi do NSA, ale jeszcze nie została zarejestrowana w NSA) i dotyczył art. 16c ust. 2, art. 16c ust. 2a oraz art. 16h uCIT. Co więcej, WSA w Łodzi stwierdził, iż zwracanie się do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie (nie) konstytucyjności przepisów nie ma sensu i należy zwracać się do poszczególnych sądów, i to już w ramach tezy swego wyroku: *Model skoncentrowanej kontroli konstytucyjności prawa nie wyklucza jednak odstąpienia od kierowania pytania prawnego do TK przez sąd administracyjny, jeżeli zachodzi przypadek oczywistej niekonstytucyjności mających zastosowanie w konkretnej sprawie przepisów. W takich warunkach sąd jest zwolniony – wyjątkowo – z powinności przedstawienia TK pytania prawnego (art. 193 w zw. z art. 178 ust. 1 Konstytucji).*

Potwierdzam autorytatywnie: nie ma sensu zwracać się z czymkolwiek do TK. Czynień to na podstawie notorycznego wpisywania w wyszukiwarce hasła: „wokanda TK”. Wszystkie terminy wszelkich wyznaczonych rozpraw są prze-

kładane w nieskończoność...przez ostatnie 1,5 roku. W całym systemie władzy RP nie ma uczonych w piśmnie, którzy byliby w stanie wyegzekwować obecność w pracy sędziów TK, że już nie wspomnę o biednym Panu Prezydencie RP, który sam już czeka od kilkunastu miesięcy na rozpatrzenie swojej sprawy przed tymże Trybunałem.

Należy zatem poinformować wszystkich naszych klientów, ze szczególnym uwzględnieniem spółek nieruchomościowych oraz przedsiębiorców zajmujących się wynajmem, dzierżawą oraz sprzedażą nieruchomości, iż konieczne jest składanie wniosków ORD-IN, a następnie wędrowka do WSA, potem jeszcze ewentualnie do NSA.

WSA w Łodzi jeszcze kilka miesięcy temu nie był tak przychylny podatnikom i bronił zdania fiskusa w kwestii amortyzacji, o czym świadczy wydany przezeń wyrok z dnia 19 października 2022 r., sygn. I SA/Łd 439/22. Co więcej, słuszność tego rozumowania i argumentacji niekorzystnej dla podatników potwierdził NSA w wyroku z dnia 13 lipca 2023 r, sygn. II FSK 119/23, oddalającym skargę kasacyjną podatnika, stwierdzającym, iż fiskus działa w granicach i na podstawie obowiązującego prawa. Podatnicy – zdaniem NSA – muszą liczyć się ze zmieniającym się prawem w związku ze zmianą warunków społecznych i gospodarczych. NSA wspomniał także podatnikom, iż przysługiwał im roczny okres *vacatio legis* uprawniający do korzystania ze starych zasad opodatkowania i po tym okresie powinni się oni dostosować się do panujących przepisów.

Jakie płyną wnioski z wyżej wymienionego wyroku NSA?

Podatnik – przedsiębiorca – obywatel RP powinien, a więc ma obowiązek przewidywać działania rządu, działania sądów oraz wszelkie pomysły Sejmu i Senatu, jakie

przyjdą ustawodawcy do głowy o trzeciej nad ranem. Czy w ramach racjonalności, ostrożności, przezorności i należytej staranności mieści się obowiązek posiadania zdolności profetycznych, okultystycznych, jasnowidzenia, systematycznego wyrysowywania horoskopów? Czy należy zakupić (i zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów) do każdej kancelarii podatkowej, każdej siedziby firmy i każdego polskiego domu: szklaną kulę, czarnego kota, fusiastą kawę i herbatę (aby potem fusy układały się odpowiednio na dnie filiżanki), talię tarota i podręcznik kabały? Czy obywatel RP ma obowiązek przewidywać wszystkie epidemie, wojny, kataklizmy oraz pomysły obecnej i nowej władzy?

Owszem, obywatel RP musi mieć świadomość tego, że przepisy mogą się zmienić, ale władza RP musi mieć świadomość tudzież umiejętność stanowienia prawa w sposób cywilizowany, musi mieć świadomość istnienia takiego zjawiska, jak *vacatio legis* i to dostosowanego swą długością do charakteru zmian. Władza RP musi mieć umiar w tych zmianach, bo musi mieć świadomość, że przedsiębiorstwo, a także życie ludzkie, to nie jest kran z ciepłą i zimną wodą, który można w dowolnej sekundzie zakręcać i odkręcać, w tę i z powrotem. Władza RP (ustawodawcza, sądownicza i wykonawcza) ma obowiązek szanować Konstytucję RP, szanować prawo obywateli RP do racjonalnego planowania własnego życia, co nierozzerwalnie wiąże się z poszanowaniem praw nabytych i interesów w toku. Obywatel RP, prowadzący inwestycję na czterech placach budowy jednocześnie, nie może się dowiadywać, iż nie będzie mu dane dokończyć tych działań i nie przyniosą mu one spodziewanych rezultatów, a wszelkie budżety, preliminarze i kosztorysy ulegają unieważnieniu w środku nocy.

Trójkąt bermudzki: podatek od nieruchomości, PIT i składka zdrowotna

W TLE VAT

Wyrok NSA z 12 lipca 2023 r, sygn. III FSK 250/23 dotyczący podatku od nieruchomości obalił dotychczasowe przymiślenie sądownictwa administracyjnego, jak również urzędów miast i gmin na temat najwyższej stawki w podatku od nieruchomości mieszkalnych przeznaczonych na cele działalności gospodarczej (dalej: DG).

NSA przez ponad 30 lat pełnił funkcję ostatniej deski ratunku dla podatników (przedsiębiorców), ostoi zdrowego rozsądku. Niestety zmiany dotarły w końcu i tutaj, a w konsekwencji okazuje się, że nie tylko twórcy Polskiego Ładu, a potem posłowie głoszący za Polskim Ładem, a w końcu Prezydent RP podpisujący Polski Ład nie wiedzą, co to znaczy DG z przedmiotem działalności 68.20.Z i 68.10.Z (najem, dzierżawa i zarządzanie nieruchomościami oraz sprzedaż i kupno nieruchomości).

NSA również nie rozumie, co to znaczy, iż podatnik prowadzi DG, której przedmiotem (głównym) są działalności oznaczone jako 68.10.Z oraz 68.20.Z.

Wyrok jest kuriozalny dla wszystkich przedsiębiorców zajmujących się wynajmowaniem nieruchomości – mieszkalnych i niemieszkalnych.

Na początek zwróćmy uwagę na „oszałamiające tempo”: wyrok z 2023 r., decyzja SKO z 2019 .r w zakresie stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2005 rok (TAK – 2005, a nie 2015!!!).

NSA zajął się tą samą skargą po raz drugi, gdyż Spółka Akcyjna wniosła o ponowne rozpatrzenie sprawy ze względu na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, które miało miejsce 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19; TK stwierdził niekon-

stytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP w przypadku rozumienia go w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem DG decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący DG.

Stanowisko TK jest jak najbardziej słuszne; nieraz żyzymałam się na takie podejście Urzędów Miast i Gmin, które nakazywały klasyfikowanie nieruchomości (zwłaszcza mieszkalnych) jako przeznaczone na potrzeby związane z DG i zapłaty najwyższej stawki podatku od nieruchomości tylko dlatego, że nabywca nieruchomości posiadał wpis do CEIDG. Nawet jeżeli kupował tę nieruchomość jako osoba prywatna do swojego prywatnego majątku (poza DG).

Szczególnie dla nieruchomości mieszkalnych było to krzywdzące, gdyż przedsiębiorca też musi gdzieś mieszkać.

STARE PODEJŚCIE NSA I WSA:

Jedynym koniecznym warunkiem uznania nieruchomości za związaną z wykonywaniem DG jest sam fakt posiadania jej przez przedsiębiorcę. Nawet jeżeli nieruchomość wchodziła w skład majątku prywatnego, nawet jeżeli wchodziła w skład DG, ale w pewnych okresach nie była używana w ogóle.

NOWE PODEJŚCIE NSA – MIESZANE???

Po orzeczeniu TK z lutego 2021 r. NSA wydał wyrok z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4061/21, w którym zdobył się na wyliczenie, co oznacza związaną nieruchomość z DG.

Nieruchomości będące w posiadaniu przedsiębiorcy, które jednocześnie:

- 1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 (1) KC, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki w ewidencji ST oraz WNIP, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie DG,
- 2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie DG, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej,
- 3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji ST i WNIP, np. faktycznie są albo potencjalnie mogą być wykorzystywane do DG (przygotowanie, zachowanie, zabezpieczenie nieruchomości do planowanej lub kontynuacji przerwanej DG).

To podejście NSA z 2021 roku było ze wszechmiar prawidłowe, logiczne i konsekwentne wobec orzeczenia TK – jeżeli przedsiębiorca posiada nieruchomość, zakwalifikował ją jako składnik DG, wpisał do ewidencji ST (a w domyśle: amortyzuje), w dodatku jest ona związana z przedmiotem DG (siedziba, sklep, magazyn albo usługi najmu, jeżeli DG polega właśnie na wynajmowaniu nieruchomości), to mamy nieruchomość wykorzystywaną dla celów DG i taką też stawkę w podatku od nieruchomości.

NSA w dniu 12 lipca 2023 roku zmienia zdanie co do nieruchomości mieszkalnych (orzeczenie jest prawomocne – uprawomocniło się w sierpniu 2023 r.) :

Za zajęte na prowadzenie DG nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspo-

kajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach DG podatnika (np. komercyjnego najmu). Istotne jest to, by w budynku (lokalu)

dziany wielokrotnie na przestrzeni lat przez WSA i NSA), iż spółki nie mają potrzeb mieszkaniowych.

Dodatkowo jeszcze NSA stwierdza:

Przeciwny pogląd nie tylko kłóci się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych, lecz jest trudny do zaakceptowania ze względów społecznych.

Przeciwny pogląd – czyli ten wyrażony przez NSA z 2021 r. – jest trudny do zaakceptowania, czyli

czej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Dla zastosowania w odniesieniu do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania, przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność faktyczna ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na

Piszę ten tekst dnia 21 września 2023 roku, na 3,5 tygodnia przed wyborami. Nie wiem, jaki będzie wynik tej batalii, ale obserwuję wszystkie biorące udział partie polityczne z punktu widzenia doradcy podatkowego.

mieszkalnym realizowany był cel polegający na zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych w przedstawionym wyżej rozumieniu. Bez znaczenia pozostaje natomiast okoliczność, czy funkcja ta (tzn. mieszkaniowa) realizowana jest przez podatnika czy przez jego najemcę.

Innymi słowy, nie ma znaczenia, czy przedsiębiorca ma przedmiot DG – 68.20.Z, czy jest to wprowadzone do DG, czy usługa najmu jest dla celów VAT potraktowana stawką ZW, 8%, 23%; pomimo tych wszystkich cech, dla celów podatku od nieruchomości należy potraktować lokal / budynek jako opodatkowany dla celów mieszkalnych. Bez znaczenia pozostaje fakt (potwier-

trudno zaakceptować obecnemu NSA, aby środki trwale przedsiębiorcy, będące przedmiotem jego podstawowej działalności, były wykazywane jako związane z DG.

Art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 1a ust. 2a pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, dalej: „u.p.o.l.”) nie pozwala na odnośzenie zdefiniowanego w art. 1a ust. 1 pkt 3 pojęcia: „związane z działalnością gospodarczą”, do budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, nawet gdyby znajdowały się w posiadaniu przedsiębiorcy, którego aktywność dotyczy wyłącznie prowadzenia działalności gospodar-

cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwale zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne) nastąpiło w ramach jego gospodarczej działalności (np. komercyjnego najmu).

A CO MÓWIĄ SAME PRZEPISY USTAWY – W TYM PRZEPISY, DO KTÓRYCH ODWOŁUJE SIĘ POWYŻEJ NSA?

Za DG nie uważa się nieruchomości zajętych na cele gospodarstwa rolnego, leśnego (tutaj mamy podatki: rolny i leśny) oraz wynajmu pokoi

letnikom w gospodarstwie. Natomiast jako kategoria opodatkowania najwyższą stawką widnieje kategoria budynków oraz budynków mieszkalnych zajętych na cele DG.

Z powyższych rozważań płyną dla doradców podatkowych i ich klientów następujące wnioski:

- 1) Możemy napisać interpretację indywidualną w zakresie każdej nieruchomości mieszkaniowej, od której płacimy najwyższą stawkę podatku (majątek prywatny / majątek firmowy), ale to nie będzie wniosek w trybie art. 14b tylko art. 14j Ordynacji Podatkowej, czyli piszemy odrębny wniosek w WORDzie (nie na formularzu ORD – IN) do każdego Wójta Gminy / Prezydenta Miasta / Burmistrza Miasta, właściwego dla miejsca położenia i opodatkowania danej nieruchomości mieszkalnej.
- 2) Samorządy nie będą chciały łatwo pozbyć się dochodów, zatem walka będzie długa i należy się przygotować na kolejne bitwy przed WSA oraz NSA.
- 3) VAT – jeżeli jakakolwiek nieruchomość dla celów podatku od nieruchomości będzie potraktowana jako mieszkalna (w konsekwencji stoczonej przez nas batalii) i opodatkowana niemal 30-krotnie niższą stawką, to Naczelnik Urzędu Skarbowego może mieć podstawę do uznania czynności z tą nieruchomością związanych jako zwolnione z podatku VAT – stawka ZW, a nie opodatkowane i w konsekwencji zażądać zwrotów VATu wypłaconego podczas realizacji inwestycji i potem z tytułu faktur kosztowych.

Możemy wyobrazić sobie przedsiębiorcę, który w ciągu 3 lat realizował inwestycję budowlaną, wykazywał w częściach deklaracyjnych JPK podatek naliczony z tytułu wydatków in-

westycyjnych oraz wskazywał powyższą kwotę jako kwotę do zwrotu na rachunek bankowy. Następnie również – po ukończeniu inwestycji – rozpoczął wynajem opodatkowany stawkami 8% i/lub 23%, wykazując podatek VAT naliczony z tytułu pozostałych nabyć (koszty związane z nieruchomościami), również wskazując kwoty ewentualnych nadwyżek jako kwoty do zwrotu na rachunek bankowy. Jednocześnie w deklaracjach lub informacjach dla potrzeb podatku od nieruchomości przedsiębiorca wykazywał wszelkie te nieruchomości jako przeznaczone i związane z DG.

Jeżeli ten przedsiębiorca wystąpi o interpretację podatkową i uzyska prawo do wykazywania nieruchomości mieszkalnych jako przeznaczonych na cele mieszkalne, niezwiązane z DG i zapłaty niższej stawki podatku od nieruchomości, wówczas może się okazać, iż najem z punktu widzenia VAT powinien być potraktowany jako zwolniony, a nie opodatkowany, czego następstwem będzie brak podatku naliczonego, wykazywanego w częściach ewidencyjnych i deklaracyjnych, a być może skorygowanie poprzednich okresów rozliczeniowych i zwrot środków pieniężnych Naczelnikowi Urzędu Skarbowego.

- 4) PIT i ZDR – podatek od nieruchomości stanowi koszt uzyskania przychodów w całości i jako taki w całości obniża podstawę opodatkowania PIT oraz podstawę składki zdrowotnej (dalej: ZDR). Jeżeli obniżymy koszty w postaci podatku od nieruchomości i to aż 30-krotnie (ze stawki dla DG do stawki dla mieszkań), to podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym (PIT) i podstawa ZDR też będą wyższe, co ozna-

cza wyższy podatek dochodowy do zapłacenia i wyższą składkę zdrowotną do zapłacenia. Składka ZDR w podatku liniowym podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów lub odliczeniu od podstawy opodatkowania tylko częściowo do 10 200 zł za rok 2023. Składka ZDR w przypadku przedsiębiorców opodatkowanych za zasadach ogólnych nie podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania ani też zaliczeniu do kosztów podatkowych w ogóle.

Piszę ten tekst dnia 21 września 2023 roku, na 3,5 tygodnia przed wyborami. Nie wiem, jaki będzie wynik tej batalii, ale obserwuję wszystkie biorące udział partie polityczne z punktu widzenia doradcy podatkowego. Przeraża mnie fakt, iż żadna z partii nie obiecuje nam ucywilizowania procesu stanowienia prawa (w tym podatkowego), żadna nie obiecuje należytego *vacatio legis*, tzn. takiego, które uwzględniałoby charakter zmian wprowadzanych w ustawach i rozporządzeniach, charakter składników majątkowych i działań, których zmiany miałyby dotyczyć oraz harmonogram działań płacowo-podatkowo-księgowych, w związku z którym nie wolno byłoby wprowadzać żadnych zmian z innym dniem, niż dzień 1 stycznia następnego roku, a jednocześnie okres ten nie mógłby być krótszy niż 12 miesięcy. Nie widzę propozycji na rozwiązanie i uzdrowienie sytuacji spowodowanych przez Polski Ład (amortyzacja, składka zdrowotna) oraz przez sądownictwo administracyjne. 🐣



AGNIESZKA CZERNIK,
DORADCA PODATKOWY

Odpowiedzialność członków
zarządu spółki z ograniczoną
odpowiedzialnością za

zobowiązania publiczno- prawne



*Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
jest samodzielnym podmiotem posiadającym osobowość
prawną. Jest to najczęściej występująca forma
spółki kapitałowej.*

DOROTA WYJADŁOWSKA
PIOTR WYJADŁOWSKI

Wstęp

Spółki kapitałowe mają odrębny od własnych interesów wspólników interes gospodarczy. Ten wyodrębniony interes spółek kapitałowych realizują już nie sami wspólnicy, a ustanowieni przez nich członkowie władz spółki. Wspólnicy, nie prowadząc bezpośrednio spraw spółki kapitałowej, dostarczają jedynie kapitału w formie udziałów i mogą przenosić na inne osoby prawa związane z tymi udziałami.

Spółki kapitałowe przesuwają ryzyko niepowodzenia na większą grupę uczestników obrotu gospodarczego, dlatego dla przedsiębiorców planujących przedsięwzięcia gospodarcze w większym rozmiarze lub wiążące się z wysokim ryzykiem wybór spółki kapitałowej, jaką jest spółka z o.o., zazwyczaj jest dużo bardziej korzystny od spółki osobowej. Dzięki konstrukcji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prowadząc firmę, można nie mieć większych obaw, że odpowie się za jej długi osobistym majątkiem. Są jednak pewne sytuacje, kiedy zarząd spółki z o.o. odpowiada za jej zobowiązania¹.

Trudność w wypełnieniu wszystkich przesłanek odpowiedzialności za szkodę na zasadach ogólnych i w efekcie – niemożliwość żądania odpowiedniego odszkodowania przez osobę pokrzywdzoną działaniem spółki (w szczególności gdy spółka zaciągnęła niemożliwe do spłacenia przez nią zobowiązania) skłoniły ustawodawcę do zapewnienia w takiej sytuacji osobom poszkodowanym większej ochrony. Mogą one bowiem, w określonych

Spółki kapitałowe przesuwają ryzyko niepowodzenia na większą grupę uczestników obrotu gospodarczego, dlatego dla przedsiębiorców planujących przedsięwzięcia gospodarcze w większym rozmiarze lub wiążące się z wysokim ryzykiem wybór spółki kapitałowej, jaką jest spółka z o.o., zazwyczaj jest dużo bardziej korzystny od spółki osobowej.

przypadkach, żądać zaspokojenia z majątku osobistego osób odpowiedzialnych za powstałą szkodę lub za zaciągnięte zobowiązania spółki.

Problematyka prawna odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. za jej publicznoprawne zobowiązania budzi kontrowersje. Rozbieżności interpretacyjne dotyczą kilku zagadnień:

— określenia zakresu odpowiedzialności prawnej za działania, zaniechania oraz skutki prowadzonej przez członków zarządu działalności,

— formy dochodzenia odpowiedzialności z art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, zwłaszcza sytuacji, kiedy jedynym wierzycielem jest skarbowo państwa,

— metody dowodzenia przesłanek negatywnych odpowiedzialności, jakimi są bezskuteczność egzekucji oraz „właściwy” moment do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości przez członka zarządu.

Niniejszy artykuł stanowi próbę udzielenia odpowiedzi na zarysowane wątpliwości.

Odpowiedzialność podatkowa

Na podstawie art. 116 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa – za zobowiązania podatkowe spółki z o.o. odpowiadają solidarnie i całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Zachodzi przy tym konieczność wyczerpania w toku tego postępowania wszystkich możliwych sposobów egzekucji, a egzekucja musi dotyczyć całego majątku spółki².

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, iż o bezskuteczności nie musi przesądzać wyłącznie umorzenie postępowania egzekucyjnego. Mogą za tym przemawiać inne działania organu egzekucyjnego, niekoniecznie zakończone postanowieniem o umorzeniu. Nie mogą one jednak pozostawiać żadnych wątpliwości co do tego, że egzekwowana wierzytelność nie może być zaspokojona z jakiegokolwiek części majątku spółki^{3 4}.

Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, oraz zaległości wymienione w art. 52 Ordynacji podatkowej powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

Warunkiem odpowiedzialności jest to, by członek zarządu nie wykazał, że: we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło bez jego winy, lub nie wskazał mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części⁵.

Odpowiedzialność wobec ZUS

Na analogicznych zasadach do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością kształtuje się także odpowiedzialność tych samych członków wobec Zakładu Ubezpieczeń Społecznych za zadłużenia spółki. Regulacje tej odpowiedzialności zawarte są w artykule 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z tym przepisem odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością za niespłacone składki z tytułu ubezpieczenia społecznego podlega regulacji analogicznej do przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej. Zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może być pociągnięty do odpowiedzialności za zaległe składki, jeżeli spółka nie uregulowała swojego zobowiązania, a próby egzekucji z jej majątku nie przyniosły rezultatu.

Warto zaznaczyć, że członkowie zarządu odpowiadają wyłącznie za te zaległości, których termin płatności przypadał w okresie, gdy pełnili swoje obowiązki w zarządzie. Aby uniknąć tej odpowiedzialności, członkowie zarządu powinni we właściwym terminie wystąpić z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Mogą także wykazać, że niezłożenie takiego wniosku nastąpiło bez ich winy.

Formy odpowiedzialności za zobowiązania publicznoprawne

Odpowiedzialność prawna w najszerszym znaczeniu zarówno na gruncie przepisów prawa, jak i nauki prawa, oznacza we wszystkich dyscyplinach prawnych zasadę ponoszenia przez podmiot przewidzianych prawem ujemnych konse-

kwencji za zdarzenia lub stany rzeczy podlegające ujemnej kwalifikacji normatywnej i przypisywane prawnie określonej podmiotowi w danym porządku prawnym⁶. Powyższa definicja określa trudną problematykę odpowiedzialności prawnej, wymaga ona jednak dopowiedzenia i podkreślenia jednej istotnej kwestii. Mianowicie odpowiedzialność prawna oraz możliwość ustalenia jej rodzaju wynikają z charakteru danej gałęzi prawa. Dla potrzeb niniejszego opracowania szczególne znaczenie ma regulacja określająca reżim prawny kształtujący odpowiedzialność cywilną i administracyjną zwłaszcza w kontekście zobowiązań publicznoprawnych. Przybliżenia wymaga zatem ustalenie zakresu tych rodzajów odpowiedzialności oraz usytuowanie w nich konstrukcji odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania spółki⁷.

Obowiązujące przepisy przewidują w niektórych sytuacjach odpowiedzialność solidarną podatników, której najlepszym przykładem jest odpowiedzialność małżonków rozliczających się wspólnie. Przez nakładanie podatków, określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP, należy rozumieć również zakres odpowiedzialności tych podmiotów, w tym także, czy ich odpowiedzialność jest solidarna. Ordynacja podatkowa samodzielnie nie reguluje zasad odpowiedzialności solidarnej, odsyłając w tym zakresie wprost w art. 91 o.p. do unormowań ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny.

W art. 369 k.c. przyjęcie konstrukcji solidarności uwarunkowane jest istnieniem ustawowej podstawy prawnej w tym względzie lub czynności prawnej, np. w postaci umowy. Jeżeli podstawa ta istnieje, przypisanie zobowiązaniu charakteru solidarnego następuje niezależnie od innych okoliczności, w szczegól-

ności od cech, jakie wykazuje dane zobowiązanie, czy też od natury świadczenia będącego przedmiotem danego zobowiązania⁸. W związku z tym solidarności nie domniemywa się, lecz musi ona być ustanowiona w ustawie lub w umowie.

Przyglądając się solidarnemu obowiązkowi podatkowemu, na-

zanie podatkowe, a zatem nie mogą oni ponosić odpowiedzialności za to zobowiązanie. Dopiero doręczenie decyzji pozostałym podatnikom spowoduje, że powstanie wobec nich zobowiązanie, a przez to będą oni z innymi współwłaścicielami zobowiązani solidarnie do zapłacenia podatku (art. 92 § 1 o.p.)⁹.

podejmowane będą czynności zmierzające do powstania zobowiązania podatkowego (wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego). Innymi słowy, skorzystanie z uprawnienia, jakie daje art. 91 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 366 § 1 k.c., jest możliwe dopiero po powstaniu zobowiąza-

Istota solidarności polega na tym, że każdy z dłużników jest zobowiązany wobec wierzyciela do spełnienia całego świadczenia, tak jakby był jedynym dłużnikiem.

leży zwrócić szczególną uwagę na instytucję odpowiedzialności solidarną za zobowiązania podatkowe przewidzianej w ordynacji podatkowej. Wierzyciel (organ podatkowy) ma prawo żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych, przy czym aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani (art. 366 k.c.).

Osoby fizyczne ponoszą odpowiedzialność solidarną wówczas, gdy zostanie im doręczona decyzja ustanawiająca zobowiązanie podatkowe – np. jeżeli tylko dwóm z czterech współwłaścicieli kamienicy zostanie skutecznie doręczona decyzja, to tylko ci skutecznie zawiadomieni ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości. W stosunku do pozostałych współwłaścicieli nie powstało zobowią-

Istota solidarności polega na tym, że każdy z dłużników jest zobowiązany wobec wierzyciela do spełnienia całego świadczenia, tak jakby był jedynym dłużnikiem. Wierzyciel może zaś – według swego wyboru – żądać spełnienia całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna. Wierzyciel jest jednak zobowiązany przyjąć świadczenie od któregokolwiek z dłużników nawet wtedy, gdy zażądał spełnienia świadczenia od innego dłużnika.

Wskazana w art. 366 § 1 k.c. możliwość wyboru przez wierzyciela dłużnika, od którego będzie on dochodził należności, musi być rozumiana w prawie podatkowym jako prawo do wyboru podmiotu, wobec którego będzie prowadzona egzekucja.

Nieuzasadnione jest twierdzenie, że odpowiednie stosowanie art. 366 § 1 k.c. pozwala organom podatkowym również na wybór podmiotów, w stosunku do których

nia podatkowego, czyli przy zobowiązaniach, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, po skutecznym doręczeniu decyzji ustalającej. Jest to prawo do wyboru dłużnika, od którego zażąda się zapłaty świadczenia, ale dopiero po podjęciu czynności zmierzających do tego, aby każdy z podmiotów, na których ciąży ustawowy obowiązek podatkowy, stał się podatnikiem w następstwie doręczenia mu decyzji ustalającej podatek¹⁰.

Należy też pamiętać, że w sytuacji gdy obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na kilku osobach, to zwolnienie z obowiązku zapłaty zobowiązania podatkowego w stosunku do jednej z solidarnie odpowiedzialnych osób, nie zwalnia z obowiązku zapłaty tego zobowiązania pozostałych solidarnie odpowiedzialnych osób.

Procedura odpowiedzialności osób trzecich jest wykorzystywana w ordynacji podatkowej w momencie, gdy zabraknie podatnika, gdy podatek nie wykonuje ciężącego na

nim zobowiązania we właściwy sposób i we właściwym terminie, a także gdy majątek podatnika w wyniku wszczętej egzekucji okazuje się być niewystarczającym. Instytucje odpowiedzialności osób trzecich uzasadnia się ich ekonomicznym związkiem z podatnikiem, objawiającym się uzyskaniem przez osobę trzecią

mogą być wezwane do pokrycia tych zaległości jako ostatnia instancja.

Odpowiedzialność członka zarządu spółki kapitałowej jest odmienna od innych osób trzecich. W przypadku członków zarządu istnieją inne zasady odpowiedzialności. Niezależnie od tego, czy członkowie zarządu otrzymali korzyści

automatyczną odpowiedzialność członków zarządu, nawet jeśli ci złożyli wniosek o postępowanie restrukturyzacyjne lub upadłościowe we właściwym czasie. Ta błędna interpretacja może prowadzić do nieuzasadnionych przypadków nakładania odpowiedzialności na członków zarządu.

Wyrazem tego formalizmu jest uznanie, że bezskuteczność egzekucji to stan, w którym nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela, a stan ten jest wynikiem wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucji skierowanej do majątku spółki.

korzyści z dochodu czy majątku podatnika¹¹.

Wyjątkowość odpowiedzialności osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika wynika z faktu, że odpowiedzialność osób trzecich jest instytucją prawną wiążącą skutki istnienia zobowiązania podatkowego z podmiotem innym niż podatnik; osoby trzecie ponoszą odpowiedzialność za cudzy dług. Sprawy te wymagają szczególnej uwagi w zakresie prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy.

Zamknięty charakter katalogu osób trzecich odpowiedzialnych za cudze zaległości podatkowe oznacza, że lista tych osób jest ustalona i określona w sposób szczegółowy. Odpowiedzialność osób trzecich ma charakter subsydiarny, co oznacza, że w razie niewystarczającego zaspokojenia wierzyciela podatkowego przez podatnika, osoby trzecie

majątkowe z tytułu pełnienia swojej funkcji, ponoszą oni odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki. To odróżnia ich odpowiedzialność od innych osób trzecich, których odpowiedzialność zależy od istnienia pewnego związku ekonomicznego między nimi a podatnikiem.

Odpowiedzialność członków zarządu ma na celu zapewnienie, że w przypadku postępowania upadłościowego lub restrukturyzacyjnego członkowie zarządu będą motywowani do składania wniosków o takie postępowanie we właściwym czasie. Jeśli członkowie zarządu złożą taki wniosek i mimo to wierzyciel podatkowy nie zostanie zaspokojony, to nie ponoszą oni odpowiedzialności za te zaległości.

W praktyce organy podatkowe czasem błędnie interpretują te zasady i traktują brak zaspokojenia wierzyciela podatkowego jako

W kontekście orzecznictwa istnieje kontrowersyjny pogląd, że nawet jeśli mandat członka zarządu wygaśnie, a mimo to nadal prowadzi on sprawy spółki, może ponosić odpowiedzialność za zaległości podatkowe. To sugeruje, że niezależnie od formalnego statusu osoba nadal aktywnie zaangażowana w zarządzanie spółką może być obciążona odpowiedzialnością za jej zaległości podatkowe.

Odpowiedzialność byłych członków zarządu

Warto przemyśleć sytuację dotyczącą byłego członka zarządu, który zaprzestał wykonywania tych obowiązków w chwili, gdy jeszcze nie istniały wystarczające podstawy ani do rozpoczęcia procesu naprawczego, ani do złożenia wniosku

o ogłoszenie upadłości. Jest jasne, że odpowiedzialność osoby zasiadającej w zarządzie spółki ogranicza się wyłącznie do okresu, w którym pełniła ona rolę członka zarządu. Niemniej jednak przyczyny odpowiedzialności takiej osoby trzeciej mogą wynikać z okoliczności, które pojawiły się już po zakończeniu jej działalności w zarządzie spółki.

Były członek zarządu nie posiada uprawnień do złożenia próśby o ogłoszenie upadłości spółki, a co dopiero o uruchomienie procesu restrukturyzacyjnego. Z tego powodu warto podzielić stanowisko prezentowane w pewnych orzeczeniach, że skoro były członek zarządu nie posiada już prawa do złożenia stosownego wniosku, a podstawy do takiego wniosku pojawiły się po ustaniu jego członkostwa (jak na przykład ujawnienie długów podatkowych lub nowe zobowiązania cywilnoprawne), to brak złożenia takich wniosków nie jest jego winą¹².

Niestety w orzecznictwie NSA można było także spotkać poglądy odmienne, w myśl których członek zarządu nie może uwolnić się od odpowiedzialności, wskazując jedynie, iż w czasie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu spółka była w dobrej sytuacji finansowej¹³. Dlatego 10.8.2009 r. zapadła uchwała NSA (II FPS 3/09), zgodnie z którą:

„Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o którym mowa w art. 116 § 1 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1.1.2003 r., może również po zakończeniu pełnienia tej funkcji uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe w tym czasie, jeżeli wykaże w postępowaniu podatkowym, że w okresie pełnienia przez niego funkcji członka zarządu nie było podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub postępowania zapobiegającego upadłości (postępowanie układowe)”.

Od momentu rezygnacji z pełnienia funkcji członka zarządu były jego członek nie może odpowiadać za dalsze prowadzenie spraw spółki. Wykazanie, że w czasie gdy pełnił on przedmiotową funkcję, nie było podstaw do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, zwalnia go z odpowiedzialności. Oznacza to bowiem, iż nie istnieje związek przyczynowy między sposobem sprawowania przez niego zarządu a szkodą doznana przez wierzyciela spółki.

Rozwiązanie to uznać należy za słuszne. Po skutecznym złożeniu rezygnacji członek zarządu nie ma bowiem obowiązku ani możliwości ingerencji w sprawy spółki. W szczególności nie może on złożyć wniosku o ogłoszenie jej upadłości, co zwalniałoby go z odpowiedzialności. W czasie pełnienia funkcji członka zarządu spółki należy mieć jednak na uwadze jej sytuację finansową oraz regulowanie zobowiązań, pod kątem ewentualnej odpowiedzialności osobistej.

Odpowiedzialność członka zarządu spółki za jej zaległości, gdy Skarb Państwa był jedynym wierzycielem spółki

W myśl art. 116 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej członek zarządu spółki może uwolnić się od subsydiarnej odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, jeżeli wykaże, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy. Na tym tle powstała wątpliwość, czy członek zarządu może ponosić tę odpowiedzialność w sytuacji, w której jedynym wierzycielem spółki był Skarb Państwa. Kwestia ta obrodziła sprzecznymi rozstrzygnięciami sądów administracyjnych, przy czym wyraźnie dominuje niekorzystny dla menadżerów kierunek.

Zdaniem sądów treść art. 116 § 1 pkt 1 powinna być interpretowana w taki sposób, że sytuacja, w której członek zarządu miał wpływ na terminowe złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, ale mimo to nie doszło do takiego zgłoszenia lub wszczęcia procedury, może skutkować wyłączeniem go od odpowiedzialności. Oczywiście takie wyłączenie możliwe jest jedynie wtedy, gdy udowodnione zostanie, że brak złożenia wniosku nie wynika z winy tego członka zarządu. Kluczowe jest odniesienie się do normy, która wymaga wykazania, że brak podjęcia określonych działań przez członka zarządu nie wynika z jego niedbalstwa lub zaniechania. To jednoznacznie wskazuje na to, że ustawodawca przyjął stanowisko, iż członek zarządu nie może ponosić odpowiedzialności za okoliczności, na które nie miał wpływu, a które są związane z kwestiami umyślnymi. Warto jednak podkreślić, że istnieje tylko jednego wierzyciela spółki samo w sobie nie przekreśla możliwości złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości przez spółkę.

Bezskuteczność egzekucji

Ustawodawca postanowił zastrzyć odpowiedzialność z art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej w stosunku do pierwowzoru – art. 299 KSH. O ile na gruncie egzekucji cywilnoprawnej ustawodawca dopuszcza możliwość stwierdzenia przesłanki bezskuteczności egzekucji każdym środkiem dowodowym, o tyle możliwość stwierdzenia bezskuteczności egzekucji w postępowaniu administracyjnym ma bardziej sformalizowany charakter. Pojęcie bezskutecznej egzekucji w ordynacji podatkowej jest kształtowane zasadami postępowania egzekucyjnego w administracji. W ten sposób prawodawca uwypukla znaczenie formalizmu w tym postę-

powaniu. Wyrazem tego formalizmu jest uznanie, że bezskuteczność egzekucji to stan, w którym nie doszło do przymusowego zaspokojenia wierzyciela, a stan ten jest wynikiem wszczęcia i przeprowadzenia przez organ egzekucji skierowanej do majątku spółki. Przy czym organ musi udowodnić, iż wyczerpał w toku postępowania egzekucyjnego wszystkie możliwe formy zaspokojenia wierzytelności z całego majątku spółki. Wobec tego nie można uznać za bezskuteczną egzekucję, w trakcie której organ usiłował zaspokoić wierzytelność tylko z części majątku spółki, np. z rachunku bankowego, i wykorzystując tylko jedną z metod egzekucji. Obowiązek wszczęcia i przeprowadzenia egzekucji oznacza konieczność stwierdzenia jej bezskuteczności zgodnie z odpowiednimi przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Wobec powyższego w myśl ordynacji podatkowej bezskuteczną egzekucją będzie stan, w którym nie ma wątpliwości, że nie zachodzi żadna możliwość zaspokojenia egzekwowanej wierzytelności z majątku spółki. Na koniec warto podkreślić fakt, iż ciężar dowodowy w zakresie potwierdzenia bezskuteczności egzekucji spoczywa na wierzycielu, czyli na organie administracji publicznej.

Właściwy czas

Ustawodawca zaznacza, iż członek zarządu może uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania spółki, występując we „właściwym czasie” o ogłoszenie upadłości spółki.

Sformułowanie tak istotnej przesłanki w sposób nieostry z pewnością nie służy budowie wzajemnego zaufania między podatnikiem a organem podatkowym.

W jaki sposób należy rozstrzygnąć, czy dany moment jest tym właściwym?

Moim zadaniem osąd poprawności wniosku o ogłoszenie upadłości w kontekście omawianej problematyki należy dokonać przez pryzmat ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe.

Jak stanowi art. 10 PrUpad, upadłość ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 PrUpad dłużnika uważa się za niewypłacalnego, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych. W myśl ust. 2 dłużnika będącego osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, uznaje się za niewypłacalnego także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwadzieścia cztery miesiące.

Niewykonywanie wymagalnych zobowiązań w rozumieniu art. 11 PrUpad jako przesłanka ogłoszenia upadłości musi mieć trwały charakter, co oznacza, że dłużnik nie tylko obecnie nie płaci długów, ale także nie będzie tego czynił w przyszłości z powodu braku niezbędnych środków. Zgłoszenie stosownego wniosku we właściwym czasie uwalnia członka zarządu od odpowiedzialności. Przy czym musi to być wniosek spełniający wymogi formalne. Intencją ustawodawcy nie było uzależnienie wyłączenia odpowiedzialności od sposobu rozstrzygnięcia prawidłowo złożonego wniosku.

Odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością: przykłady z orzecznictwa

Odpowiedzialność członków zarządu w spółce z o.o. jest rozgraniczona

na odpowiedzialność za długi spółki i odpowiedzialność odszkodowawczą. W pierwszym przypadku jest to odpowiedzialność za zobowiązania spółki, które powstały i istniały w czasie pełnienia przez daną osobę funkcji członka zarządu. W drugim przypadku odpowiedzialność nabiera cechy odpowiedzialności odszkodowawczej w trybie art. 169 § 2 o.p.

W wyroku I SA/Bd 219/05¹⁴ Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy orzekł, że wpisy dotyczące członków zarządu do rejestru mają charakter deklaratoryjny i nie mogą stanowić jedynej przesłanki przypisania odpowiedzialności z art. 116 ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd podkreślił, że wpis taki jest następstwem powstania bądź ustania stosunku uczestnictwa w zarządzie spółki w następstwie wyboru, rezygnacji czy odwołania i w tym znaczeniu jest niezależny od tego, czy zostało ono ujawnione stosownym wpisem do rejestru. W konsekwencji WSA w Bydgoszczy orzekł, że nie można wyłącznie na podstawie informacji ujawnionych w rejestrze stwierdzić, kto w danym okresie był zobowiązany jako członek zarządu do podjęcia działań wynikających z art. 116 OP, czyli między innymi złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki we właściwym czasie.

Warto też wskazać na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie III SA/Wa 2030/09¹⁵, w którym Sąd ten orzekł, że odpowiedzialność członka zarządu za zobowiązania podatkowe spółki związana jest z faktem pełnienia funkcji, a nie możliwością faktycznego sprawowania zarządu spółki. Przepis art. 116 § 1 OP nie odwołuje się do faktu „wykonywania” obowiązków, a jedynie do ich „pełnienia”, co w przypadku funkcji zarządzających stanowi odpowiednik określenia „zajmować stanowisko” – a tego typu określenie abstrahuje od

sposobu i okoliczności faktycznego wykonywania powierzonych zadań.

Podobnie w wyroku II FSK 2401/11¹⁶ Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „Faktyczne wykonywanie obowiązków członka zarządu w spółce z o.o., nawet po formalnej rezygnacji z funkcji członka zarządu w tejże spółce z o.o., powoduje odpowiedzialność podatkową tego podmiotu przewidzianą w art. 116 § 2 ordynacji podatkowej.”

Na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego II FSK 776/11¹⁷, w którym Sąd stwierdził, że organ podatkowy zobowiązany jest wykazać jedynie fakt pełnienia obowiązków członka zarządu w czasie, gdy upłynął termin płatności zobowiązania podatkowego, które przerodziło się w dochodzoną zaległość podatkową oraz, że egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna. Natomiast ciężar wykazania którejkolwiek z okoliczności uwalniających od odpowiedzialności spoczywa na członku zarządu. Może on uwolnić się od odpowiedzialności za zaległości podatkowe poprzez wykazanie, iż we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie

upadłości lub wszczęto postępowanie układowe, albo że niezgłoszenie wniosku nastąpiło bez jego winy.

Podsumowanie

Pełnienie funkcji członka zarządu w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością to nie tylko prestiż, ale także odpowiedzialność. Jest ona o tyle istotna, że członek zarządu odpowiada pomocniczo (subsidiarnie) całym swoim majątkiem prywatnym nie tylko za własne decyzje, ale również za działania pozostałych członków zarządu. Ta szczególnie, surowa odpowiedzialność ma na celu ochronę prawną wierzycieli przed działaniami osób pełniących funkcję członków zarządu, które celowo mogłyby doprowadzić do jej niewypłacalności, a tym samym pokrzywdzenia wierzycieli. Przepłatające się między sobą odpowiedzialności cywilna i administracyjna zobowiązują jednocześnie zarząd nie tylko do utrzymywania na bezpiecznym poziomie stanu aktywów spółki, ale również do jednakowego traktowania wierzycieli w zakresie regulowania jej zobowiązań.

Osobista odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki, pomimo swojego surowego charakteru, nie pozbawia ich możliwości obrony, dając pozwanym członkom zarządu prawo uwolnienia się od niej. Każdorazowo jednak ciężar wykazania przesłanek uwalniających od odpowiedzialności spoczywa na pozwanym członku zarządu, a praktyka pokazuje, że w niektórych okolicznościach bywa to niezwykle trudne. Dlatego też każda osoba pełniąca funkcję członka zarządu musi mieć świadomość istnienia osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki i znać jej przesłanki, dzięki czemu będzie w stanie we właściwym czasie podjąć odpowiednie kroki prawne i tym samym uchronić się przed jej konsekwencjami. ↪



**DOROTA
WYJADŁOWSKA,
RADCA PRAWNY**



**PIOTR WYJADŁOWSKI,
RADCA PRAWNY**

1_Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz, wyd. 2, rok 2022, red. prof. dr hab. Adam Mariański.

2_ Wyrok NSA z dnia 27.02.2007 r.; sygn. akt. I FSK 46/06.

3_ Wyrok NSA z dnia 20.02.2007 r.; sygn. akt II FSK 233/06.

4_ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20.09.2010 r.; sygn. akt I SA/GI 780/10.

5_R. Dowgier [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 116.

6_W. Lang, Struktura odpowiedzialności prawnej. Studium analityczne z dziedziny teorii prawa, Zeszyty Naukowe UMK w Toruniu 1968, Prawo VIII, s. 12.

7_Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz, wyd. 2, rok 2022, red. prof. dr hab. Adam Mariański.

8_Zob. Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Kozieł G., Olejniczak A., Pyrzyńska A., Sokołowski T., Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna., LEX el. 2010.

9_Wyrok NSA z dnia 13 października 2006 r., II FSK 1289/05, LEX nr 280451.

10_R. Dowgier (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wolters Kluwer Polska 2006 r., str. 391; podobnie A. Olesińska, Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Lubelskie Wydawnictwa Prawnicze, 2000 r., str. 78.

11_Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 1998 r., SA/Sz 193/98, LEX nr 36115.

12_Wyrok NSA z 9.10.2022 r., III FSK 276/22.

13_Wyrok NSA z 4.1.2011 r., II FSK 1563/09.

14_Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 lipca 2005 r.; sygn. akt I SA/Bd 219/05.

15_Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2010 r.; sygn. akt III SA/Wa 2030/09.

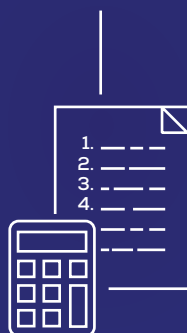
16_Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2401/11.

17_Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 776/11.

Praktyczne przykłady sytuacji

wymagających raportowania

**schematów podatkowych
oraz dobre praktyki w zarządzaniu
ryzykiem podatkowym w tym
obszarze**



Choć często kojarzy się schematy podatkowe z unikaniem opodatkowania albo przynajmniej z tzw. optymalizacją podatkową, okazuje się, że w praktyce wiele jest takich uzgodnień, w których w ogóle nie chodzi o osiągnięcie korzyści podatkowej.

MAGDALENA WOGA

W celu prawidłowego wykonania obowiązków raportowania MDR zasadnym jest analizowanie zdarzeń gospodarczych na bieżąco przez pryzmat cech uzgodnień zdefiniowanych w art. 86a ust. 1, 6 oraz 13 Ordynacji Podatkowej (dalej: OP).

Wymaga to często kompleksowego podejścia, a przede wszystkim uwrażliwienia na wystąpienie szczególnych, jak również innych szczególnych cech rozpoznawczych przedsięwzięć. Dodatkowo, w przypadku tzw. ogólnej cechy rozpoznawczej, wyzwaniem bywa stwierdzenie, czy spełnione jest kryterium głównej korzyści.

Rozważania obejmują także kwestię, czy schemat ma charakter transgraniczny czy też krajowy. W tym drugim bowiem przypadku obowiązek raportowania wystąpi tylko w przypadku tzw. kwalifikowanego korzystającego, czyli takiego, który:

- uzyskuje przychody albo wykazuje koszty albo wartość aktywów w kwocie przekraczającej w poprzednim lub bieżącym roku 10 mln eur lub
- uzgodnienie dotyczy praw lub rzeczy o wartości przekraczającej 2,5 mln euro, lub
- jeżeli podmiot jest podmiotem powiązaniem według definicji zawartej w przepisach o cenach transferowych.

Co do samego postulatu analizowania zdarzeń „na bieżąco”, w przypadku raportowania schematów podatkowych godną polecenia praktyką będzie weryfikacja co najmniej raz na dwa tygodnie rejestru

zdarzeń potencjalnie objętych obowiązkiem MDR. Wynika to z faktu, że przedsiębiorca ma na spełnienie tego obowiązku 30 dni od udostępnienia, przygotowania lub pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu, w zależności od tego, która z czynności wystąpiła jako pierwsza.

Wskazane jest, aby zdarzenia gospodarcze w rejestrze mogły odnotowywać również osoby niezwiązane z rozliczeniami podatkowymi, gdyż spektrum uzgodnień podlegających raportowaniu obejmuje działania osób z różnych działów przedsiębiorstwa i o różnych zakresach decyzyjności. Lepiej, żeby rejestr zawierał więcej uzgodnień, niż należy zaraportować, niż pominął takie, które tego wymagają. Realizując cel ograniczenia ryzyka niezareportowania schematu podatkowego, błędem byłoby pozostawienie tematu MDR tylko w dziale księgowym bądź podatkowym. Świadomość obowiązków MDR i konsekwencji niewywiązania się z nich warto systematycznie podnosić, w szczególności wśród osób odpowiedzialnych za działania strategiczne i zarządzanie przedsiębiorstwem.

Z kolei sama weryfikacja rejestru to już zadanie dla specjalisty ds. podatków, a niniejszy artykuł, skromnym zdaniem autorki, ma szansę ułatwić to zadanie poprzez zebranie różnorodnych praktycznych przykładów uzgodnień wymagających raportowania MDR.

Uzgodnienie nr 1

Polska spółka produkcyjna **A z o.o.** otrzymała nieodpłatnie od powią-

zanej hiszpańskiej spółki **B** maszynę do pakowania wyrobów, która w spółce **B** była już w pełni zamortyzowana. Ze względu na to, że było to bardzo specjalistyczne urządzenie, zaangażowano rzeczoznawcę celem ustalenia jego wartości rynkowej. Maszynę wyceniono na 1 200 000 zł. Umowa darowizny zawierała tę wycenę na dzień jej zawarcia.

Zgodnie z polskimi przepisami podatkowymi spółka **A** powinna wykazać przychód podatkowy w wartości rynkowej maszyny, a następnie może ją wprowadzić do ewidencji środków trwałych i amortyzować. Tymczasem w spółce hiszpańskiej **B** nie wystąpił przychód z tytułu zbycia maszyny.

Oznacza to spełnienie szczególnej cechy rozpoznawczej z art. 86a ust. 1 pkt 13 d OP, tj. w ramach uzgodnienia doszło do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%.

Schemat ma charakter transgraniczny, dlatego każdorazowo wymaga zaraportowania.

Uzgodnienie nr 2

Spółka **C**, będąca polskim rezydentem podatkowym, działa w ramach grupy podmiotów o zasięgu międzynarodowym i pełni funkcje tzw. spółki dystrybucyjnej (handlowej), zajmującej się marketingiem i sprzedażą wyrobów mocujących, np. klejów, kitów, taśm klejących itp. na lokalnym rynku. W ramach międzynarodowej struktury organizacji istnieją także spółki produkcyjne

oraz centrala w Holandii. Występują liczne i różnorodne transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Przykładowo, holenderska spółka matka wspiera polską spółkę C pożyczką, a sama korzysta w pewnym zakresie z doświadczenia personelu polskiej spółki w obszarze marketingu, płacąc za takie usługi. Sprzedaż tych usług, co ważne, nie stanowi jednak znaczącej pozycji przychodowej dla polskiego podmiotu C. Jej główne źródło przychodów to sprzedaż na polskim rynku wyrobów mocujących, zakupionych od powiązanej spółki produkcyjnej.

Spółka C sporządza dokumentację cen transferowych w zakresie zakupu wyrobów od podmiotu powiązanego. W pozostałym zakresie, tj. pożyczki od spółki holenderskiej, jak i sprzedaży usług do spółki holenderskiej, mimo przekroczenia ustawowych progów, spełnienie wymogów tzw. safe harbour powoduje, że nie ma obowiązku sporządzania takiej dokumentacji.

Schematem podatkowym w tym wypadku jest korzystanie z przywilejów „safe harbour” w stosunku do pożyczki od podmiotu powiązanego.

Obowiązek raportowania wynika z art. 86a ust. 1 pkt 13g OP, (szczególna cecha rozpoznawcza), tj. uzgodnienie wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustaleniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych.

Przewidziane w Ustawie o po-

datku dochodowym od osób prawnych (dalej: CIT) zwolnienie z dokumentacji cen transferowych transakcji o niskiej wartości dodanej jest pokłosiem wytycznych OECD, zatem funkcjonuje w wielu jurysdykcjach. Z kolei preferencja odnosząca się do pożyczek spełniających określone w CIT wymogi to rozwiązanie o charakterze jednostronnym, wyróżniające nasz rodzimy ustrój podatkowy. Dlatego korzystanie z „safe harbour” dla pożyczek każdorazowo wymaga zaraportowania schematu podatkowego.

Uzgodnienie nr 3

Spółka brytyjska, trudniąca się produkcją słodyczy i ich dystrybucją na całym świecie, kilka lat temu kupiła polską spółkę z branży spożywczej, posiadającą rozpoznawalny w Europie znak towarowy.

Następnie znak ten zbyto na rzecz brytyjskiej spółki, która z kolei planuje udostępnić go zakładom produkcyjnym w wielu krajach, w tym zakładowi w Polsce, pobierając z tego tytułu należności licencyjne.

Zamiarem jest zwiększenie zasięgu stworzonej w Polsce marki cukierków, wykorzystując do tego celu kapitał międzynarodowej organizacji. Zbycie znaku towarowego – logo obecnego na opakowaniach cukierków polskiego przedsiębiorstwa – będzie wymagało zaraportowania schematu podatkowego.

W myśl art. 86a ust. 1 pkt 13 h OP (szczególna cecha rozpoznawcza) dochodzi bowiem do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych.

Z przepisów Ordynacji oraz objaśnień Ministra Finansów dotyczących raportowania MDR wynika, że określenie „trudne do wyceny wartości niematerialne” należy rozumieć jako wartości niematerialne

(w tym wartości prawne, a także prawa do tych wartości), które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązаныmi spełniały następujące kryteria:

- przenoszone wartości niematerialne nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej (dane porównawcze w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) oraz
- wysokim poziomem niepewności obciążone były:
 - a) prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z przenoszonych wartości niematerialnych lub
 - b) założenia zastosowane przy wycenie przenoszonych wartości niematerialnych.

W praktyce powyższe kryteria spełnia bardzo wiele przykładów wartości niematerialnych i prawnych. Mamy wśród nich transakcje zbycia znaków towarowych, patentów, know-how dotyczące procesów produkcyjnych, ale również marketingu, łańcucha dostaw czy innego specyficznego obszaru działania, a także listy klientów czy umowy wyłączności dystrybucji towaru na danym rynku.

Ponadto zbycie znaku towarowego winno być poprzedzone analizami ekonomicznymi dającymi uzasadnienie transakcji, jak również obraz jej konsekwencji, czyli np. wpływu takiego uzgodnienia na EBIT polskiej spółki. Istnieje bowiem duże prawdopodobieństwo wystąpienia równocześnie szczególnej cechy rozpoznawczej z art. 86a ust. 1 pkt 13 i OP, czyli dojdzie do przeniesienia aktywów, które spowoduje, że przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego znak towarowy przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniesie mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Jedno uzgodnienie może spełniać jednocześnie kilka cech wyróżniających schemat podatkowy, co odnotowuje się w ramach składanej informacji MDR. Takie sytuacje dotyczą zazwyczaj modeli strategicznych działania przedsiębiorstw, różnego rodzaju restrukturyzacji, zarówno w formie operacji na kapitałach, jaki i zmian modeli operacyjnych. Kolejny przykład będzie tego ilustracją, a jednocześnie płynnym przejściem do grupy „innych szczególnych cech rozpoznawczych”.

Uzgodnienie nr 4

Duża grupa, obejmująca spółki położone zarówno w Polsce, jak i innych krajach Europy, wprowadza nowy model operacyjny w odniesieniu do transakcji powiązanych.

Grupa jest znana jako wiodący producent kół i piast rowerowych, a spółka matka posiadająca udziały w pozostałych spółkach ma siedzibę w Niemczech. Jest ona właścicielem znaków towarowych i wzorów przemysłowych, które to dobra udostępnia za opłatą spółkom zależnym. Dodatkowo niemiecka centrala zapewnia obsługę prawną, księgową i IT dla spółek córek. W Polsce spółka posiada zakład produkcyjny, a także centrum logistyczno-dystrybucyjne. W dotychczas funkcjonującym modelu polski podmiot miał również pełną swobodę kształtowania działań marketingowych oraz organizowania sprzedaży. Sprzedaż obejmuje zarówno dostawy krajowe, jaki i do krajów Unii Europejskiej i poza nią, w tym w dużej mierze do podmiotów powiązanych. Polska spółka była w pełni samodzielna pod względem pełnionych funkcji i ponosiła wszelkie ryzyka związane z działalnością. Cała sprzedaż, marketing oraz łańcuch dostaw były skupione w Polsce, a co za tym idzie również ryzyko rynkowe oraz

walutowe w przypadku transakcji w walucie obcej.

Decyzją spółki matki scentralizowano politykę marketingową oraz sprzedażową, jak również zarządzanie łańcuchem dostaw. Obszary te będą odtąd zarządzane z Niemiec. Działania związane z marketingiem i łańcuchem dostaw, które uważa się za kluczowe dla działalności grupy, nie będą już wykonywane przez lokalne spółki ani w Polsce, ani w pozostałych krajach, gdzie grupa działa. W tym celu centrala podpisała umowy z podmiotami zależnymi w każdym kraju. W rezultacie po zmianach spółki „córki” mogą być scharakteryzowane jako dystrybutorzy z raczej „nie-przedsiębiorczy” funkcjami oraz ograniczonym ryzykiem.

Taka centralizacja powinna znaleźć odzwierciedlenie w cenach transferu wyrobów do podmiotów powiązanych. W wyniku zmiany modelu operacyjnego zmianie ulegnie nie tylko sama cena transferu, ale także metoda jej szacowania. Postanowiono odejść od metody koszt plus. Zdecydowano się dążyć do utrzymania dużo niższej marży EBIT na sprzedaży do podmiotów powiązanych, jako odzwierciedlenie ograniczonych ryzyk i funkcji. Zamiast stosować zgodny z zasadą ceny rynkowej narzut na faktycznie poniesione przy produkcji kół koszty, wybrano metodę marży transakcyjnej netto i wyliczono jej zgodną z zasadą ceny rynkowej wartość, uwzględniającą ograniczone funkcje i ryzyka polskiej spółki.

Co kwartał polska spółka kalkuluje EBIT, który w ostatnich latach zazwyczaj wynosił ok. 10-12%. W odniesieniu do danego kwartału, niemiecki podmiot obciąży polską spółkę opłatami, m.in. za udostępniane usługi oraz prawa, doprowadzając w ten sposób do obniżenia EBIT polskiego podmiotu do poziomu 4%.

Punktem odniesienia stała się zatem marża transakcyjna netto, a nie faktyczne koszty plus stały narzut na nie. W rezultacie prognozy zapowiadają spadek EBIT polskiej spółki z 12% do 4%.

Wypłacając wynikające z uzgodnienia należności na rzecz niemieckiej jednostki kontrolującej, polska spółka nie będzie pobierać podatku u źródła, na podstawie umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku, jednocześnie korzystając z uzyskanej opinii o stosowaniu preferencji w tym zakresie przy wypłatach powyżej 2 mln złotych.

W opisywanym przypadku występują dwie inne szczególne cechy rozpoznawcze, tj.:

- art. 86a ust. 1 pkt 1 b OP – płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
- art. 86a ust. 1 pkt 1 c OP – dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 obowiązek podatkowy ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 obowiązek podatkowy a miejsce siedziby podatnika ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,

a także szczególna cecha rozpoznawcza, o której mowa w art. 86a ust. 1 pkt 13 i OP, czyli wspomniane już przeniesienie tym razem funkcji i ryzyk, które spowoduje, że przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniesie mniej niż 50% przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia.

Promotorem uzgodnienia jest oczywiście spółka niemiecka, która podpisała stosowne umowy z zależnymi podmiotami o charakterze lokalnych centrów dystrybucyjnych w poszczególnych krajach. Po stronie podmiotu polskiego leży obowiązek złożenia raportu MDR-3 z podaniem nadanego w Niemczech numeru schematu. Wskazuje się dane identyczne jak w schemacie raportowanym przez promotora, biorąc pod uwagę, że w przypadku różnic pomiędzy zgłoszeniami w obu krajach należy oczekiwać ze strony organu podatkowego czynności weryfikujących te różnice.

Uzgodnienie nr 5

Kontynuacją opisywanej w przykładzie 4 transformacji polegającej na zredukowaniu funkcji oraz ryzyk polskiego przedsiębiorstwa, była koncepcja „exit fee” – opłaty, którą z kolei polska spółka postanowiła obciążyć niemiecką „matkę” z tytułu takiej niekorzystnej dla jej wyniku finansowego zmiany modelu operacyjnego. O ile zmiana była uzasadniona z punktu widzenia całej międzynarodowej grupy, o tyle nie była już działaniem tak rozsądnym z perspektywy polskiej spółki. Aby skompensować konsekwencje nowego modelu cen transferu, oszacowano tzw. exit fee, opłatę za przekazane funkcje i ryzyka spółki. Kwota tej opłaty – znacząca z punktu

widzenia sumy bilansowej – ma być rozłożona na raty i spłacana przez wiele lat.

Ustalono, że z podatkowego punktu widzenia exit fee będzie przychodem spółki dopiero w momencie otrzymania danej kwoty na rachunek bankowy, a zatem kasowo. W konsekwencji wprowadzenie tego rozłożonego na lata uzgodnienia, dla którego promotorem była spółka polska, będzie mieć wpływ na kwotę podatku odroczonego. Zważywszy na znaczącą wysokość exit fee, wpływ ten będzie przekraczać w ciągu roku podatkowego kwotę 5 smłn złotych.

W ten sposób doszło do ziszczenia przesłanki art. 86a par. 1 pkt 1a OP (inna szczególna cecha rozpoznawcza) – wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł.

Uzgodnienie nr 6

Spółka zajmująca się produkcją kosmetyków do pielęgnacji psów prowadzi inwestycję polegającą na budowie nowej hali produkcyjnej z linią do produkcji odżywek do sierści. Przychody podmiotu przekroczyły w 2022 r. 10 mln euro (kwalifikowany korzystający).

Oddanie hali do użytkowania uzgodniono na listopad, ewentualnie grudzień 2023 r.

Budynek hali był w końcowej fazie budowy, gdy w październiku 2023 r. postanowiono przeprowadzić konsultację w zakresie podatku od nieruchomości płaconego przez spółkę w odniesieniu do nowej inwestycji.

Doradca podatkowy, z którym podpisano umowę na audyt podatkowy, ustalił stałe wynagrodzenie oraz 10% korzyści podatkowej, jeśli uda się taką uzyskać w ramach świadczonych usług.

W podsumowaniu audytu zarekomendowano odroczenie zakończenia budowy i przyjęcia hali produkcyjnej do użytkowania na styczeń 2024 r.

Korzyść uzyskana odbiorem hali miesiąc później polega na odroczeniu obowiązku w podatku od nieruchomości o 12 miesięcy tj. do stycznia 2025 r. Zgodnie z art. 6 ust. 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Powyższe uzgodnienie podlega raportowaniu MDR z uwagi na zaistnienie głównej korzyści podatkowej w postaci niepowstania obowiązku podatkowego w 2023 r. przy jednoczesnym spełnieniu ogólnej cechy rozpoznawczej z art. 86a ust. 1 pkt 6b OP, tj. promotor uprawniony jest do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.

Warto przypomnieć, że w przypadku krajowych schematów podatkowych, a taki charakter ma uzgodnienie nr 6, obowiązek złożenia informacji MDR dotyczy tylko podmiotów kwalifikowanych.

Kryterium głównej korzyści występuje z kolei, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie

korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z uzgodnieniem (art. 86a ust. 2 OP).

W opisywanym przypadku podjęto celowe działania nastawione na poszukiwanie alternatywnej drogi postępowania w zakresie wywiązywania się z obowiązków w podatku od nieruchomości, zanim ten obowiązek nastąpił. Niewątpliwie decyzja o odroczeniu oddania hali do użytku była główną korzyścią uzyskaną dzięki takiemu uzgodnieniu.

Uzgodnienie nr 7

Podobnie jak w uzgodnieniu nr 6, zawarto umowę doradztwa podatkowego w zakresie możliwości optymalizacji, tym razem w podatku dochodowym, z uwzględnieniem tzw. success fee, czyli premii za uzyskaną korzyść podatkową.

Spółka handlowa G. osiąga przychody ze sprzedaży towarów dekoracyjnych, głównie importowanych z krajów azjatyckich. Dynamiczny rozwój w ostatnich latach przyniósł wiele wyzwań organizacyjnych. Skala działalności wpłynęła na zwiększenie ilości pracy związanej z administracją, w szczególności w dziale księgowym oraz IT. Ponadto rok temu spółka nabyła start-up, który stworzył aplikację automatyzującą e-commerce. Zamierza wykorzystać narzędzie zarówno na swoje potrzeby, jak i rozwijać sprzedaż usług automatyzujących e-commerce. Od strony administracyjnej start-up był dotychczas obsługiwany przez zewnętrzne biuro rachunkowe. Generowało to co prawda mniejsze

koszty, niż stworzenie wewnętrznej księgowości, ale jednocześnie nie dawało satysfakcjonującej kontroli sytuacji finansowej nabytej spółki.

Doradca podatkowy zasugerował stworzenie nowego podmiotu, który zajmowałby się usługami księgowymi oraz IT na rzecz spółki G. i start-upu. Tym samym osiągnięciem lepszą efektywność operacyjną i ekonomiczną poprzez odpowiedni poziom kontroli finansów w spółkach powiązanych, a także wykorzystanie cennych zasobów personalnych start-upu do obsługi IT spółki G.

Spółka G. oraz start-up będą ponosić koszty obsługi księgowej i IT na rzecz nowego podmiotu.

Jak wynika z prognoz, nowa spółka usługowa nie powinna przekroczyć dziewięciu milionów przychodów w pierwszych dwóch latach działalności, a zatem skorzysta z preferencyjnej stawki CIT 9%. Niższa stawka podatku przysługuje, jeżeli przychody podatnika (o roku podatkowym równym rokowi kalendarzowemu) za 2023 r. nie przekroczą 9 357 000 zł (art. 19 ust.1 pkt 2 CIT) i posiada on status małego podatnika CIT (przychody max. 9 654 000 zł z VAT należnym w 2022 r).


W lipcu 2023 r. spółka G. zawarła z szefem KAS umowę o współdziałaniu.

O ile stosunkowo łatwo jest uzasadnić, że obniżenie opodatkowania dochodu nie jest główną korzyścią z uzgodnienia, o tyle trudno ryzykować spór, że nie jest to „jedna z głównych korzyści”.

Dodatkowo występuje ogólna cecha rozpoznawcza (success fee) i podmiot kwalifikowany (uzgodnienie dotyczy podmiotów powiązanych).

Mimo wszystko jednak, w tym przypadku nie ma obowiązku raportowania powstałego schematu podatkowego.

Zgodnie z art. 86a ust. 5 pkt 2 OP obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż transgraniczny, dotyczy wyłącznie korzystającego, który jest stroną umowy o współdziałaniu, jeżeli w ramach audytu wstępnego Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w niniejszym rozdziale.

Powyższy wybór uzgodnień pokazuje przykłady występowania wszystkich rodzajów cech schematów, tj. ogólnych, szczególnych i innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz prezentuje skalę skomplikowania uzgodnień od bardzo prostych do kompleksowych. Zignorowanie obowiązku raportowania MDR może skutkować poważnymi konsekwencjami finansowymi. W Polsce, w najwyższym wymiarze, są one najbardziej dotkliwe ze wszystkich krajów unijnych. Bez wyroku sądu kara pieniężna nie może być większa niż 2 mln zł, kiedy jednak wyrok sądu jest prawomocny, to kara może sięgać 10 mln zł. Ustawodawca wprowadzając regulacje MDR do polskiego prawa, przewidział również sankcje karne w postaci kary grzywny do 720 stawek dziennych (art. 80f. Kodeksu Karnego Skarbowego). Bez wątpienia jest to argument dający motywację do objęcia tematu MDR szczególnie staranną opieką. 



MAGDALENA WOGA,
DORADCA PODATKOWY

Ulga rehabilitacyjna

– co nowego w przepisach
i interpretacjach?



Katalog ulg możliwych do zastosowania przez podatników w rocznych rozliczeniach podatku dochodowego jest spory, dodatkowo w ostatnich latach uległ kolejnym modyfikacjom poprzez dodanie nowych możliwości obniżania zobowiązań podatkowych. Jedną z obowiązujących ulg jest ulga rehabilitacyjna, pozwalająca na odliczenie od dochodu kwoty wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne lub związane z ułatwieniem wykonywania czynności życiowych.

URSZULA SAŁACIŃSKA-MATWIEJCZYK

I.

Ulga rehabilitacyjna przysługuje zarówno osobom niepełnosprawnym, jak i osobom mającym na utrzymaniu osoby niepełnosprawne, jeśli poniesione zostały wydatki na rehabilitację lub wydatki związane z ułatwianiem wykonywania czynności życiowych. Poniesione wydatki mogą być odliczone od dochodu lub przychodu – gdy podatnik korzysta z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Ważne jest także, by podatnik posiadał odpowiednie dokumenty, dzięki którym może skorzystać z odliczenia. Poza dokumentami potwierdzającymi poniesienie wydatków określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, są to:

1. orzeczenie o zakwalifikowaniu przez organy orzekające do jednego z trzech stopni niepełnosprawności, określonych w odrębnych przepisach, lub
2. decyzja, która przyznaje rentę z tytułu całkowitej lub częściowej niezdolności do pracy, rentę szkoleniową albo rentę socjalną, albo
3. orzeczenie o niepełnosprawności osoby, która nie ukończyła 16 roku życia, wydane na podstawie odrębnych przepisów, albo
4. orzeczenie o niepełnosprawności wydane przez właściwy organ na podstawie odrębnych przepisów, które obowiązywały do 31 sierpnia 1997 roku.

Dokumenty te mają dotyczyć podatnika lub osoby, która pozostaje pod jego opieką. Może to być współmałżonek, dziecko własne, przysposobione, dziecko obce przyjęte na

wychowanie, pasierb, rodzic, rodzic współmałżonka (teść lub teściowa), rodzeństwo, ojczym, macocha, zięć lub synowa. O ile wymienione orzeczenia i decyzja wydawane są przez umocowane do tego organy i nie budzą wątpliwości, udokumentowanie poniesionych wydatków może być trochę bardziej kłopotliwe. Jakże wydatki zatem mogą zostać odliczone w ramach ulgi?

II.

Katalog wydatków, które mogą zostać odliczone w ramach ulgi, znajduje się w ustawie o PIT. Na jego podstawie można wyróżnić wydatki limitowane i Nielimitowane. Jaka jest między nimi różnica? W ramach wydatków Nielimitowanych odliczeniu podlega cała poniesiona kwota, jak wskazuje nazwa – bez zastosowania limitu. Wydatki limitowane natomiast podlegają odliczeniu w kwocie określonej w ustawie. Co ustawodawca zaliczył do pierwszego katalogu wydatków, czyli tych, które można odliczyć bez limitu kwotowego? Otóż są to m.in. koszty poniesione na:

- adaptację i wyposażenie mieszkań oraz budynków mieszkalnych stosownie do potrzeb, które wynikają z niepełnosprawności,
- przystosowanie pojazdów mechanicznych do potrzeb, które wynikają z niepełnosprawności,
- odpłatność za pobyt na turnusie rehabilitacyjnym, w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, zakładzie rehabilitacji leczniczej, zakładzie opiekuńczo-leczniczym czy zakładzie pielęgnacyjno-opiekuńczym,
- odpłatność za zabiegi rehabilitacyjne lub leczniczo-rehabilitacyjne.

Powyżej wymienione wydatki to oczywiście tylko część kosztów, które – jeśli zostaną poniesione przez podatnika – mogą być odliczone w ramach ulgi bez względu na ich wysokość. Istotne jest natomiast, że tylko wydatki, które zostały wyraźnie wskazane w ustawie, mogą zostać odliczone, jest to bowiem katalog zamknięty. I niezależnie od tego, czy chodzi o wydatki Nielimitowane czy limitowane – tylko te ściśle określone w ustawie mogą wpłynąć na wysokość podatku dochodowego podatnika.

Wracając do tematu podziału wydatków, warto wymienić kilka z nich, które podlegają pewnym limitom kwotowym. Oznacza to, że ich poniesienie ponad wskazane kwoty nie wpłynie na wysokość ulgi, która może zostać rozliczona przez podatnika. Otóż w ramach wydatków limitowanych podatnik może odliczyć koszty poniesione na:

- zakup leków, o których mowa w ustawie Prawo farmaceutyczne, jeżeli lekarz specjalista stwierdzi, że osoba niepełnosprawna powinna stosować stale lub czasowo określone leki – w tym wypadku odliczeniu podlegają wydatki w wysokości różnicy pomiędzy wydatkami faktycznie poniesionymi w danym miesiącu a kwotą 100 zł;
- zakup pieluchomajtek, pieluch anatomicznych, chłonnych majtek, podkładow, wkładów anatomicznych – do kwoty 2280 zł;
- opłacenie przewodników osób niewidomych zaliczonych do I lub II grupy inwalidztwa oraz osób z niepełnosprawnością narządu ruchu zaliczonych do I grupy inwalidztwa – do kwoty 2280 zł;

- utrzymanie psa asystującego, o którym mowa w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, tj. odpowiednio wyszkolonego i specjalnie oznaczonego psa, który ułatwia osobie niepełnosprawnej aktywne uczestnictwo w życiu społecznym – do kwoty 2280 zł;
- używanie samochodu osobowego, stanowiącego własność (współwłasność) osoby niepełnosprawnej lub podatnika mającego na utrzymaniu osobę niepełnosprawną albo dziecko niepełnosprawne, które nie ukończyło 16. roku życia – maksymalnie do kwoty 2280 zł.

Teoretycznie kwoty nie są niskie – jednak biorąc pod uwagę ciągle zmiany w gospodarce, w tym przede wszystkim inflację oraz fakt, że od lat nie było nowelizacji w zakresie podwyższenia limitów wydatków, warto się zastanowić, czy ustawodawca nie powinien wprowadzić w tym zakresie zmian dostosowujących przepisy do obecnej sytuacji gospodarczej w Polsce.

III.

Pomimo że katalog wydatków, które mogą być odliczone w ramach ulgi rehabilitacyjnej, jest ściśle określony w przepisach, i jest katalogiem zamkniętym, pojawia się wiele wątpliwości i pytań w tym zakresie. Niejednokrotnie podatnicy nie są pewni, czy poniesione przez nich wydatki mieszczą się w ustawowym wyliczeniu, dlatego zwracają się do organów podatkowych, licząc na wyjaśnienia, które rozwieją nasuwające się wątpliwości. Ostatnimi czasy często pojawiają się interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wydane w indywidualnych sprawach podatników, które dotyczą właśnie ulgi rehabilitacyjnej, a przede wszystkim możliwości odliczenia w jej ramach określonych kosztów.

Jedną z ostatnich wydanych przez Dyrektora KIS interpretacji¹ dotyczyła możliwości odliczenia przez podatnika będącego osobą niepełnosprawną wydatków poniesionych na zakup fotela ortopedycznego oraz sprzętu elektronicznego (m.in. komputera – laptopa, telefonu komórkowego i smartwatcha) w związku z wykonywaniem pracy zdalnej. Niepełnosprawność wnioskodawcy dotyczyła narządu ruchu oraz dodatkowo narządu wzroku. Chciał on uzyskać potwierdzenie, że poniesione wydatki będzie mógł odliczyć w ramach ulgi rehabilitacyjnej. Dyrektor KIS zgodził się z podatnikiem – stwierdził, że przysługuje mu ulga na podstawie art. 26 ust. 7a pkt 3 ustawy o PIT, zgodnie z którym odliczeniu mogą podlegać wydatki poniesione na zakup, naprawę lub najem indywidualnego sprzętu, urządzeń i narzędzi niezbędnych w rehabilitacji oraz ułatwiających wykonywanie czynności życiowych, stosownie do potrzeb wynikających z niepełnosprawności, oraz wyposażenia umożliwiającego ich używanie zgodnie z przewidzianym zastosowaniem. Organ podkreślił również, że w wyniku rozwoju technologii zwiększa się liczba urządzeń objętych ulgą – dlatego też telefon dzięki zainstalowanym w nim aplikacjom może stać się narzędziem rehabilitacji. Dlatego też podatnik w ramach ulgi rehabilitacyjnej może odliczyć przedstawione przez siebie wydatki, jeśli posiada dokumenty potwierdzające ich poniesienie, jak np. fakturę, rachunek czy potwierdzenie przelewu.

Taka interpretacja jest korzystna dla podatników – oznacza, że fiskus idzie „z duchem czasu”, rozumiejąc rozwój technologii i w jaki sposób sprzęty elektroniczne, które kilka lat temu nie miały nic wspólnego z celami rehabilitacyjnymi, mogą dzisiaj wpływać na poprawę jakości życia osób niepełnosprawnych.

IV.

Innym rodzajem wydatków, można wręcz powiedzieć, że najbardziej popularnym wśród podatników, są wydatki związane z używaniem samochodu osobowego przez osobę niepełnosprawną lub osobę mającą na utrzymaniu osobę niepełnosprawną. Wątpliwości w tej sytuacji może natomiast budzić kilka kwestii. Z jedną z nich zwróciła się do organu podatkowego kobieta, która posiada orzeczenie o niepełnosprawności w stopniu lekkim. Zastanawiała się, czy może odliczać w ramach ulgi rehabilitacyjnej wydatki poniesione na samochód w przypadku, gdy jako właściciel samochodu w dowodzie rejestracyjnym wpisany jest jedynie jej mąż. Dyrektor KIS potwierdził jej stanowisko², iż skorzystanie z ulgi w takiej sytuacji jest możliwe. Jego zdaniem przepis nie pozbawia prawa do ulgi, gdy w dowodzie rejestracyjnym samochodu jest wymieniony tylko współmałżonek osoby niepełnosprawnej, z którym podatnik pozostaje we wspólności majątkowej małżeńskiej, a samochód stanowi wspólny składnik majątku małżonków. Ponadto organ podkreślił również, że wnioskodawczyni może odliczyć ulgę za poprzednie lata, jeśli wcześniej nie skorzystała z tego prawa, poprzez korektę zeznań za te lata, pod warunkiem, że nie upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W interpretacjach organów prezentowane jest co do zasady jednolite stanowisko, jeśli chodzi o możliwość odliczania wydatków przez małżonków – jeśli dwoje małżonków spełnia warunki do skorzystania z ulgi rehabilitacyjnej, to każdemu z nich przysługuje oddzielny limit w wysokości 2280 zł – czyli łącznie małżonkowie mogą odliczyć 4560 zł. Jednak inna sytuacja jest w przypadku, gdy podatnik ma na utrzymaniu dziecko bądź inną

osobę niepełnosprawną. W takiej sytuacji przysługuje podatnikowi odliczenie w wysokości 2280 zł – niezależnie od tego, ile dzieci bądź osób niepełnosprawnych ma na utrzymaniu i czy sam również jest osobą niepełnosprawną³.

Co do zasady organy stosują wykładnię „pro-podatnik”, jeśli chodzi o możliwości zastosowania ulgi rehabilitacyjnej. Choć wiadomo, że od każdej reguły są wyjątki, to jednak w tym wypadku jak widać, fiskus nie szuka wybiegów uniemożliwiających podatnikom skorzystanie z – de facto – przysługujących im praw.

V.

W bieżącym roku podatkowym (2023) organy podatkowe nie szczędziły korzystnych dla podatników interpretacji w zakresie ulgi rehabilitacyjnej. Bardzo ważne dla podatników stanowisko organów zostało zawarte w interpretacji z 3 kwietnia 2023 r.⁴. Wystąpiła o nią kobieta, u której córki stwierdzono autyzm, w związku z czym wnioskodawczyni zastanawiała się, czy może odliczyć ulgę rehabilitacyjną za lata ubiegłe – autyzm jest bowiem zaburzeniem, z którym dziecko się rodzi, a jego późniejsze stwierdzenie jest tylko potwierdzeniem choroby. Co prawda orzeczenie o niepełnosprawności córki zostało wydane, gdy ta miała już kilka lat, jednak jak wspomniano wcześniej – zaburzenie towarzyszyło jej od urodzenia.

Dyrektor KIS potwierdził stanowisko podatkowiczki, że przysługuje jej prawo do złożenia korekty zeznań za lata poprzednie, i odliczenie w nich poniesionych wydatków w ramach ulgi rehabilitacyjnej. Zdaniem organu z przepisów nie wynika, że warunkiem dokonania odliczenia jest dysponowanie orzeczeniem przez cały rok. Nawet w przypadku wydania orzeczenia w trakcie roku podatnik ma prawo do odliczenia

wydatków za ten rok. Chociaż co do zasady odliczeniu podlegają wydatki poniesione od daty uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności, to jednak jeśli orzeczenie wskazuje inną – wcześniejszą – datę powstania niepełnosprawności niż data jego wydania, w takim wypadku podatnik może odliczyć wydatki poniesione po dniu wskazanym w orzeczeniu jako data powstania niepełnosprawności. Podatnik może tego dokonać poprzez korektę zeznań za lata poprzednie.

W takich przypadkach należy jednak uważać, bowiem pewność co do odliczenia wydatków można mieć w przypadku, gdy orzeczenie zawiera skonkretyzowaną datę powstania niepełnosprawności. Jej brak bądź niejasne określenie (jak np. „wczesne dzieciństwo”) może spowodować zakwestionowanie przez organy odliczeń w latach poprzedzających rok wydania orzeczenia.

Co do zasady jednak wskazana interpretacja oraz ogólne stanowisko organów są bardzo korzystne dla podatników i warte zapamiętania – mogą mieć one znaczenie dla rzeszy osób, które nie zdają sobie sprawy z możliwości dokonania korekty lat poprzednich w przypadku, gdy niepełnosprawność powstała wcześniej, niż zostało wydane orzeczenie.

Bardzo istotny jest również fakt, i na to należy zwrócić szczególną uwagę, że korekta zeznań w zakresie odliczenia wydatków poniesionych na cele rehabilitacyjne może dotyczyć wyłącznie zeznań za lata, za które zobowiązanie podatkowe nie uległo jeszcze przedawnieniu.

VI.

Temat ulgi rehabilitacyjnej – chociaż teoretycznie prosty – jak widać, może budzić wątpliwości. Budujący jest jednak fakt, że organy podatkowe najczęściej umożliwiają podatni-

kom zastosowanie ulgi w przypadkach, które nie są na pierwszy rzut oka oczywiste. Wydaje się to być podejście zwyczajnie ludzkie – osoby niepełnosprawne oraz ich opiekunowie mają w życiu wystarczająco pod górę, by jeszcze dokładać im od strony podatkowej. 🐾



**URSZULA SAŁACIŃSKA-
MATWIEJCZYK,**
DORADCA PODATKOWY

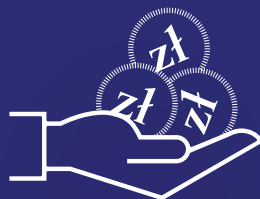
¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 września 2023 r., nr O111-KDSB2-2.4011.278.2023.AP.

² Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 marca 2022 r., nr O113-KDIPT2-2.4011.1236.2021.2.SR.

³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 2 grudnia 2022 r., nr O115-KDWT.4011.947.2022.1.BK.

⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 kwietnia 2023 r., nr O111-KDSB2-1.4011.58.2023.2.AM.

Danina solidarnościowa



Podatek dochodowy od osób fizycznych określa opodatkowanie dochodów osób fizycznych oraz daninę solidarnościową. Danina solidarnościowa dotyczy gros podatników. Danina solidarnościowa obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. Objęci są nią podatnicy, których dochody przekraczają 1 000 000 zł.

MONIKA M. BRZOSTOWSKA

Danina solidarnościowa obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. Objęci są nią podatnicy, których dochody przekraczają 1 000 000 zł. Danina solidarnościowa na przestrzeni lat budziła wiele kontrowersji za sprawą niekorzystnych interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. **O co był cały ambaras? O odliczenie straty.** W odpowiedziach na wnioski podatników Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wykazywał się błędną wykładnią przepisu, stojąc na stanowisku, że poniesiona strata z lat ubiegłych nie wpływa na dochód do daniny solidarnościowej. Optował, że podatnicy nie mają prawa obniżać dochodu o poniesione straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy do obliczenia daniny solidarnościowej. Prowadziło to do nonsensu, bowiem podatnicy prowadzący działalność gospodarczą składając zeznanie za dany rok podatkowy, pomniejszali w nim dochód o straty z lat ubiegłych, zaś w deklaracji o wysokości daniny solidarnościowej nie dokonywali owego odliczenia. Czy coś się w tym aspekcie zmieniło?

Wstęp

Obowiązek zapłaty daniny solidarnościowej ciąży na osobach fizycznych osiągających:

- dochód opodatkowany na zasadach ogólnych – skalą podatkową,
- dochód uzyskany z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów

Danina solidarnościowa na przestrzeni lat budziła wiele kontrowersji za sprawą niekorzystnych interpretacji indywidualnych wydawanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. O co był cały ambaras? O odliczenie straty.

- finansowych, w tym z realizacji praw wynikających z tych instrumentów, z odpłatnego zbycia udziałów (akcji), z odpłatnego zbycia udziałów w spółdzielni oraz z tytułu objęcia udziałów (akcji) albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny,
- dochód z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz z działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowanych podatkiem liniowym,
- dochód z zagranicznej jednostki kontrolowanej.

Tak obliczony dochód opodatkowany jest 4% daniną solidarnościową. Przy czym daniną objęta jest nadwyżka ponad 1 000 000 zł sumy ww. dochodów.

Powyższe dochody pomniejsza się o:

- 1)** składki określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych:
- a)** zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika i osób z nim współpracujących,
- b)** potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika, z uwzględnieniem, że odliczenie nie dotyczy składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku, oraz składek, których podstawę wymiaru stanowi dochód, od którego zaniechano poboru podatku,

- c) zapłacone w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego ubezpieczenia społecznego obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem art. 26 ust. 13a–13c u.p.d.o.f., oraz
- 2) składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone w roku podatkowym na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych:
- a) z tytułu działalności pozarolniczej opodatkowanej podatkiem liniowym,
- 3) zaś w przypadku zagranicznych jednostek kontrolowanych o kwoty:
- a) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej;
- b) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

Strata podatkowa

Biorąc pod uwagę konstrukcję przepisu określającego dochód objęty daniną solidarnościową, należy wskazać, że można go pomniejszyć o straty poniesione przez podatnika z lat ubiegłych. Wynika to z brzmienia art.30h ust.2 u.p.d.o.f. Zasadą nadrzędną każdej ustawy jest jej abstrakcyjny charakter. Przepisy mają swym charakterem określać

podatnika do konkretnych źródeł przychodów, przy czym przepisy należy czytać kompleksowo. Gdyby chęcią ustawodawcy faktycznie było odebranie podatnikowi prawa do odliczenia straty z lat ubiegłych, wyraziłby to wprost w przepisach regulujących daninę solidarnościową.

Weźmy zatem na tapetę jedno ze źródeł przychodów objęte daniną solidarnościową, jakim jest np. dochód określony w art.30c ust. 2 u.p.d.o.f. W myśl cytowanego artykułu podstawą obliczenia podatku jest dochód ustalony zgodnie z art. 9 ust. 1, 2–3b i 5, art. 24 ust. 1, 2, 3b–3e i 4 zdanie pierwsze lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 230 u.p.d.o.f. Przypomnijmy więc, że strata z działalności gospodarczej regulowana jest w art.9 ust. 3 tejże ustawy. W konsekwencji analizując zasady ustalania dochodu do obliczenia daniny solidarnościowej, nie powinno budzić niczyich wątpliwości to, że podatnik ma prawo pomniejszyć osiągnięty

Gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było **uniemożliwienie odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, to taka regulacja zostałaby wprost wskazana w przepisach ustawy.**

- b) za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym podatkiem liniowym,
- w łącznej wysokości nieprzekraczającej w roku 2023 kwoty 10 200 zł,

ogólne ramy. Należałoby przede wszystkim zapoznać się z systematyką ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Celem ustawodawcy wyrażonym w ww. przepisie u.p.d.o.f. było odesłanie

dochód o poniesioną stratę z lat ubiegłych, do ustalania podstawy obliczenia daniny solidarnościowej.

Takie stanowisko wyrażone zostało choćby przez WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku

z 29.12.2020 r., I SA/Go 398/20, sąd wskazał, że: „skoro w art. 30c ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odwołano się między innymi do art. 9 ust. 2 i 3 ustawy, jak również w art. 30h ust. 2 brak

Tym samym dochód można obniżyć o wysokość straty z lat poprzednich z tego źródła przychodu”.

Podobne zdanie wyraził w wyroku z 11 stycznia 2023 r. WSA w Poznaniu w sprawie o sygn. I SA/Po

solidarnościowej mogą uwzględniać straty z lat poprzednich i nie powinno to przez tak wiele lat budzić wątpliwości organów podatkowych.


Końcowo należy wskazać, że podatnicy przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę obliczenia daniny solidarnościowej **mogą uwzględniać straty z lat poprzednich i nie powinno to przez tak wiele lat budzić wątpliwości organów podatkowych.**

jest zastrzeżenia, że na potrzeby ustalenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej nie stosuje się art. 9 ust. 3 – to brak jest podstaw do przyjęcia, że ustalając podstawę obliczenia daniny solidarnościowej dla dochodów z działalności opodatkowanej podatkiem liniowym, nie można dochodu obniżyć o stratę z lat poprzednich. W przeciwnym przypadku stosowałyby się inne zasady do obliczenia podstawy opodatkowania podatkiem liniowym i inne zasady obliczenia dochodu do podstawy obliczenia daniny solidarnościowej od dochodu opodatkowanego podatkiem liniowym, na co w ocenie Sądu nie pozwala brzmienie przepisów. Skoro podstawę obliczenia daniny solidarnościowej ustala się na podstawie zasad określonych m.in. w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to zastosowanie ma również art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

697/22, sąd wskazał, że: „Gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było uniemożliwienie odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, to taka regulacja została by wprost wskazana w przepisach ustawy”. Takie stanowisko prezentowało się również w wyrokach WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 22 lutego 2022 r. o sygn. I SA/Go 455/21, WSA w Gliwicach z 26 lipca 2022 r., sygn. I SA/Gl 242/22, WSA w Rzeszowie z 21 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Rz 229/22.

Niemniej jednak musiało upłynąć wiele lat, aby pogląd wyrażony w cytowanych orzeczeniach był zaprobowany przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Dopiero rok 2023 stał się polem do zmiany wydawanych wcześniej niekorzystnych interpretacji indywidualnych. Końcowo należy wskazać, że podatnicy przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę obliczenia daniny

Podsumowanie

W ocenie sądów administracyjnych, gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było uniemożliwienie odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej, to byłoby to wyrażone wprost w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem wydawane do 2023 roku profiskalne interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stanowiły tylko i wyłącznie błędną wykładnię przepisów regulujących daninę solidarnościową oraz zupełne niezrozumienie konstrukcji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. 



**MONIKA
M. BRZOSTOWSKA,**
DORADCA PODATKOWY

Aspekty teoretyczne i praktyczne

zakazu amortyzacji

nieruchomości mieszkalnych



Zakaz amortyzacji podatkowej nieruchomości mieszkalnych jest nadal tematem nowym i nie tracącym na aktualności. Rozwiązania zastosowane w tej kwestii przez ustawodawcę także rodzą wiele wątpliwości. Pora zastanowić się nad kilkoma z nich, w ujęciu praktycznym i teoretycznym.

PATRYK DĄBROWSKI

Już prawie rok obowiązuje bezwzględny zakaz amortyzacji podatkowej nieruchomości o charakterze mieszkalnym; dwa lata zakaz ten obowiązuje podatników, którzy nabywali takie nieruchomości już po zakończeniu roku 2021.

Pora więc pochylić się nad przepisami wprowadzającymi zakaz amortyzacji z perspektywy tych minionych miesięcy oraz zastanowić się nad ich działaniem wynikającym z kiełkującej już praktyki.

Przepisy zakazujące amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym zostały wprowadzone do systemu podatkowego ustawą z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2021 poz. 2105 z późn. zm.) i obowiązują od początku roku 2022. Jednakże zgodnie z art. 71 ust. 2 tej ustawy podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogli nie stosować ograniczeń w amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym do końca 2022 roku, jeżeli nabycie lub wytworzenie tych nieruchomości nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2022 r.

Jak czytamy w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej, wprowadzenie zakazu amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym miało za zadanie likwidację sytuacji, w których podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący działalność gospodarczą i amortyzujący w tej działalności nieruchomości mieszkalne korzystali z podwójnej korzyści

podatkowej polegającej na tym, że:

1. amortyzacja takich nieruchomości mogła zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów tych podatników, oraz
2. sprzedaż powyższych nieruchomości mogła korzystać albo z całkowitego zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych na mocy art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.), dalej PITU, bądź (jeżeli nieruchomość była sprzedawana przed upływem pięciu (5) lat kalendarzowych) korzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej (art. 21 ust. 1 pkt 131 PITU).

Niezwykle interesujące w tym kontekście jest to, że w uzasadnieniu do ustawy zmieniającej zabrakło jakiegokolwiek uzasadnienia dla wprowadzonych zmian względem ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm.) – dalej CITU. Uzasadnienie wskazuje jedynie, że: *W podatku CIT analogicznie jak w podatku PIT wyłącza się możliwość amortyzacji nieruchomości i praw o charakterze mieszkalnym.* Powyższe jest o tyle zaskakujące, że CITU nie przewiduje ani zwolnienia z opodatkowania sprzedaży nieruchomości o charakterze mieszkalnym, ani też ulgi mieszkaniowej, które uzasadniałyby wprowadzenie zakazu amortyzacji ww. nieruchomości także i w tej ustawie.

W wyniku wejścia w życie ustawy zmieniającej, znacznej zmianie uległy art. 16c ust. 1 CITU oraz art. 22c ust. 1 PITU, które odpowiednio

w pkt 2a i pkt 2 przewidują obecnie, że nie podlegają amortyzacji budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami (uwaga, tylko w PITU), lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (w przypadku PITU dotyczy to nieruchomości służących prowadzonej działalności gospodarczej lub wdzierzawianych albo wynajmowanych na podstawie umowy).

Co więcej, ustawodawca przewidział w ramach zmian PITU, że nieruchomości o charakterze mieszkalnym nie będą podlegać uwidocznieniu w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych; zmiana odzwierciedlona w art. 22n ust. 3 PITU, który dotyczy ewidencji środków trwałych. Zgodnie z obecnym kształtem art. 22n ust. 3 pkt 1 PITU nie podlegają objęciu ewidencją: budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, grunty lub prawo użytkowania wieczystego gruntu, związane z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (warto w tym miejscu zauważyć, że nadal ewidencji podlegają dźwigi znajdujące się w budynkach mieszkalnych, choć dźwigi te nie mogą być amortyzowane).

Zakaz ewidencjonowania nieruchomości o charakterze mieszkalnym nie dotyczy jednak CITU, najprawdopodobniej ze względu na powiązanie tej ustawy z ustawą o rachunkowości.

W rezultacie działania art. 22n ust. 1 PITU, wbrew zasadzie wynikającej z art. 22n ust. 3 PITU, w praktyce występują podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych...

Jak czytamy w art. 9 ust. 1 CITU, podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m.

Dziwić powinno zatem, dlaczego ustawodawca nie ograniczył się w PITU jedynie do zakazu amortyzacji nieruchomości o charakterze mieszkalnym, a zakazał również ich ewidencjonowania. Jest to szczególnie istotne w kontekście przepisów, które zostały wprowadzone właśnie w tym celu, w szczególności wspomniany już art. 22n ust. 3 PITU.

Powyższy przepis nie jest bowiem jedynym, który reguluje kwestie obowiązku prowadzenia ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w PITU. Zgodnie z art. 22n ust. 1 PITU podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22a–22m PITU.

W rezultacie działania art. 22n ust. 1 PITU, wbrew zasadzie wynikającej z art. 22n ust. 3 PITU, w praktyce występują podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych uwzględniającej nieruchomości o charakterze mieszkalnym; są to ci podatnicy, którzy podlegają ustawie o rachunkowości.

Obecny kształt przepisów art. 22n ust. 1 i ust. 3 PITU prowadzi do dwóch zasadniczych wątpliwości:

1. Czy zakaz ewidencji nieruchomości o charakterze mieszkalnym dotyczy jedynie ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 22n ust. 2 PITU?
2. W jaki sposób powinni prowadzić ewidencję środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podatnicy, którzy zmieniają formę prowadzenia dokumentacji podatkowej?

Odnosząc się do pierwszej wątpliwości; art. 22n ust. 3 PITU zakazuje objęcia ewidencją nieruchomości o charakterze mieszkalnym. Jednakże PITU w art. 22n dwukrotnie odwołuje się do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Po raz pierwszy w art. 22n ust. 1 PITU, który to artykuł z kolei odwołuje się do ustawy o rachunkowości, oraz po raz drugi w art. 22n ust. 2 PITU.

Ponieważ PITU w art. 22n ust. 3 nie wskazuje, o którą ewidencję

chodzi, powstaje uzasadniona wątpliwość, czy chodzi o jedną z tych dwóch ewidencji, czy też obydwie te ewidencje. Jedynie odnosząc się do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, można domniemywać, że ustawodawca w istocie chodziło o ewidencję, o której mowa w art. 22n ust. 2 PITU (CITU nie zakazuje ewidencjonowania nieruchomości mieszkaniowych). W rezultacie zakaz ujęcia w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nie dotyczy podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy prowadzą księgi rachunkowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm. – dalej RACHU), ustawę tę należy stosować w przypadku osób fizycznych, spółek cywilnych i spółek osobowych, jeżeli przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy tych podmiotów wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2.000.000,00 EUR. Istnieją więc sytuacje, gdzie podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych jedynie czasowo podlegają regulacjom RACHU. W związku z tym należy zastanowić się czy przy założeniu, że art. 22n ust. 3 PITU dotyczy jedynie ewidencji, o której mowa w art. 22n ust. 2 PITU, podatnicy, którzy zostali zobligowani do ujęcia środków trwałych w ewidencji środków trwałych i wartości nie-

...którzy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych uwzględniającej nieruchomości o charakterze mieszkalnym; są to ci podatnicy, którzy podlegają ustawie o rachunkowości.

materialnych i prawnych na mocy RACHU, będą następnie zobligowani do ich usunięcia z ewidencji, gdy przejdą na Księgę Przychodów i Rozchodów.

Biorąc pod uwagę kształt art. 22n ust. 3 PITU oraz intencje ustawodawcy, należy odpowiedzieć na to pytanie twierdząco.

Kolejnym ciekawym aspektem w kontekście zakazu ewidencji nieruchomości o charakterze mieszkaniowym jest zastosowanie stawek ustalanych indywidualnie. Jak czytamy w art. 22j ust. 1: *Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika (...).* Analogicznie jak wskazano wcześniej, ponownie powstaje pytanie, o którą ewidencję chodzi. O ile przed 2022 rokiem można było uznać, że każda ewidencja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (w rozumieniu PITU, jak również RACHU) kwalifikuje się do tej ewidencji, o której mowa w art. 22j, o tyle obecnie nie jest to jasne.

Powyższe powinno zostać jednoznacznie wyjaśnione przez ustawodawcę, ponieważ może rodzić wątpliwości po stronie podatników. Dla przykładu nieruchomości o charakterze mieszkalnym mogła być w któryś momencie

jej wykorzystywania w działalności gospodarczej wprowadzona do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z RACHU, po czym została wykreślona, ponieważ podatnik przeszedł na Księgę Przychodów i Rozchodów. Następnie nieruchomości została ulepszona; w ramach ulepszenia doszło do zmiany sposobu użytkowania budynku na biuro. Po zakończeniu procesu ulepszenia i oddania do użytkowania budynek został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 22n ust. 2 PITU. Czy w takim przypadku doszło do ulepszenia przed pierwszym wprowadzeniem do ewidencji podatkowej? Jeżeli przyjąć, że wprowadzenie nieruchomości do każdej z ewidencji wyłącza możliwość zastosowania stawki indywidualnej, stwarza to sytuację, gdzie więksi podatnicy podatku dochodowego będą w potencjalnie gorszej sytuacji niż mniejsi podatnicy, co w tym wypadku nie wydaje się zgodne z zamierzeniami ustawodawcy.

Analogiczny problem pojawia się w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z tym, co zostało już przedstawione, podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych nadal mają obowiązek objęcia nie-

ruchomości mieszkalnych ewidencją, stosownie do RACHU. Przez to ulepszenie nieruchomości, w ramach której doszło do zmiany formy jej wykorzystania, nie daje się później podatnikowi prawa do zastosowania stawki indywidualnej amortyzacji (art. 16j ust. 1 CITU).

W końcu podatnicy, którzy jeszcze do końca roku 2022 ujmowali w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nieruchomości o charakterze mieszkalnym, które zostały następnie wykreślone w rezultacie wprowadzenia ustawy zmieniającej, również znaleźli się potencjalnie w gorszej sytuacji niż podatnicy, którzy nigdy nie objęli zgodnie z ustawą nieruchomości mieszkalnych żadną ewidencją.

Zdecydowanie pozytywnie należy ocenić natomiast Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. poz. 2414), które to rozporządzenie zostało wprowadzone w ramach interesujących nas zmian. Od początku 2022 roku ww. rozporządzenie jasno wskazuje, na mocy §12 ust. 5 pkt 1, że nie podlegają ewidencjonowaniu w wykazie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych: budynki mieszkalne, lokale

mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, grunty lub prawo użytkowania wieczystego gruntu, związane z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Wcześniej (przed 2022 rokiem) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 701 z późn. zm.) przewidywało, że wykazem nie obejmowało się: budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych i własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, których wartość początkową ustalono zgodnie z art. 22g ust. 10 ustawy o podatku dochodowym. Obecnie regulacja powyższego przepisu została ograniczona jedynie do spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, którego wartość początkową ustala się zgodnie z art. 22g ust. 10 ustawy o podatku dochodowym.

Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów obowiązującego do roku 2022, w połączeniu z art. 15 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm.) – dalej RYCZAŁTU, były źródłem wątpliwości podatników co do ich obowiązków ewidencyjnych. Konfuzje podatników wynikały z faktu, że RYCZAŁTU w art. 15 ust. 1 i ust. 3 przewiduje odpowiednio, że

1. podatnicy oraz spółki, których wspólnicy są opodatkowani w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów,

prować wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz odrębnie za każdy rok podatkowy ewidencję przychodów, zwaną dalej ewidencją, z zastrzeżeniem ust. 3, oraz

2. obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy podatników osiągających przychody, o których mowa w art. 6 ust. 1a lub 1d.

Podatnicy niejednokrotnie odczytywali powyższe przepisy w ten sposób, że obowiązek prowadzenia wykazu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ich nie dotyczył, jeżeli otrzymywali dochody z tzw. *najmu prywatnego*, podczas gdy nie dotyczył ich jedynie obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów. Potwierdzenie powyższego dostarcza Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 lutego 2019 r. (sygn. I SA/Po 946/18), w którym czytamy:

Dokonując analizy art. 15 ust. 3 u.z.p.d., sąd zauważa, że przepis ten wyłącza jedynie obowiązek prowadzenia ewidencji zdefiniowanej w art. 15 ust. 1 jako ewidencja przychodów. Wyłączenie nie rozciąga się na inne obowiązki wskazane w powołanym ostatnio przepisie, w tym na posiadanie i przechowywanie dowodów zakupu oraz prowadzenie wykazu środków trwałych. Wskazane ostatnio obowiązki obciążają przy tym wszystkich podatników podatku od przychodów ewidencjonowanych, nie zaś jedynie podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Obecny kształt przepisów RYCZAŁTU oraz Rozporządzenia Ministra Finansów nie powinien budzić już wątpliwości w tym zakresie.

Z pewnością pozytywnie należy ocenić także podejście organów podatkowych do kwestii remontów związanych z nieruchomościami mieszkalnymi. Dominujący w indywidualnych interpretacjach podatkowych jest pogląd, że koszty remontów nieruchomości mieszkal-

nych mogą być rozliczane na starych zasadach, to znaczy stanowią koszt podatkowy w momencie ich poniesienia. Stanowisko takie zostało zaprezentowane na przykład w interpretacji podatkowej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w dniu 9 maja 2023 roku (sygn. 0112-KDIL2-2.4011.349.2023.1.AA), czy w interpretacji podatkowej wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 października 2022 roku (sygn. 0115-KDIT3.4011.604.2022.2.KP).

Na koniec warto podkreślić, że zarzuty dotyczące niekonstytucyjności przepisów co do zakazu amortyzacji nieruchomości mieszkalnych nie znajdują do tej pory odzwierciedlenia w wyrokach sądów administracyjnych; chociaż pojawił się także wyrok, który takie zarzuty potwierdza (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 27 czerwca 2023 r., sygn. I SA/Łd 258/23 – nieprawomocny).

Podsumowując, nowe przepisy dotyczące amortyzacji nieruchomości mieszkalnych wkrótce będą obowiązywać już dwa lata, lecz nadal budzą wiele kontrowersji i wątpliwości. W szczególności zastanawiają decyzje ustawodawcy w kwestii rozróżnienia obowiązków podatników względem ich obowiązków ewidencyjnych. Jak zostało przedstawione, takie działanie – nieuzasadnione w żaden sposób przez ustawodawcę – może rodzić ryzyko po stronie podatników. Dlatego wydaje się niezbędne uregulowanie tych kwestii ustawowo. 📌



PATRYK DĄBROWSKI,
RADCA PRAWNY

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

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

Redaktor naczelny:
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**