INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

WERSJA CYFROWA
CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ
inforlex.pl/ewydania

miesięcznik

MK MONITOR księgowego

PODATKI · RACHUNKOWOŚĆ · ZUS · KADRY I PŁACE

DGP Dziennik Gazeta Prawna POLECA

Raporty „Mk":

- **Zmiany podatkowe od 1 stycznia 2022 r. – jak stosować przepisy w okresie przejściowym**
- **Likwidacja działalności w księgach rachunkowych**

12/388
grudzień 2021

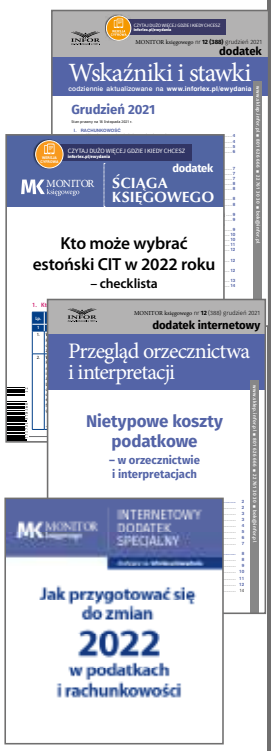
I. AKTUALNOŚCI

1. **Zmiany prawa – weszły w życie od 23 października do 11 listopada 2021 r.** . . . 4
   1.1. Zmiana przepisów o podatku akcyzowym . . . 4
   1.2. Rejestry działalności na rzecz spółek lub trustów oraz w zakresie walut wirtualnych . . . 4
   1.3. Wystawianie faktur – nowe rozporządzenie . . . 5
   1.4. Zwrot VAT niektórym podmiotom – nowe rozporządzenie 5
   1.5. Wyroby medyczne ze stawką 8% VAT . . . 6
   1.6. Nowe wzory deklaracji wpłat na PFRON . . . 6
2. **Oczekują na wejście w życie 1 stycznia i 1 lutego 2022 r.** . . . 7
   2.1. Składanie CIT-ST po zmianach . . . 7
   2.2. Zmiany przepisów ograniczających handel w niedziele i święta . . . 8
3. **W Sejmie** . . . 8
   Przegląd prac legislacyjnych Sejmu . . . 8
4. **Projekty** . . . 9
   4.1. Nowy wzór ewidencji przychodów – projekt . . . 9
5. **Ważne terminy grudzień 2021 r.** . . . 9

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Usługi zakładania spółek i wymiany walut wirtualnych to działalność, która wymaga rejestracji . . . 13
2. Składka zdrowotna dla przedsiębiorców w 2022 r. . . . 18
3. Od 1 stycznia 2022 r. nowe zasady wprowadzania majątku prywatnego do firmy . . . 19

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >



ISSN 1731-5786
9 771731 578106 12

w komplecie z numerem **e-dodatki** do pobrania na www.inforlex.pl/ewydania

Indeks 347108

Przedłuż abonament i odbierz prezenty! PRENUMERATA2022

4. W 2022 r. z karty podatkowej skorzystają tylko podatnicy kontynuujący działalność gospodarczą . . . 20
5. MF ostrzega przed podawaniem nieprawidłowego PESEL lub NIP pracownika w PIT-11 za 2021 r. . . . 20
6. Aplikacja e-Deklaracje Desktop dostępna tylko do końca 2021 r. . . . 21
7. Jak składać i wypełniać informację TPR – informator MF . . . 22
8. Kto będzie płatnikiem zasiłków w 2022 r. . . . 24
9. Minimalne wynagrodzenie za pracę oraz minimalna stawka godzinowa w 2022 r. . . . 27
10. Uszczelnienie zakazu handlu w niedziele i święta . . . 30
11. Właściciele nieruchomości niezamieszkałych mogą zostać obowiązkowo objęci komunalnym systemem odbioru odpadów . . . 32

Odpowiedzi na pytania księgowych

Czy limit przychodów z prywatnego najmu powodujący stosowanie wyższej stawki ryczałtu dotyczy także małżonków z rozdzielnością majątkową . . . 35
Czy szkolenie opłacone przez pracodawcę z inicjatywy pracownika stanowi przychód ze stosunku pracy . . . 35
Jak rozliczyć w kosztach zakup smartfona na raty . . . 35

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1. INFORLEX **Zmiany podatkowe od 1 stycznia 2022 r. – jak stosować przepisy w okresie przejściowym** . . . 36
I. VAT . . . 36
II. Akcyza . . . 39
III. CIT i PIT . . . 39
IV. Ordynacja podatkowa . . . 46
V. Rachunkowość . . . 47
2. INFORLEX **Likwidacja działalności w księgach rachunkowych** . . . 49
1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych i ich otwarcie jako jednostki w likwidacji . . . 49
2. Inwentaryzacja . . . 51
3. Wycena aktywów i utworzenie rezerwy na przewidywane koszty i straty . . . 51
4. Połączenie składników kapitału własnego w jeden kapitał na dzień rozpoczęcia likwidacji . . . 61
5. Podział majątku między wspólników//akcjonariuszy po zaspokojeniu wierzycieli . . . 63
6. Obowiązki sprawozdawcze jednostek w procesie likwidacji . . . 66
Podsumowanie . . . 67

IV. VAT

1. Jakie są skutki interpretacji ogólnej w sprawie VAT od najmu . . . 68
2. Czy obdarowany może po sześciu miesiącach sprzedać samochód bez podatku . . . 73
3. Czy za zaległości w VAT spółki cywilnej może odpowiadać tylko jeden ze wspólników . . . 76
4. Czy wynajem pomieszczeń gospodarczych lokatorom budynku mieszkalnego jest opodatkowany VAT . . . 78
5. Państwo nie może pozbawić podatnika prawa do korekty wniosku o zwrot VAT – wyrok TSUE . . . 80
6. Zwolnienie z VAT usług konserwacji i restauracji dzieł sztuki – wyrok NSA . . . 83

V. RACHUNKOWOŚĆ

1. Sporządzenie sprawozdania finansowego spółki komandytowej w związku z uzyskaniem w 2021 r. statusu podatnika CIT . . . 85

2. Jak przejść z ewidencji magazynowej towarów na rzecz bezpośredniego odpisywania ich w koszty . . . 87
3. Jak kompensować należności w walucie polskiej z zobowiązaniem w walucie obcej . . . 91

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1. Czy wynagrodzenie z tytułu zakazu konkurencji dla byłego wspólnika spółki jest kosztem podatkowym . . . 94
2. Kiedy zaniechana inwestycja może być uznana za koszt podatkowy . . . 95
3. Kiedy należy zaliczać do kosztów podatkowych wynagrodzenia z tytułu umów zleceń oraz dotyczący ich ZUS . . . 97
4. Jak opodatkować nagrodę w konkursie, jeżeli laureatem jest spółka z o.o. . . . 99
5. Jak traktować podatkowo VAT od transakcji przeprowadzanych na terenie Wielkiej Brytanii – interpretacja MF . . . 99
6. Jak określić rzeczywistego właściciela należności – wyrok NSA . . . 101

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1. Jak rozliczyć karę umowną otrzymaną od dewelopera z tytułu opóźnienia w dostawie nabytego lokalu . . . 103
2. Jak rozliczyć wypłatę prokurentowi wynagrodzenia przyznanego uchwałą wspólników . . . 104
3. Czy płatność gotówką za usługę nabytą od kontrahenta spoza UE może być kosztem . . . 106
4. Czy świadcząc usługi koordynacji projektu unijnego, można korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu . . . 107
5. Jak amortyzować samochód-piaskarkę . . . 109
6. Czy w ramach ulgi termomodernizacyjnej można rozliczyć wydatek częściowo dofinansowany z dotacji – interpretacja MF . . . 111
7. Koszty podatkowe w przypadku konwersji wierzytelności na udziały w spółce – wyrok NSA . . . 113

VIII. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1. Czy można zaewidencjonować w pkpir fakturę za usługę cateringową . . . 115

IX. ZUS

1. Czy pracownica może zrezygnować z urlopu wychowawczego, by otrzymywać świadczenia chorobowe . . . 117

X. KADRY I PŁACE

1. Jakie dodatki przysługują za pracę wykonywaną w dniu wolnym i w nocy . . . 120
2. Czy podstawę ekwiwalentową należy uzupełniać w razie zatrudnienia pracownika w trakcie miesiąca i nieusprawiedliwionych nieobecności . . . 123

XI. INNE PODATKI I OPŁATY

1. Opodatkowanie budowli wewnątrz budynku – wyrok NSA . . . 125

XII. ORDYNACJA PODATKOWA

1. Kiedy prezes zarządu spółki może otrzymać decyzję o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań spółki na swoim osobistym majątku . . . 127

XIII. NOWOŚCI WYDAWNICZE

1. „Zakończenie i likwidacja działalności gospodarczej. Aspekty prawne, podatkowe i rachunkowe” . . . 129

I. AKTUALNOŚCI

1 Zmiany prawa – weszły w życie od 23 października do 11 listopada 2021 r.

Przygotowane na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 19 października do 16 listopada 2021 r.

23 października 2021 r.

1.1. Zmiana przepisów o podatku akcyzowym

23 października 2021 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o podatku akcyzowym. Umożliwia ona przejmowanie składu podatkowego innego podmiotu i kontynuowanie prowadzonej działalności bez konieczności uprzedniego wywożenia ze składu wyrobów akcyzowych, zatrzymywania procesów produkcyjnych i zapłaty akcyzy od tego, czego nie udało się wywieźć. Przed nowelizacją tylko następcy prawni mogli przejąć czyjś skład podatkowy i kontynuować w nim działalność.

Ustawa z 17 września 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym – Dz.U. z 2021 r. poz. 1917

Polecamy artykuł pt. „Rozszerzenie możliwości szybkiego przejęcia składu podatkowego – zmiany w akcyzie od 23 października 2021 r." – tylko w „Biuletynie VAT" i Inforlex – www.inforlex.pl/ewydania

31 października 2021 r.

1.2. Rejestry działalności na rzecz spółek lub trustów oraz w zakresie walut wirtualnych

Od 31 października 2021 r. działalność na rzecz spółek i trustów obejmującą m.in. zakładanie spółek oraz działalność w zakresie walut wirtualnych, obejmującą m.in. ich wymianę, uznano za działalność regulowaną. Prowadzenie tych dwóch rodzajów działalności jest uzależnione od spełnienia wymagań niekaralności, wiedzy, doświadczenia, a także wpisu do odpowiedniego rejestru. Za prowadzenie takiej działalności bez rejestracji grozi kara do 100 000 zł. Obowiązek rejestracji takiej działalności wprowadzony został w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.

MF wydał rozporządzenia określające:

- sposób i tryb składania wniosków o wpis do rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów, zmianę wpisu i wykreślenie z tego rejestru oraz zawiadomienia o zawieszeniu wykonywania tej działalności,
- sposób i tryb składania wniosków o wpis do rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych, zmianę wpisu i wykreślenie z tego rejestru oraz zawiadomienia o zawieszeniu wykonywania tej działalności.

MF wyznaczył także organ KAS właściwy do wykonywania zadań związanych z prowadzeniem wymienionych rejestrów. Jest to Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach.

Stosowne rozporządzenia w tych sprawach weszły w życie 31 października 2021 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 19 października 2021 r. w sprawie wniosku o wpis do rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów oraz zawiadomienia o zawieszeniu wykonywania tej działalności – Dz.U. z 2021 r. poz. 1936

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 21 października 2021 r. w sprawie wniosku o wpis do rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych oraz zawiadomienia o zawieszeniu wykonywania tej działalności – Dz.U. z 2021 r. poz. 1957

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 25 października 2021 r. w sprawie wyznaczenia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań organu właściwego do prowadzenia rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych – Dz.U. z 2021 r. poz. 1964

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 25 października 2021 r. w sprawie wyznaczenia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań organu właściwego do prowadzenia rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów – Dz.U. z 2021 r. poz. 1968

O obowiązku rejestracji działalności piszemy w artykule pt. „Usługi zakładania spółek i wymiany walut wirtualnych to działalność, która wymaga rejestracji" w bieżącym numerze „Mk" oraz na www.inforlex.pl/ewydania

2 listopada 2021 r.

1.3. Wystawianie faktur – nowe rozporządzenie

2 listopada 2021 r. weszło w życie nowe rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur. Nie zawiera ono zmian merytorycznych w stosunku do poprzednich regulacji w tym zakresie. Rozporządzenie zostało wydane w związku z upływem terminu obowiązywania poprzedniego rozporządzenia.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur – Dz.U. z 2021 r. poz. 1979

Na temat nowego rozporządzenia piszemy w artykule „Od 2 listopada 2021 r. obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur" – tylko na stronie www.inforlex.pl/ewydania

2 listopada 2021 r.

1.4. Zwrot VAT niektórym podmiotom – nowe rozporządzenie

2 listopada 2021 r. zostało opublikowane nowe rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom. Jest to konsekwencja zmian w ustawie o VAT wprowadzonych od 1 lipca 2021 r. w ramach tzw. pakietu e-commerce. Zmiany spowodowały, że rozszerzona została lista przypadków, w których uprawnione podmioty mogą występować o zwrot VAT.

Rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, czyli z dniem 4 listopada 2021 r., ale z mocą od dnia 1 lipca 2021 r. Takie rozwiązanie zostało wprowadzone ze względu na fakt wprowadzenia rozwiązań pakietu e-commerce od 1 lipca 2021 r.

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 20 października 2021 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom – Dz.U. z 2021 r. poz. 1982

Szerzej na temat zmian piszemy w artykule pt. „Nowe rozporządzenie w sprawie zwrotu VAT niektórym podmiotom" – tylko na stronie www.inforlex.pl/ewydania

5 listopada 2021 r.

1.5. Wyroby medyczne ze stawką 8% VAT

Obniżona do 8% stawka VAT ma zastosowanie do wszystkich wyrobów medycznych. Nie tylko tych objętych ustawą o wyrobach medycznych, ale też objętych rozporządzeniem unijnym Parlamentu Europejskiego i Rady (UE). Rozporządzenie obowiązuje od 5 listopada 2021 r., ale z mocą obowiązywania od 26 maja 2021 r.

Dla zapewnienia jednolitego opodatkowania VAT wszystkich wyrobów medycznych w załączniku do rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek, zawierającym wykaz towarów i usług objętych stawką 8%, wymienione zostały:

- w poz. 6 – wyroby medyczne, wyposażenie wyrobów medycznych, systemy i zestawy zabiegowe, w rozumieniu przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- w poz. 7 – usługi napraw i konserwacji wyrobów z poz. 6 (bez względu na PKWiU),
- w poz. 8 – usługi udzielenia licencji lub inne usługi o podobnym charakterze w stosunku do wyrobów, o których mowa w poz. 6 (bez względu na PKWiU).

Dodanie tych pozycji stanowi uzupełnienie poz. 13, 69 i 73 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, które odnoszą się wyrobów medycznych w rozumieniu ustawy z 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych dopuszczonych do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie obejmują natomiast wyrobów, do których stosuje się przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 października 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych – Dz.U. z 2021 r. poz. 2013

Szerzej na ten temat piszemy w artykule pt. „Wszystkie wyroby medyczne opodatkowane stawką 8%" – tylko na www.inforlex.pl/ewydania

11 listopada 2021 r.

1.6. Nowe wzory deklaracji wpłat na PFRON

11 listopada 2021 r. weszło w życie rozporządzenie w sprawie ustalenia wzorów deklaracji składanych Zarządowi Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych przez pracodawców zobowiązanych do wpłat na ten Fundusz. Określiło ono wzory:

- miesięcznych deklaracji składanych przez pracodawców zobowiązanych do wpłat na PFRON (DEK-1-0;DEK-1-a; DEK-1-b),
- wzory deklaracji wpłat na PFRON (DEK-1-u, DEK-2-a, DEK-2-b, DEK-2-u, DEK-W, DEK-Z),
- deklaracji rocznej wpłat na PFRON o symbolu DEK-R.

Do 10 marca 2022 r. deklaracje DEK-1-0, DEK-1-a, DEK-1-b, DEK-1-u, DEK-2-a, DEK-2--b, DEK-2-u, DEK-W, DEK-Z za okresy sprawozdawcze począwszy od lutego 2021 r. mogą być składane według wzorów określonych w przepisach dotychczasowych.

Rozporządzenie Ministra Rodziny i Polityki Społecznej z 29 września 2021 r. w sprawie ustalenia wzorów deklaracji składanych Zarządowi Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych przez pracodawców zobowiązanych do wpłat na ten Fundusz – Dz.U. z 2021 r. poz. 1939

2 Oczekują na wejście w życie 1 stycznia i 1 lutego 2022 r.

Przygotowane na podstawie aktów prawnych opublikowanych od 19 października do 16 listopada 2021 r.

1 stycznia 2022 r.

2.1. Składanie CIT-ST po zmianach

Od 1 stycznia 2022 r. zmieni się treść art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu:

1. Podatnicy posiadający zakłady (oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa ze względu na ich siedzibę są obowiązani składać do urzędu skarbowego, w terminie do dnia 31 marca każdego roku, informację zawierającą wykaz zakładów (oddziałów) oraz liczbę osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, świadczących pracę w poszczególnych zakładach (oddziałach) ze wskazaniem jednostek samorządu terytorialnego, na których obszarze są położone, według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedniego.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatkowej grupy kapitałowej reprezentowanej przez spółkę dominującą oraz podatnika opodatkowanego ryczałtem, o którym mowa w rozdziale 6b.

Minister Finansów został upoważniony do wydania rozporządzenia określającego wzór ww. informacji.

To istotna zmiana dla firm posiadających zakłady na terenie innych jednostek samorządu niż miejsce ich siedziby. Od 1 stycznia 2022 r. firmy te będą zobowiązane do składania tylko jednej informacji (dotychczas oznaczonej symbolem CIT-ST) w terminie do 31 marca każdego roku i według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedniego. Firmy te nie będą już musiały składać CIT-ST w terminie wpłat zaliczek na podatek.

Ustawa z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2021 r. poz. 1927

1 lutego 2022 r.

2.2. Zmiany przepisów ograniczających handel w niedziele i święta

Od 1 lutego 2022 r. zmienią się przepisy określające wyjątki od zakazu prowadzenia handlu w niedziele i święta. Zgodnie z nowymi zasadami zakaz handlu w niedziele i święta nie będzie dotyczył m.in. sklepów, które świadczą też usługi pocztowe, jeśli przychody z tej działalności przekroczą 40% przychodów danej placówki.

Zakaz handlu zostanie też złagodzony w przypadku przedsiębiorców – osób fizycznych, którzy prowadzą handel wyłącznie osobiście, we własnym imieniu i na własny rachunek. Będą oni mogli prowadzić handel w niedziele i święta, korzystając z nieodpłatnej pomocy członków rodziny.

Ustawa z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni – Dz.U. z 2021 r. poz. 1891

O zmianach piszemy w artykule pt. „Uszczelnienie zakazu handlu w niedziele i święta" – w bieżącym numerze „Mk" oraz na www.inforlex.pl/ewydania

3 W Sejmie

Na podstawie przeglądu ustaw będących przedmiotem prac Sejmu na posiedzeniu w dniach 16–17 listopada 2021 r.

Przegląd prac legislacyjnych Sejmu

W dniach 16–17 listopada 2021 r. Sejm pracował nad następującymi nowelizacjami:

- ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (projekt dotyczy przepisów regulujących zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów kolejowych),
- ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (projekt dotyczy m.in. wydłużenia terminu na dokonywanie płatności za pomocą Polskiego Bonu Turystycznego – do 30 września 2022 r.),
- ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (projekt dotyczy zwiększenia limitu zużywanego oleju napędowego na 1 ha upraw rolnych oraz limitu zużycia oleju napędowego w odniesieniu do 1 dużej jednostki przeliczeniowej (DJP) bydła).

Ustawa o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk sejmowy nr 1729) – II czytanie na posiedzeniu Sejmu 16 listopada 2021 r.

Ustawa o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 1731) – II czytanie na posiedzeniu Sejmu 16 listopada 2021 r.

Ustawa o zmianie ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (druk sejmowy nr 1451) – prace nad stanowiskiem Senatu na posiedzeniu Sejmu 17 listopada 2021 r.

Szerzej na temat projektów przeczytasz w artykułach: „Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów kolejowych – projekt", „Rząd planuje kolejne rozwiązania COVID-owe dla firm", „Zwrot akcyzy zawartej w paliwie wykorzystywanym w produkcji rolnej" – tylko na stronie cyfrowego wydania „Mk" – www.inforlex.pl/ewydania

4 Projekty

Na podstawie projektów przyjętych przez rząd oraz opublikowanych od 19 października do 17 listopada 2021 r.

4.1. Nowy wzór ewidencji przychodów – projekt

15 listopada 2021 r. został opublikowany projekt nowego rozporządzenia w sprawie ewidencji przychodów. Zgodnie z projektem od 1 stycznia 2022 r. ma obowiązywać nowy wzór ewidencji przychodów. Uwzględniono w nim stawki ryczałtu w wysokości 14% oraz 12%, które mają zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2022 r., a także inne zmiany wprowadzane od 1 stycznia 2022 r. w ramach Polskiego Ładu.

Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – opublikowany 15 listopada 2021 r. na www.legislacja.gov.pl

Więcej na temat projektu piszemy w artykule „W 2022 r. ewidencję przychodów trzeba będzie prowadzić na nowym wzorze – projekt rozporządzenia" – tylko na stronie cyfrowego wydania „Mk" – www.inforlex.pl/ewydania

Ewa Sławińska
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego"

5 Ważne terminy grudzień 2021 r.

6 grudnia*

ZUS

- zapłata składek za listopad 2021 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FS, FGŚP i FEP przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe; złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

VAT

- złożenie deklaracji VAT-14 o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych za listopad 2021 r.[1]

[1] Zgodnie z wyrokiem TSUE z 9 września 2021 r. w sprawie C855/19 polskie przepisy VAT ustanawiające obowiązek zapłaty podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw przed terminem, w którym podatek ten staje się wymagalny, są niezgodne z prawem UE. Wyrok TSUE dotyczy m.in. art. 99 ust. 11a ustawy o VAT, który nakłada obowiązek składania deklaracji VAT-14.

* Termin przeniesiony, bo 5 grudnia przypada w niedzielę

7 grudnia

PDOP

- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobranego przez płatnika w listopadzie 2021 r.
- przekazanie przez płatnika podatnikowi informacji CIT-7 o wysokości pobranego w listopadzie 2021 r. podatku dochodowego od dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach krajowych osób prawnych
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego pobranego w listopadzie 2021 r. od zagranicznych osób prawnych niemających siedziby lub zarządu na terytorium Polski z tytułów wskazanych w art. 21 ust. 1 updop, m.in. z tytułu odsetek i należności licencyjnych

KARTA PODATKOWA

- zapłata podatku dochodowego przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej za listopad 2021 r.

AKCYZA

- deklaracja o wpłacie akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (dotyczy samochodów osobowych sprzedanych w listopadzie 2021 r.) – AKC-P

10 grudnia

ZUS

- zapłata składek za listopad 2021 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FS i FP przez osoby fizyczne opłacające składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA

INTRASTAT

- złożenie zgłoszeń INTRASTAT za listopad 2021 r. (INTRASTAT-Przywóz, INTRASTAT-Wywóz)

15 grudnia

ZUS

- zapłata składek za listopad 2021 r. na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, FP, FS, FGŚP i FEP przez płatników niebędących jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi ani osobami fizycznymi opłacającymi składki wyłącznie za siebie oraz złożenie deklaracji rozliczeniowej ZUS DRA i raportów imiennych

Podatki lokalne

- zapłata podatku od nieruchomości i podatku leśnego za grudzień 2021 r.
  Uwaga!
  Rada gminy może przesunąć te terminy z uwagi na epidemię wirusa COVID-19.

Pracownicze Plany Kapitałowe

- wpłata do PPK za listopad 2021 r.

20 grudnia

PDOP

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób prawnych za listopad 2021 r.

- zapłata przez podatnika podatku od dochodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wykorzystanego niezgodnie z oświadczeniem o jego przeznaczeniu CIT-5

PDOF

- wpłata zaliczki miesięcznej na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaconych w listopadzie 2021 r. wynagrodzeń z umowy o pracę, umowy zlecenia i umowy o dzieło
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych w listopadzie 2021 r. dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz najmu, dzierżawy i innych podobnych umów,
- zapłata zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za listopad 2021 r. z tytułów określonych w art. 29, art. 30 ust. 1 pkt 2, 4–5a, 13–16 oraz art. 30a ust. 1 updof
- wpłata zaliczki na podatek dochodowy z tytułu wynagrodzenia ze stosunku pracy otrzymywanego z zagranicy, emerytur i rent zagranicznych otrzymywanych bez pośrednictwa banku, osobiście wykonywanej działalności, np. artystycznej, literackiej, udziału w organach stanowiących osób prawnych, działalności wykonywanej na podstawie kontraktu menedżerskiego, osobistego świadczenia usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło (dotyczy dochodów uzyskiwanych bez pośrednictwa płatników)

RYCZAŁT EWIDENCJONOWANY

- zapłata zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych za listopad 2021 r.

PFRON

- zapłata składki na PFRON i złożenie deklaracji (DEK-I-o, DEK-I-a, DEK-I-b, DEK-II-a, DEK-W) za listopad 2021 r.

27 grudnia**

VAT

- zapłata VAT i przesłanie pliku JPK_V7M i przesłanie pliku JPK_V7K za listopad 2021 r. (część ewidencyjna)
- złożenie deklaracji VAT-8 przez podatników zarejestrowanych jako VAT UE do celów dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT
- złożenie deklaracji VAT-9M oraz zapłata podatku przez podatników niemających obowiązku składania innych deklaracji VAT, którzy są zobowiązani do zapłat podatku z tytułu importu usług oraz dostawy towarów i świadczenia usług opodatkowanych u nabywcy (dotyczy czynności, dla których obowiązek podatkowy powstał w listopadzie 2021 r.)
- zapłata VAT i złożenie skróconej deklaracji VAT-12 w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu za listopad 2021 r.
- złożenie informacji podsumowującej VAT-UE za listopad 2021 r.

AKCYZA

- zapłata podatku akcyzowego i złożenie deklaracji AKC-4/AKC-4zo, AKC-4/A–AKC-4/F, AKC-4/H–AKC-4/N, AKC-WW, AKC-WG, AKC-EN, AKC-ST/AKC-STn

** Termin przeniesiony, bo 25 grudnia przypada w sobotę

PFRON
- złożenie dokumentów dotyczących dofinansowania do wynagrodzeń niepełnosprawnych pracowników za listopad 2021 r.

Inne obowiązki
- rozliczenie podatku cukrowego należnego za listopad 2021 r.
- rozliczenie podatku od sprzedaży detalicznej i złożenie deklaracji PSD-1 za listopad 2021 r.

28 grudnia

Inne obowiązki
- wpłata z zysku w przedsiębiorstwach państwowych i jednoosobowych spółkach Skarbu Państwa oraz złożenie deklaracji WZP-1M – przedsiębiorstwa i WZS-1M – spółki

KARTA PODATKOWA
- zapłata podatku dochodowego przez podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej za grudzień 2021 r.

31 grudnia

VAT
- złożenie deklaracji VII-DO za listopad 2021 r. dla rozliczenia podatku VAT w zakresie procedury importu (IOSS) przez podatnika (lub przez pośrednika – gdy państwem identyfikacji jest Polska)

PFRON
- przekazanie przez osoby niepełnosprawne prowadzące działalność gospodarczą wniosku do PFRON o refundację zapłaconych składek emerytalno-rentowych za listopad 2021 r.

PDOP
- przekazanie (drogą elektroniczną) Szefowi KAS informacji o cenach transferowych TPR-C, której termin złożenia upłynął we wrześniu 2021 r.
- złożenie (drogą elektroniczną) urzędowi skarbowemu oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, którego termin złożenia upłynął we wrześniu 2021 r.
- złożenie przez spółkę jawną, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne informacji CIT-15J (z załącznikiem CIT/JW) – jeżeli rok obrotowy spółki pokrywa się z kalendarzowym

PFRON
- przekazanie przez osoby niepełnosprawne prowadzące działalność gospodarczą wniosku o refundację zapłaconych składek emerytalno-rentowych za listopad 2021 r.

PRAWO PRACY
- ostateczny termin sporządzenia planu urlopów na 2022 r.
- ustalenie stanu zatrudnienia do dokonania korekty odpisu na ZFŚS za 2021 r.

©℗

oprac. **Sławomir Biliński**

II. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1 Usługi zakładania spółek i wymiany walut wirtualnych to działalność, która wymaga rejestracji

Od 31 października 2021 r. działalność na rzecz spółek i trustów, obejmującą m.in. zakładanie spółek oraz działalność w zakresie walut wirtualnych obejmującą m.in. ich wymianę, uznano za działalność regulowaną. Prowadzenie tych dwóch rodzajów działalności jest uzależnione od spełnienia wymagań niekaralności, wiedzy, doświadczenia, a także wpisu do odpowiedniego rejestru. Za prowadzenie takiej działalności bez rejestracji grozi kara do 100 000 zł.

Po pierwsze, należy uspokoić tych przedsiębiorców, którzy już prowadzą działalność na rzecz spółek i trustów oraz działalność w zakresie walut wirtualnych. Wejście w życie z dniem 31 października 2021 r. przepisów nakładających obowiązek rejestracji tego typu działalności nie oznacza, że już w tym dniu powinni być zarejestrowani. Ustawodawca dał przedsiębiorcom wykonującym te rodzaje działalności pół roku na dostosowanie swojej działalności do wymogów określonych przepisami i wpisanie jej do odpowiedniego rejestru. Oznacza to, że mają oni na to czas do końca kwietnia 2022 r.

Inaczej jest z przedsiębiorcami, którzy rozpoczynają prowadzenie ww. działalności regulowanej po 31 października 2021 r. Ci powinni uzyskać wpis do odpowiedniego rejestru zanim rozpoczną wykonywanie działalności na rzecz spółek i trustów lub działalności w zakresie walut wirtualnych.

1. Kto powinien zarejestrować „działalność na rzecz spółek i trustów”

Działalność na rzecz spółek i trustów wykonują przedsiębiorcy, którzy świadczą usługi polegające na:

a) tworzeniu osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej,

b) pełnieniu funkcji członka zarządu lub umożliwianiu innej osobie pełnienia tej funkcji lub podobnej funkcji w osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej,

c) zapewnianiu siedziby, adresu prowadzenia działalności lub adresu korespondencyjnego oraz innych pokrewnych usług osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej,

d) działaniu lub umożliwieniu innej osobie działania jako powiernik trustu, który powstał w drodze czynności prawnej,

e) działaniu lub umożliwieniu innej osobie działania jako osoba wykonująca prawa z akcji lub udziałów na rzecz podmiotu innego niż spółka notowana na rynku regulowanym

podlegającym wymogom dotyczącym ujawniania informacji zgodnie z prawem Unii Europejskiej lub podlegająca równoważnym standardom międzynarodowym.

Przedsiębiorcy, którzy wykonują taką działalność (np. dość powszechnie oferowaną działalność polegającą na zakładaniu spółek), powinni mieć świadomość, że jest to działalność regulowana i zgodnie z przepisami obowiązującymi od 31 października 2021 r. może być wykonywana tylko po spełnieniu wymogów określonych przepisami oraz po uzyskaniu wpisu do rejestru. Jedynie przedsiębiorcy prowadzący działalność w dniu wejścia w życie nowych wymogów, czyli prowadzący taką działalność w dniu 31 października 2021 r., mogą jeszcze nadal ją prowadzić bez wpisu do rejestru, ale nie dłużej niż do końca kwietnia 2022 r.

UWAGA! Obowiązek uzyskania wpisu do rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów nie obejmuje:

- radców prawnych,
- adwokatów oraz
- spółek, o których mowa w art. 8 ustawy z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych i art. 4a ustawy z 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 i 2320).

1.1. Jakie wymogi trzeba spełnić, aby zarejestrować działalność na rzecz spółek i trustów

Przedsiębiorca wykonujący działalność na rzecz spółek i trustów musi spełnić następujące wymogi:

- Wymóg niekaralności:
  Działalność na rzecz spółek lub trustów nie może być wykonywana przez:
  1) osobę fizyczną, która została prawomocnie skazana za umyślne przestępstwo przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego, przeciwko wymiarowi sprawiedliwości, przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu i interesom majątkowym w obrocie cywilnoprawnym, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, przestępstwo, o którym mowa w art. 165a ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, przestępstwo popełnione w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej lub umyślne przestępstwo skarbowe;
  2) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w której wspólnicy, którym powierzono prowadzenie spraw spółki, lub uprawnieni do reprezentacji spółki, lub członkowie organów zarządzających, zostali prawomocnie skazani za przestępstwo, o którym mowa w pkt 1, lub umyślne przestępstwo skarbowe.

  Wymóg niekaralności stosuje się również do osób kierujących wykonywaniem czynności związanych z prowadzeniem działalności na rzecz spółek lub trustów oraz do beneficjenta rzeczywistego podmiotu prowadzącego taką działalność.
- Wymóg posiadania odpowiedniej wiedzy lub doświadczenia przy wykonywaniu działalności na rzecz spółek lub trustów:

Osoby fizyczne są obowiązane posiadać wiedzę lub doświadczenie związane z działalnością na rzecz spółek lub trustów. Warunek ten uznaje się za spełniony w przypadku:

1) ukończenia szkolenia lub kursu obejmujących prawne lub praktyczne zagadnienia związane z działalnością na rzecz spółek lub trustów lub
2) wykonywania, przez okres co najmniej roku, czynności związanych z działalnością na rzecz spółek lub trustów – potwierdzonych odpowiednimi dokumentami.

Tylko przedsiębiorcy, którzy spełniają wymienione wymogi, mogą być wpisani do rejestru działalności na rzecz spółek i trustów i prowadzić tego rodzaju działalność.

1.2. Jak złożyć wniosek o wpis do rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów

Rejestr prowadzi Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach. Wniosek o wpis do rejestru można złożyć od 31 października 2021 r. wyłącznie w formie elektronicznej za pośrednictwem platformy ePUAP.

Do wniosku należy dołączyć oświadczenie przedsiębiorcy zawierające dwa elementy:

1) oświadczenie w brzmieniu: „Oświadczam, że dane zawarte we wniosku są kompletne i zgodne z prawdą. Znane mi są warunki wykonywania działalności na rzecz spółek lub trustów, o której mowa w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2020 r. poz. 971, 875, 1086 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 187 i 815). W szczególności oświadczam, że spełnione są warunki, o których mowa w art. 129b i art. 129c wymienionej ustawy.";
2) klauzulę zastępującą pouczenie organu podatkowego o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.".

1.3. Kiedy organ dokona wpisu do rejestru

Organ właściwy w sprawach rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów:

- dokonuje wpisu do tego rejestru w terminie 14 dni od dnia wpływu wniosku o wpis wraz z oświadczeniem albo
- odmawia, w drodze decyzji, dokonania wpisu do tego rejestru.

Organ może odmówić wpisu do rejestru, jeżeli:

1) wniosek jest niekompletny i nie został uzupełniony w wyznaczonym terminie;
2) dane zawarte we wniosku są niezgodne ze stanem faktycznym.

Ponadto organ właściwy w sprawach rejestru:

- prostuje z urzędu wpisy do rejestru zawierające oczywiste błędy lub omyłki oraz
- należy zawiadomić o zmianie danych wpisanych do rejestru (wniosek w sprawie zmiany danych trzeba złożyć w ciągu 14 dni od zdarzenia, które spowodowało zmianę danych);
- należy zawiadomić pisemnie o zawieszeniu wykonywania działalności w terminie 14 dni od dnia zawieszenia jej wykonywania;
- wykreśla podmiot z rejestru (na wniosek zarejestrowanego podmiotu, po uzyskaniu informacji z CEiDG o wykreśleniu podmiotu z rejestru oraz w przypadku niespełniania wymogów lub złożenia nieprawdziwego oświadczenia).

2. Kto powinien zarejestrować działalność w zakresie walut wirtualnych

Działalność w zakresie walut wirtualnych wykonują przedsiębiorcy, którzy świadczą usługi w zakresie:

a) wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi i środkami płatniczymi,

b) wymiany pomiędzy walutami wirtualnymi,

c) pośrednictwa w wymianie, o której mowa w lit. a lub b,

d) prowadzenia rachunków w formie elektronicznej zapewniających osobom uprawnionym możliwość korzystania z jednostek walut wirtualnych, w tym przeprowadzania transakcji ich wymiany.

Przedsiębiorcy, którzy wykonują taką działalność, powinni mieć świadomość, że jest to działalność regulowana i zgodnie z przepisami obowiązującymi od 31 października 2021 r. może być wykonywana tylko po spełnieniu wymogów określonych przepisami oraz po uzyskaniu wpisu do rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych. Jedynie przedsiębiorcy prowadzący działalność w dniu wejścia w życie nowych wymogów, czyli prowadzący taką działalność 31 października 2021 r., mogą jeszcze nadal ją prowadzić bez wpisu do rejestru, ale nie dłużej niż do końca kwietnia 2022 r.

2.1. Jakie wymogi trzeba spełnić, aby zarejestrować działalność w zakresie walut wirtualnych

Przedsiębiorca wykonujący działalność w zakresie walut wirtualnych musi spełnić następujące wymogi:

- wymóg niekaralności (analogicznie jak przedsiębiorcy prowadzący działalność na rzecz spółek i trustów);
- wymóg posiadania odpowiedniej wiedzy lub doświadczenia przy wykonywaniu działalności w zakresie walut wirtualnych (analogicznie jak przedsiębiorcy prowadzący działalność na rzecz spółek i trustów).

2.2. Jak złożyć wniosek o wpis do rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych

Wpisu do rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych dokonuje się na podstawie wniosku przedsiębiorcy wniesionego w formie elektronicznej.

Do wniosku należy dołączyć oświadczenie przedsiębiorcy zawierające dwa elementy:

- oświadczenie w brzmieniu: „Oświadczam, że dane zawarte we wniosku są kompletne i zgodne z prawdą. Znane mi są warunki wykonywania działalności w zakresie walut wirtualnych, o której mowa w ustawie z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2020 r. poz. 971, 875, 1086 i 2320 oraz z 2021 r. poz. 187 i 815). W szczególności oświadczam, że spełnione są warunki, o których mowa w art. 129n i art. 129o wymienionej ustawy.";
- klauzulę zastępującą pouczenie organu podatkowego o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.".

2.3. Kiedy organ dokona wpisu do rejestru

Organ właściwy w sprawach rejestru działalności w zakresie walut wirtualnych:

- dokonuje wpisu do tego rejestru w terminie 14 dni od dnia wpływu wniosku o wpis wraz z oświadczeniem albo
- odmawia, w drodze decyzji, dokonania wpisu do tego rejestru (jeżeli wniosek jest niekompletny i nie został uzupełniony w wyznaczonym terminie lub dane zawarte we wniosku są niezgodne ze stanem faktycznym).

Zmiany wpisu w rejestrze są dokonywane na zasadach analogicznych do rejestru działalności na rzecz spółek i trustów odnośnie:

- prostowania wpisu do rejestru z powodu oczywistych błędów lub omyłek,
- zmiany danych zawartych w rejestrze,
- obowiązku zawiadomienia o zawieszeniu działalności,
- wykreślenia z rejestru.

3. Kara za prowadzenie działalności bez wpisu do rejestru

Za prowadzenie działalności na rzecz spółek i trustów lub działalności w zakresie walut wirtualnych bez wpisu do odpowiedniego rejestru grozi kara pieniężna do wysokości 100 000 zł (art. 153a i art. 153b ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy).

4. Informacje na temat rejestrów

Informacje na temat rejestrów są publikowane na stronie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach w zakładkach:

- rejestr działalności na rzecz spółek lub trustów,
- rejestr działalności w zakresie walut wirtualnych.

Są tam także publikowane formularze:

- wniosku o wpis do rejestru,
- wniosku o zmianę wpisu do rejestru,
- wniosku o wykreślenie z rejestru,
- zawiadomienia o zawieszeniu działalności.

Także na stronie BIP MF znajdują się zakładki: Rejestr działalności na rzecz spółek lub trustów oraz Rejestr działalności w zakresie walut wirtualnych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 ust. 1 pkt 12 i 16, art. 129a–129z, art. 153a, art. 153b ustawy z 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – Dz.U. z 2021 r. poz. 1132; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1535
- rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 19 października 2021 r. w sprawie wniosku o wpis do rejestru działalności na rzecz spółek lub trustów oraz zawiadomienia o zawieszeniu wykonywania tej działalności – Dz.U. z 2021 r. poz. 1936

©℗

Ewa Sławińska
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

2 Składka zdrowotna dla przedsiębiorców w 2022 r.

Od 1 stycznia 2022 r. przedsiębiorcy będą ustalać składkę zdrowotną indywidualnie. Jej podstawa (lub stopa procentowa) będzie uzależniona od formy opodatkowania oraz od uzyskanego dochodu. Minimalna kwota składki zdrowotnej wyniesie 270,90 zł (9% minimalnego wynagrodzenia za pracę).

W zależności od tego, jaką formę opodatkowania wybiorą w 2022 r. przedsiębiorcy, będą opłacać składkę zdrowotną w różnej wysokości. Stawka procentowa tej składki będzie uzależniona od przychodu albo dochodu, a także od minimalnego wynagrodzenia.

Przedsiębiorcy opodatkowani według skali podatkowej (na zasadach ogólnych) będą płacili składkę zdrowotną w wysokości 9% faktycznie uzyskiwanych dochodów.

W przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą i opłacających podatek liniowy składka zdrowotna wyniesie 4,9% podstawy wymiaru. Jednak jej wysokość nie będzie mogła być niższa od kwoty 9% minimalnego wynagrodzenia za pracę (w 2022 r. będzie to 270,90 zł).

W przypadku osób rozliczających się ryczałtowo zmieni się sposób ustalania podstawy jej wymiaru. Sama wysokość procentowa się nie zmieni i będzie wynosiła 9%. Podstawa wymiaru składki zdrowotnej będzie zależała od rocznego przychodu podatnika rozliczającego się ryczałtowo. Jeżeli:

- roczny przychód wyniesie do 60 000 zł – to podstawą składki zdrowotnej będzie 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku,
- roczny przychód wyniesie od 60 000 zł do 300 000 zł – podstawą składki zdrowotnej będzie 100% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku,
- roczny przychód przekroczy 300 000 zł – wówczas podstawą składki zdrowotnej będzie 180% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku.

U podatników rozliczających się na karcie podatkowej składka zdrowotna w wysokości 9% będzie liczona od minimalnego wynagrodzenia za pracę. W 2022 r. wyniesie 270,90 zł. Będzie ona dotyczyć tylko tych przedsiębiorców, którzy będą kontynuować tę formę opodatkowania. Od 2022 r. nie będzie możliwy wybór karty podatkowej dla pozostałych przedsiębiorców.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 5–6, art. 89 ustawy z 1 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych – ustawa oczekuje na publikację w Dzienniku Ustaw

©℗

Agata Pinzuł
specjalista w zakresie ubezpieczeń społecznych, redaktor „MONITORA księgowego”

Szczegółowe zasady rozliczania składki zdrowotnej w 2022 r. – już w następnym numerze „MONITORA księgowego”

3 Od 1 stycznia 2022 r. nowe zasady wprowadzania majątku prywatnego do firmy

Od 1 stycznia 2022 r. zmienią się zasady ustalania wartości początkowej składników majątku prywatnego wprowadzanych do firmy. Wartość ta nie będzie mogła być wyższa od wartości rynkowej tych składników.

Podatnicy, wprowadzając składniki majątku prywatnego do firmy, muszą ustalić ich wartość początkową. Obecnie wartość ta jest ustalana według ceny nabycia takich składników, bez uwzględniania spadku ich wartości. W praktyce oznacza to amortyzację używanego środka trwałego tak jak nowego. Od 1 stycznia 2022 r. zmienią się zasady ustalania wartości początkowej składników majątku. Wartość ta będzie ustalana według ceny ich nabycia, z tym zastrzeżeniem, że nie będzie ona mogła być wyższa od ich wartości rynkowej.

W związku z nadchodzącymi zmianami podatnicy zamierzający wprowadzić do działalności składnik majątku prywatnego, który nabyli kilka lat temu, powinni to zrobić do końca 2021 r. Dzięki temu, mimo że wartość rynkowa takiego składnika spadła, będą mogli ustalić jego wartość początkową według ceny nabycia. Jeżeli podatnik nie wprowadzi takiego składnika do działalności w 2021 r., a zrobi to dopiero w 2022 r., będzie mógł ustalić jego wartość początkową według ceny nabycia, ale w wysokości nie wyższej niż jego wartość rynkowa. To oznacza dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w niższej wysokości od tej, która przysługiwałaby podatnikowi, gdyby zdecydował się na wprowadzenie składnika majątku prywatnego do firmy do końca 2021 r.

PRZYKŁAD

Podatnik nabył w 2017 r. samochód osobowy. Cena nabycia to 130 000 zł. Aktualna wartość rynkowa tego samochodu to 60 000 zł. Jeżeli podatnik zdecyduje się na wprowadzenie go do ewidencji środków trwałych do końca 2021 r., to odpisów amortyzacyjnych będzie dokonywał od 130 000 zł. Jeżeli zrobi to w 2022 r., odpisów amortyzacyjnych będzie mógł dokonywać tylko od kwoty 60 000 zł. W takim przypadku koszty amortyzacji tego samochodu będą o 70 000 zł niższe niż w sytuacji, w której zdecydowałby się wprowadzić ten samochód do ewidencji jeszcze w 2021 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22g ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

Katarzyna Wojciechowska
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych i VAT, redaktor „MONITORA księgowego”

4 W 2022 r. z karty podatkowej skorzystają tylko podatnicy kontynuujący działalność gospodarczą

Od 1 stycznia 2022 r. karta podatkowa zostanie zlikwidowana. Prawo do opodatkowania w tej formie zachowają tylko podatnicy opodatkowani nią 31 grudnia 2021 r.

Karta podatkowa to najprostsza z form opodatkowania podatkiem dochodowym. Od 1 stycznia 2022 r. zostanie zlikwidowana możliwość wyboru tej formy opodatkowania. Takie zmiany wprowadził Polski Ład. Na zasadzie praw nabytych z opodatkowania kartą podatkową w 2022 r. będą mogli skorzystać tylko podatnicy, którzy są opodatkowani w tej formie w 2021 r. Będą oni mogli kontynuować opodatkowanie kartą w 2022 r.

Z uwagi na wprowadzone zmiany, podatnicy, którzy planują rozpoczęcie działalności w najbliższym czasie i chcieliby skorzystać z opodatkowania w formie karty podatkowej, powinni jak najszybciej, tj. do końca grudnia 2021 r., założyć działalność gospodarczą. W przypadku podatników rozpoczynających działalność gospodarczą wniosek o zastosowanie opodatkowania w tej formie składa się bowiem przed rozpoczęciem tej działalności. Podatnicy, którzy postąpią w ten sposób, będą mogli wybrać opodatkowanie kartą na 2021 r. i kontynuować tę formę opodatkowania w 2022 r. Podatnicy, którzy nie rozpoczną działalności w 2021 r., a zrobią to dopiero w 2022 r., zostaną pozbawieni prawa do opodatkowania kartą podatkową.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29 ust. 1 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.
- art. 65 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania do druku ustawa oczekiwała na publikację

©℗

Katarzyna Wojciechowska
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych i VAT, redaktor „MONITORA księgowego”

5 MF ostrzega przed podawaniem nieprawidłowego PESEL lub NIP pracownika w PIT-11 za 2021 r.

MF przypomina płatnikom o obowiązku wpisywania prawidłowego identyfikatora podatkowego NIP/PESEL podatnika (pracownika) w dokumentach PIT. Błędem jest np. wpisywanie ciągu takich samych cyfr (jak np. 1111111111 czy 9999999999). Rzetelne wpisanie danych w informacjach przekazywanych do urzędu skarbowego pozwoli na jednoznaczną identyfikację pracownika.

Prawidłowe wpisanie NIP/PESEL pracownika umożliwia:

- wygenerowanie i udostępnienie przez urząd skarbowy pracownikowi zeznania podatkowego w usłudze Twój e-PIT na podatki.gov.pl,
- zalogowanie się przez pracownika do usługi Twój e-PIT z wykorzystaniem jego danych podatkowych PESEL lub NIP,
- złożenie zeznania podatkowego przy użyciu np. bezpłatnego systemu e-Deklaracje, dostępnego na podatki.gov.pl,
- skorzystanie przez pracownika z przysługujących ulg i odliczeń oraz zwrotu nadpłaty podatku.

Tym samym brak właściwego PESEL lub NIP w przekazywanych informacjach podatkowych uniemożliwi bądź utrudni pracownikowi wywiązanie się z jego obowiązków podatkowych w PIT.

Od 1 czerwca 2021 r. urzędy gminy mogą nadawać numer PESEL cudzoziemcom

Od 1 czerwca 2021 r. urzędy gminy mogą nadawać cudzoziemcom numer PESEL do celów podatkowych na ich wniosek.

Dzięki zmianom płatnicy mogą wywiązać się z obowiązku wskazywania prawidłowego identyfikatora podatkowego swoich pracowników. To natomiast daje urzędom skarbowym możliwość jednoznacznej identyfikacji podatnika i udostępnienia mu zeznania podatkowego, np. w usłudze Twój e-PIT.

ŹRÓDŁO:

- komunikat MF z 20 października 2021 r. pt. „Płatniku, pamiętaj o właściwym PESEL lub NIP swojego pracownika” – opubl. na www.mofnet.gov.pl

©℗

Katarzyna Wojciechowska
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego”

6 Aplikacja e-Deklaracje Desktop dostępna tylko do końca 2021 r.

MF przypomniało, że 31 grudnia 2021 r. przestanie udostępniać aplikację e-Deklaracje Desktop. Użytkownicy, którzy chcą zachować deklaracje wysłane przez aplikację, mogą je zapisać jako pliki PDF. Od 1 stycznia 2022 r. nadal będzie można wysyłać przez bramkę e-Deklaracje formularze interaktywne z wykorzystaniem wtyczki (plug-in).

Formularze (deklaracje oraz urzędowe potwierdzenia odbioru – UPO), które znajdują się w zakładce „Moje rozliczenia”, można zapisać w formie PDF lub wydrukować. Aby to zrobić, należy skorzystać z paska narzędzi Adobe Readera, który jest dostępny nad otwartym formularzem (po kliknięciu ikony dyskietki otworzy się okno z pytaniem o miejsce zapisania pliku, a po kliknięciu ikony drukarki – okno parametrów wydruku).

Od 1 stycznia 2022 r. w zakładce e-Deklaracje nie będą dostępne instrukcje i pliki instalacyjne aplikacji.

Dlaczego warto zachować formularze z e-Deklaracje Desktop

Deklaracje złożone przez aplikację e-Deklaracje Desktop w poprzednich latach mogą być niezbędne w przypadku:

- składania zeznań lub deklaracji drogą elektroniczną, zarówno za pośrednictwem usługi Twój e-PIT, dostępnej w serwisie e-Urząd Skarbowy, formularzy interaktywnych, jak i formularzy online,
- konieczności sprawdzenia poprawności danych w deklaracjach składanych do urzędu skarbowego oraz przy ewentualnym składaniu korekty tych deklaracji.

Formularze interaktywne wysyłane przez bramkę e-Deklaracje – bez zmian

Zmiany nie dotyczą formularzy interaktywnych wysyłanych przez bramkę e-Deklaracje. Oznacza to, że formularze interaktywne będą nadal udostępniane i będzie je można wysyłać z wykorzystaniem wtyczki (plug-in).

ŹRÓDŁO:

- komunikat MF z 21 października 2021 r. pt. „Aplikacja e-Deklaracje Desktop dostępna tylko do końca 2021 roku” – opubl. na www.mofnet.gov.pl

Katarzyna Wojciechowska
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych, redaktor „MONITORA księgowego”

7 Jak składać i wypełniać informację TPR – informator MF

MF opublikowało zaktualizowane zestawienie odpowiedzi na pytania w zakresie obowiązków dotyczących raportowania cen transferowych (informacja o cenach transferowych TPR). W aktualizacji rozszerzono odpowiedzi na pytania zawarte w pierwszej wersji dokumentu (z września 2020 r.) oraz dodano nowe zagadnienia. Przypominamy, że z powodu epidemii COVID-19 podatnicy o kalendarzowym roku podatkowym składają informacje TPR za 2020 r. w terminie do 31 grudnia 2021 r.

Kto ma obowiązek składania informacji TPR

Informacje o cenach transferowych muszą składać podmioty zobowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych oraz podmioty, które byłyby zobowiązane do jej sporządzenia, ale korzystają ze zwolnienia dla transakcji krajowych (art. 11t ust. 1 updop i art. 23zf ust. 1 updof). Przy czym formularz TPR obejmuje tylko te transakcje, które przekraczają progi dokumentacyjne dla:

- transakcji towarowych i finansowych – powyżej 10 mln zł,
- transakcji usługowych i pozostałych – powyżej 2 mln zł.

Warto podkreślić, że obowiązek składania informacji TPR dotyczy również podmiotów, które przeprowadzają kontrolowane transakcje z podmiotami z siedzibą w tzw. rajach podatkowych.

Kiedy składać informacje TPR

Termin złożenia informacji TPR wynosi 9 miesięcy po zakończeniu roku podatkowego. Dla podatników, których rok podatkowy jest zgodny z kalendarzowym, termin ten mija 30 września. W związku z wprowadzonym stanem epidemii termin złożenia TPR uległ przedłużeniu o 3 miesiące.

Ponieważ u większości podatników rok podatkowy odpowiada kalendarzowemu, to dla nich termin złożenia informacji TPR za 2020 r. przypadnie właśnie na koniec grudnia 2021 r.

W przypadku pozostałych podatników, czyli podatników, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy, termin złożenia TPR także został przedłużony o 3 miesiące. Chodzi o podatników, dla których obowiązek ten pierwotnie przypadał w okresie między 1 lipca a 31 grudnia 2021 r.

Co zawierają informacje TPR

Podatnicy CIT i PIT składają odpowiednio informacje TPR na drukach TPR-$C_{(3)}$ i TPR-$P_{(3)}$ według wzorów obowiązujących za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2019 r. W informacji należy wpisać informacje o transakcjach zawieranych:

- pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz
- z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (w tzw. rajach podatkowych).

Zaktualizowany pod koniec października br. informator TPR zawiera praktyczne przykłady prezentujące rekomendowany sposób wypełnienia informacji TPR, m.in. dla transakcji finansowych, ubezpieczeniowych lub kontraktów wieloletnich. Zapoznanie się z treścią informatora jest wskazane dla wszystkich zobowiązanych do złożenia informacji TPR.

ŹRÓDŁO:

- komunikat MF z 22 października 2021 r. pt. „ TPR – pytania i odpowiedzi (edycja druga)" – opubl. na www.mf.gov.pl

Informacja MF z 22 października 2021 r. dotycząca TPR została opublikowana na stronie cyfrowego wydania „Mk" w formie internetowego dodatku – www.inforlex.pl/ewydania

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 31z ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1842; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1777

Sławomir Biliński
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

8 Kto będzie płatnikiem zasiłków w 2022 r.

Przedsiębiorca zgłaszający na 30 listopada 2021 r. do ubezpieczenia chorobowego (obowiązkowo lub dobrowolnie) powyżej 20 osób będzie płatnikiem zasiłków w 2022 r. Zostanie on zobowiązany do ustalania wysokości i wypłaty świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Mniejsza liczba osób ubezpieczonych (20 lub mniej) na ten dzień spowoduje, że w kolejnym roku kalendarzowym zasiłki będzie wypłacał ZUS.

Obowiązek wypłaty zasiłków w kolejnym roku kalendarzowym zależy od liczby ubezpieczonych zgłoszonych do ubezpieczenia chorobowego według stanu na 30 listopada danego roku (z jednym wyjątkiem, o którym piszemy w dalszej części artykułu).

Jeżeli:

- ustalona przez pracodawcę na 30 listopada liczba osób podlegających ubezpieczeniu chorobowemu przekracza 20, to pracodawca będzie zobowiązany w przyszłym roku do wypłat zasiłków z ubezpieczenia chorobowego,
- płatnik składek zgłasza do ubezpieczenia chorobowego nie więcej niż 20 ubezpieczonych, to zasiłki z tego ubezpieczenia wypłaci ZUS.

PRZYKŁAD

Na 30 listopada 2021 r. spółka z o.o. zatrudnia 16 pracowników, 4 pracowników młodocianych oraz 2 zleceniobiorców podlegających dobrowolnemu ubezpieczeniu chorobowemu. Składkę na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe pracodawca opłaca także za siebie i za żonę jako osobę współpracującą. Ze względu na to, że firma zgłasza do ubezpieczenia chorobowego powyżej 20 ubezpieczonych (16 + 4+ 2 + 2), od 1 stycznia 2022 r. będzie zobowiązana do ustalania i wypłaty zasiłków z ubezpieczenia chorobowego i wypadkowego.

Warto przypomnieć, że zmniejszenie lub zwiększenie liczby ubezpieczonych w okresie po 30 listopada danego roku nie powoduje zmiany płatnika zasiłków. Taka zmiana może nastąpić dopiero w kolejnym roku kalendarzowym.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. zgłaszała do ubezpieczenia chorobowego na 30 listopada 2021 r. 25 pracowników. To spowodowało, że w 2022 r. uzyskała prawo do naliczania i wypłacania świadczeń chorobowych. W międzyczasie nastąpiła redukcja etatów i od 1 lutego 2022 r. liczba pracowników zmniejszyła się do 18 osób. Bez względu na to spółka nadal zostanie płatnikiem zasiłków do końca 2022 r. Dopiero od stycznia 2023 r. (o ile na 30 listopada 2022 r. liczba osób zgłoszonych do ubezpieczenia chorobowego nie przekroczy 20), obowiązki płatnika zasiłków przejmie ZUS.

Ustalenie liczby ubezpieczonych na 30 listopada danego roku

Od ustalenia prawidłowej liczby zgłoszonych do ubezpieczenia chorobowego zależy obowiązek wypłaty świadczeń bądź jego ustanie. Do liczby ubezpieczonych należy wliczyć

osoby podlegające temu ubezpieczeniu zarówno obowiązkowo (np. pracownicy, uczniowie), jak i dobrowolnie (np. zleceniobiorcy, osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą oraz osoby z nimi współpracujące). Nie należy natomiast wliczać osób:

- przebywających na urlopie bezpłatnym,
- przebywających na urlopie wychowawczym oraz
- duchownych podlegających ubezpieczeniu chorobowemu.

Należy też pamiętać o tym, że każdą osobę należy liczyć jako jednego ubezpieczonego, bez względu na rodzaj umowy o pracę czy wymiar czasu pracy.

PRZYKŁAD

Spółka akcyjna na 30 listopada 2021 r. zatrudniała 16 osób na pełen etat, 3 osoby na 1/4 etatu, 2 osoby na 3/4 etatu oraz 4 uczniów. Wszystkie osoby podlegają obowiązkowo ubezpieczeniu chorobowemu. Zatem łącznie spółka zgłosiła do ubezpieczenia chorobowego 25 osób (16+3+2+4), dlatego w 2022 r. będzie uprawniona do ustalania prawa i wypłaty świadczeń chorobowych. Nie ma w tym przypadku znaczenia wymiar etatu.

PRZYKŁAD

Warsztat samochodowy zatrudnia 2 pracowników, 10 uczniów i 18 zleceniobiorców. Na 30 listopada 2021 r. firma zgłosiła do ubezpieczenia chorobowego 17 ubezpieczonych (tj. 2 pracowników, 10 uczniów oraz 5 zleceniobiorców, którzy przystąpili do dobrowolnego ubezpieczenia chorobowego). Pomimo że warsztat zatrudnia 30 osób, ubezpieczeniem chorobowym jest objętych tylko 17 osób, a to oznacza, że w 2022 r. płatnikiem zasiłków będzie ZUS.

Ustalenie płatnika zasiłków w przypadku rozpoczęcia działalności w 2021 r.

Płatnicy, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą i na dzień 30 listopada 2021 r. nie zgłaszali nikogo do ubezpieczenia chorobowego, ustalają liczbę ubezpieczonych według stanu na pierwszy miesiąc, w którym dokonali zgłoszenia do ubezpieczenia chorobowego.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. rozpoczęła działalność 1 lipca 2021 r. Pierwszych 15 pracowników i 10 zleceniobiorców zatrudniła jednak dopiero od 1 grudnia 2021 r. Tylko 6 ze zleceniobiorców przystąpiło do dobrowolnego ubezpieczenia chorobowego. Spółka ustali liczbę ubezpieczonych zgłoszonych do ubezpieczenia chorobowego w grudniu 2021 r. Bowiem jest to pierwszy miesiąc, w którym dokonała zgłoszenia ubezpieczonych. W związku z tym, że do ubezpieczenia chorobowego przystąpiło 15 pracowników (obowiązkowo) oraz 6 zleceniobiorców (dobrowolnie), spółka w 2022 r. stanie się płatnikiem zasiłków.

Zmiana płatnika zasiłków z pracodawcy na ZUS

W przypadku gdy od nowego roku kalendarzowego nastąpi zmiana płatnika zasiłków z pracodawcy na ZUS, ZUS przejmie wypłatę zasiłków od 1 stycznia. Dotyczy to również tych zasiłków, których realizację rozpoczął w poprzednim roku pracodawca (kontynuacja absencji chorobowych).

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. na 30 listopada 2020 r. zgłaszała do ubezpieczenia chorobowego 26 osób, dlatego w 2021 r. była uprawniona do wypłaty świadczeń chorobowych swoim pracownikom. Ze względu na spadek zatrudnienia firma na 30 listopada 2021 r. zgłasza do ubezpieczenia chorobowego już tylko 16 osób. Oznacza to, że od 1 stycznia 2022 r. płatnikiem zasiłków będzie ZUS. Jeden z pracowników doznał poważnego wypadku i przebywa na zwolnieniu lekarskim od 2 listopada 2021 r. do 31 stycznia 2022 r. W tej sytuacji zakład pracy wypłaci pracownikowi zasiłek chorobowy od 2 listopada do 31 grudnia 2021 r. (pracownik wcześniej wykorzystał już 33 dni niezdolności do pracy). Natomiast od 1 do 31 stycznia 2022 r. wypłaty zasiłku dokona ZUS. W tym celu spółka musi przekazać pełną dokumentację do jednostki terenowej ZUS zgodnej z miejscem prowadzenia działalności.

Przejęcie wypłaty zasiłków przez pracodawcę

W przypadku gdy pracodawca (jako płatnik zasiłków) przejmuje wypłatę zasiłków od ZUS, a ZUS rozpoczął wypłatę zasiłku przed 1 stycznia, to po 1 stycznia danego roku ZUS kontynuuje wypłatę świadczeń chorobowych aż do:

- dnia wyczerpania okresu zasiłkowego,
- przerwy w niezdolności do pracy albo
- zmiany rodzaju pobieranego zasiłku.

PRZYKŁAD

Firma handlowa w 2021 r. nie była uprawniona do wypłaty świadczeń chorobowych, gdyż na 30 listopada 2020 r. nie zgłaszała do ubezpieczenia chorobowego odpowiedniej liczby osób. Od września 2021 r. liczba osób zgłoszonych do ubezpieczenia chorobowego wzrosła do 30 osób i stan ten utrzymał się na 30 listopada 2021 r. Oznacza to, że w 2022 r. płatnikiem zasiłków będzie firma handlowa. Jedna z pracownic tej firmy przebywa na zwolnieniu „ciążowym" od 1 września 2021 r. Dostarczyła kolejne zwolnienie lekarskie na okres od 25 listopada 2021 r. do 5 stycznia 2022 r. Ponieważ w 2021 r. płatnikiem zasiłków jest ZUS, to będzie on kontynuował wypłatę zasiłku tej pracownicy aż do 5 stycznia 2022 r. Jeżeli pracownica w 2022 r. przedłoży kolejne zwolnienie po przerwie choćby jednodniowej, wówczas wypłatę świadczenia chorobowego przejmie firma pracownicy, która od 1 stycznia 2022 r. nabędzie prawo do ustalania i wypłaty takich świadczeń.

Niektóre zasiłki wypłaci tylko ZUS

Należy zwrócić uwagę, że istnieje także grupa świadczeniobiorców, którym zasiłki wypłaca wyłącznie ZUS (niezależnie od tego, ile osób zgłaszała do ubezpieczenia chorobowego ich firma). Są to m.in.:

- osoby prowadzące pozarolniczą działalność,
- duchowni,
- osoby uprawnione do zasiłków za okres po ustaniu zatrudnienia oraz
- osoby podlegające ubezpieczeniu chorobowemu w Polsce z tytułu zatrudnienia u pracodawcy zagranicznego.

O zmianach w ustalaniu świadczeń chorobowych napiszemy w następnym numerze „MONITORA księgowego”.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 61 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1133; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1834

Agata Pinzuł
specjalista w zakresie ubezpieczeń społecznych,
redaktor „MONITORA księgowego”, były wieloletni pracownik ZUS

9 Minimalne wynagrodzenie za pracę oraz minimalna stawka godzinowa w 2022 r.

Minimalne wynagrodzenie za pracę w 2022 r. wyniesie 3010 zł. Minimalna stawka za godzinę wykonywania zlecenia lub świadczenia usług w 2022 r. wyniesie 19,70 zł.

W 2022 r. minimalne wynagrodzenie za pracę wyniesie 3010 zł, wzrośnie więc o 210 zł w stosunku od obowiązującego w 2021 r. wynagrodzenia minimalnego w wysokości 2800 zł. Powyższe kwoty dotyczą pracowników zatrudnionych w pełnym miesięcznym wymiarze czasu pracy. Pracownikom zatrudnionym na część etatu wysokość minimalnego wynagrodzenia ustala się proporcjonalnie do wymiaru czasu pracy.

Przy ustalaniu wysokości wynagrodzenia pracownika na 2022 r. należy przyjąć przysługujące mu składniki wynagrodzenia i inne świadczenia wynikające ze stosunku pracy, zaliczone przez GUS do wynagrodzeń osobowych.

Do kwoty minimalnego wynagrodzenia pracownika nie należy jednak wliczać:

- nagrody jubileuszowej,
- odprawy pieniężnej przysługującej pracownikowi w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy,
- wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych,
- dodatku do wynagrodzenia za pracę w porze nocnej,
- dodatku za staż pracy.

Minimalna stawka godzinowa w 2022 r.

W przypadku pracowników wynagradzanych na podstawie godzinowych stawek wynagrodzenia minimalne stawki w poszczególnych miesiącach będą następujące:

Miesiąc w 2022 r.	Wymiar czasu pracy	Minimalna stawka godzinowa
styczeń	152 godz.	19,80 zł
luty	160 godz.	18,81 zł
marzec	184 godz.	16,36 zł
kwiecień	160 godz.	18,81 zł
maj	168 godz.	17,92 zł
czerwiec	168 godz.	17,92 zł
lipiec	168 godz.	17,92 zł
sierpień	176 godz.	17,10 zł
wrzesień	176 godz.	17,10 zł
październik	168 godz.	17,92 zł
listopad	160 godz.	18,81 zł
grudzień	168 godz.	17,92 zł

Wyrównanie do wysokości minimalnego wynagrodzenia

Jeżeli w 2022 r. w danym miesiącu wynagrodzenie pracownika będzie niższe od wysokości minimalnego wynagrodzenia, wówczas przysługuje mu uzupełnienie wynagrodzenia do kwoty 3010 zł w postaci wyrównania. Pracownikom wynagradzanym na podstawie godzinowych stawek wynagrodzenia wyrównanie należy wypłacić za każdą godzinę pracy.

Wyrównanie pracodawca wypłaca łącznie z wypłatą wynagrodzenia.

PRZYKŁAD

Załóżmy, że za styczeń 2022 r. pracownik zatrudniony w pełnym wymiarze czasu pracy otrzymał wynagrodzenie złożone z następujących składników:

- 2700 zł – wynagrodzenie zasadnicze,
- 130 zł – dodatek za staż pracy,
- 280 zł – premia regulaminowa,
- 140 zł – wynagrodzenie za pracę w godzinach nadliczbowych.

W sumie pracownik otrzymał 3250 zł. Jednak do minimalnego wynagrodzenia nie wlicza się wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych oraz dodatku stażowego. Oznacza to, że pracownikowi przysługuje uzupełnienie wynagrodzenia w wysokości 30 zł (2700 zł + 280 zł = 2980 zł; 3010 zł – 2980 zł = 30 zł).

Świadczenia powiązane z wysokością wynagrodzenia minimalnego

Wyższe wynagrodzenie minimalne zwiększa wysokość powiązanych z nim świadczeń pracowniczych. Świadczenia będą należne w wyższej wysokości, pod warunkiem że prawo do nich powstanie w 2022 r.

Wysokość wybranych należności pracowniczych zależnych od wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2022 r.

Lp.	Rodzaj należności	Wysokość wynagrodzenia	Podstawa prawna
1.	Odszkodowanie za naruszenie zasady równego traktowania w zatrudnieniu	nie niższe niż 3010 zł	art. 18^{3d} Kodeksu pracy
2.	Wynagrodzenie za przestój niezawiniony przez pracownika	nie niższe niż 3010 zł za pełny miesiąc dla pracowników zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy	art. 81 § 1 Kodeksu pracy
3.	Odszkodowanie dla pracownika, który doznał mobbingu lub wskutek mobbingu rozwiązał umowę o pracę	nie niższe niż 3010 zł	art. 94^{3} § 4 Kodeksu pracy
4.	Wynagrodzenie gwarancyjne za niewykonywanie pracy z powodu rozkładu czasu pracy	nie niższe niż 3010 zł dla pracownika zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy	art. 129 § 5 Kodeksu pracy
5.	Dodatek do wynagrodzenia za każdą godzinę pracy w porze nocnej	styczeń: 3,96 zł; luty, kwiecień, listopad: 3,76 zł; marzec: 3,27 zł; maj, czerwiec, lipiec, październik, grudzień: 3,58 zł; sierpień, wrzesień: 3,42 zł	art. 151^{8} § 1 Kodeksu pracy
6.	Odprawa z tytułu zwolnień grupowych	nie wyższa niż 15-krotność minimalnego wynagrodzenia za pracę, tj. 45 150 zł (15 × 3010 zł) **UWAGA!** W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, ogłoszonego z powodu COVID-19, w przypadku wystąpienia u pracodawcy spadku obrotów gospodarczych lub istotnego wzrostu obciążenia funduszu wynagrodzeń wysokość odprawy, odszkodowania lub innego świadczenia pieniężnego wypłacanego przez tego pracodawcę pracownikowi w związku z rozwiązaniem umowy o pracę, jeżeli przepisy przewidują obowiązek wypłacenia świadczenia, nie może przekroczyć 10-krotności minimalnego wynagrodzenia, tj. 30 100 zł	art. 8 ustawy o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników; art. 15gd ustawy o COVID-19
7.	Świadczenie pieniężne dla praktykanta	nie wyższe niż 2-krotność wynagrodzenia minimalnego za pracę, tj. 6020 zł (2 × 3010 zł)	art. 3 ust. 2 ustawy o praktykach absolwenckich

Minimalna stawka godzinowa dla umów cywilnoprawnych

W 2022 r. wysokość minimalnej stawki godzinowej dla umów cywilnoprawnych wyniesie 19,70 zł. Wzrośnie zatem o 1,40 zł w porównaniu do obowiązującej w 2021 r. kwoty 18,30 zł.

Minimalna stawka godzinowa obowiązuje w przypadku realizowania umów, o których mowa w art. 734 i art. 750 Kodeksu cywilnego, tj:

- umów zlecenia,
- umów o świadczenie usług nieuregulowanych innymi przepisami, do których stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6–8a ustawy z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 2207
- § 1–2 rozporządzenia Rady Ministrów z 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. – Dz.U. z 2021 r. poz. 1690
- art. 18^{3d}, art. 81 § 1 i § 2, art. 94^{3} § 4, art. 151^{8} ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1162
- art. 3 ust. 2 ustawy z 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1244
- art. 8 ust. 1 i ust. 4 ustawy z 13 marca 2003 r. o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników – j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1969
- art. 15gd ust. 1 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych – Dz.U. z 2020 r. poz. 1842; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1777

©℗

Tomasz Kowalski
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", specjalista w zakresie prawa pracy

10 Uszczelnienie zakazu handlu w niedziele i święta

Od 1 lutego 2022 r. handel w niedziele i święta będzie dopuszczalny w sklepach, które świadczą też usługi pocztowe, jeśli przychody z tej działalności przekroczą 40% przychodów danej placówki. Ponadto będzie dopuszczalny w placówkach handlowych, w których handel jest prowadzony przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną wyłącznie osobiście, we własnym imieniu i na własny rachunek. Będzie on mógł korzystać również z nieodpłatnej pomocy członków rodziny.

1 lutego 2022 r. wejdzie w życie ustawa o zmianie ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni. Jej celem jest eliminacja nieprawidłowego stosowania wyłączeń od zakazu handlu i wykonywania czynności związanych z handlem w niedziele i święta.

Wyjątki od zakazu handlu w niedziele i święta

W wyniku nowelizacji doprecyzowano niektóre pozycje w katalogu przypadków, gdy nie obowiązuje zakaz handlu i wykonywania czynności związanych z handlem. W konsekwencji od 1 lutego 2022 r. zakaz ten nie będzie obowiązywał w:

- placówkach pocztowych, w których przeważająca działalność polega na świadczeniu usług pocztowych w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe. Zakaz nie będzie dotyczył sklepów, które świadczą też usługi pocztowe, jeśli przychody z tej działalności przekroczą 40% przychodów danej placówki. Obecnie, aby prowadzić handel w niedziele i święta, nie ma znaczenia, jaki procent działalności placówki stanowi świadczenie usług pocztowych,
- przypadku sprzedaży ryb w gospodarstwach rybackich, ze statku rybackiego i w placówkach handlowych zajmujących się tylko odbiorem produktów rybnych. Obecnie katalog placówek, których nie dotyczy zakaz handlu w niedziele i święta, obejmuje także centra pierwszej sprzedaży ryb,
- placówkach handlowych prowadzących handel wyłącznie maszynami rolniczymi, częściami zamiennymi do tych maszyn, materiałami eksploatacyjnymi do maszyn rolniczych, materiałami używanymi w trakcie bieżącej pracy maszyn rolniczych lub narzędziami do wymiany części zamiennych w maszynach rolniczych – w okresie od 1 czerwca do 30 września każdego roku kalendarzowego. Obecnie spod zakazu handlu w niedziele i święta sezonowo wyłączone są tylko placówki handlowe prowadzące handel wyłącznie maszynami rolniczymi i częściami zamiennymi do tych maszyn,
- placówkach handlowych, w których jest prowadzony wyłącznie skup produktów pochodzenia rolniczego, w szczególności zboża, rzepaku, rzepiku, buraków cukrowych, roślin białkowych, innych upraw polowych, owoców, warzyw, mleka surowego lub runa leśnego. Obecnie z zakazu handlu w niedziele i święta wyłączone są jedynie placówki handlowe, w których jest prowadzony wyłącznie skup zbóż, buraków cukrowych, owoców, warzyw lub mleka surowego.

Nieodpłatna pomoc w placówce handlowej

Ponadto nowelizacja ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta umożliwia od 1 lutego 2022 r. korzystanie przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną (który prowadzi handel wyłącznie osobiście, we własnym imieniu i na własny rachunek) z nieodpłatnej pomocy:

- małżonka,
- dzieci własnych,
- dzieci małżonka,
- dzieci przysposobionych,
- rodziców,
- macochy,
- ojczyma,
- rodzeństwa,
- wnuków,
- dziadków.

Wymienione osoby nie mogą być pracownikami lub zatrudnionymi na podstawie umów cywilnoprawnych w placówce handlowej u przedsiębiorcy, który korzysta z ich nieodpłatnej pomocy.

Ewidencja miesięcznego przychodu ze sprzedaży

Nowelizacja ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta nakłada na przedsiębiorców korzystających z wyłączenia od zakazu handlu obowiązek prowadzenia od 1 lutego 2022 r. ewidencji miesięcznego przychodu ze sprzedaży, z podziałem na przychód z działalności uprawniającej do wyłączenia z zakazu handlu oraz przychód z pozostałej działalności. W toku postępowania kontrolnego inspektor pracy będzie miał prawo żądania od przedsiębiorcy przedłożenia tej ewidencji w celu kontroli, czy dana placówka spełnia kryteria określone w ustawie.

Obowiązek prowadzenia ewidencji dotyczy przedsiębiorców prowadzących działalność handlową:

- w placówkach handlowych, w których przeważająca działalność polega na handlu kwiatami,
- w placówkach handlowych, w których przeważająca działalność polega na handlu pamiątkami lub dewocjonaliami,
- w placówkach handlowych, w których przeważająca działalność polega na handlu prasą, biletami komunikacji miejskiej, wyrobami tytoniowymi, kuponami gier losowych i zakładów wzajemnych,
- w placówkach pocztowych w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe,
- w piekarniach, cukierniach i lodziarniach, w których przeważająca działalność polega na handlu wyrobami piekarniczymi i cukierniczymi,
- w placówkach handlowych, w których przeważającą działalnością jest działalność gastronomiczna,
- na terenie rolno-spożywczych rynków hurtowych prowadzonych przez spółki prawa handlowego, których przeważająca działalność polega na wynajmie i zarządzaniu nieruchomościami na użytek handlu hurtowego artykułami rolno-spożywczymi.

Za brak prowadzenia ewidencji miesięcznego przychodu placówki, jak również za prowadzenie tejże ewidencji w sposób niezgodny z przepisami przedsiębiorca będzie podlegał karze od 1000 zł do 100 000 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6 ustawy z 10 stycznia 2018 r. o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 936; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1891
- art. 1, art. 2 ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o ograniczeniu handlu w niedziele i święta oraz w niektóre inne dni – Dz.U. z 2021 r. poz. 1891

©℗

Tomasz Kowalski
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, specjalista w zakresie prawa pracy

11 Właściciele nieruchomości niezamieszkałych mogą zostać obowiązkowo objęci komunalnym systemem odbioru odpadów

Od 23 września 2021 r. rady gmin mogą podejmować uchwały o objęciu komunalnym systemem odbierania odpadów nieruchomości niezamieszkałych,

w których powstają komunalne odpady (takich jak np. magazyny, sklepy, zakłady, biurowce, ogrody działkowe). To ważna wiadomość dla właścicieli takich nieruchomości, a przede wszystkim przedsiębiorców. Jeżeli nie wycofają się z tego systemu w terminie, będą zobligowani do wnoszenia opłat za odbiór odpadów do gminy, nawet gdy mają indywidualne umowy na ich odbiór. Z systemu nie będzie się można wycofać nawet przez kilka lat.

Uchwała rady gminy o włączeniu do systemu

Przed 23 września 2021 r. przystąpienie właściciela niezamieszkałej nieruchomości do zorganizowanego przez gminę systemu gospodarowania odpadami komunalnymi było w zasadzie dobrowolne (uchylony art. 6c ust. 2c ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, dalej: ustawa). Przystąpienie do tego systemu wymagało złożenia odpowiedniego oświadczenia przez właściciela nieruchomości niezamieszkałej. Nowelizacja ustawy zmieniła jednak te zasady. Od 23 września 2021 r. to gmina może uchwałą objąć wszystkie nieruchomości niezamieszkałe komunalnym systemem odbioru odpadów. Właściciele takich nieruchomości mogą się jedynie wyłączyć z systemu, składając w terminie odpowiednie oświadczenie. Dla właściciela takiej nieruchomości (osoby fizycznej czy przedsiębiorcy) objęcie systemem nie zawsze musi być korzystne. Prywatne firmy zajmujące się odbiorem odpadów mogą być cenowo konkurencyjne wobec komunalnego systemu odbioru odpadów oraz mogą sprawniej realizować tę usługę.

Wyłączenie nieruchomości niezamieszkałej z systemu

Jeżeli rada gminy podjęła uchwałę o objęciu nieruchomości niezamieszkałych systemem odbioru odpadów, to właściciele takich nieruchomości, którzy nie chcą być objęci systemem, powinni złożyć wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta pisemne oświadczenie o wyłączeniu się z systemu. Oświadczenie należy złożyć nie później niż w ciągu 60 dni od dnia ogłoszenia uchwały. Dla właścicieli nieruchomości niezamieszkałych kluczowe znaczenie ma zatem moment ewentualnego podjęcia takiej uchwały przez radę gminy. Uchwały są udostępniane w Biuletynie Informacji Publicznej prowadzonym przez gminę oraz wywieszane w miejscach zwyczajowo przyjętych. Jeżeli właściciele mają podpisaną umowę o odbiorze odpadów z prywatną firmą, warto również skontaktować się z tą firmą i poprosić, by niezwłocznie przekazywała znane jej informacje o ogłoszeniu uchwały. Jest to przecież w interesie takiego odbiorcy odpadów, który w razie ogłoszenia uchwały, straci klienta.

Co istotne, wyłączając się z systemu, w oświadczeniu należy wskazać gminną jednostkę organizacyjną lub przedsiębiorcę, z którym właściciel nieruchomości zawarł umowę na odbiór odpadów. Do oświadczenia należy dołączyć kopię tej umowy, pod rygorem nieskuteczności oświadczenia.

Warto tu zaznaczyć, że termin na złożenie oświadczenia jest liczony od daty ogłoszenia uchwały wydanej przez radę gminy, a nie od jej wejścia w życie. I niestety to właściciel nieruchomości musi na bieżąco monitorować uchwały rady miasta/gminy i złożyć w określonym terminie oświadczenie o wyłączeniu się z gminnego systemu gospodarowania odpadami komunalnymi.

PRZYKŁAD

15 listopada 2021 r. została ogłoszona uchwała rady gminy o objęciu nieruchomości niezamieszkałych komunalnym systemem odbierania odpadów od 1 stycznia 2022 r. W tej sytuacji właściciele nieruchomości niezamieszkałych w tej gminie mogą składać oświadczenia o wycofaniu się z systemu do 14 stycznia 2022 r.

Konsekwencje niezłożenia oświadczenia o wyłączeniu z systemu

Jeżeli właściciel nieruchomości niezamieszkałej nie złożył w terminie oświadczenia, to nie będzie mógł się z komunalnego systemu odbioru odpadów wycofać aż do czasu ogłoszenia nowego przetargu na odbiór odpadów. O rozpoczęciu przetargu na odbieranie odpadów komunalnych od takich właścicieli mogą się oni dowiedzieć ze stron Biuletynu Informacji Publicznej gminy, na stronie internetowej urzędu gminy i w sposób zwyczajowo przyjęty dla gminnych ogłoszeń. W informacji tej ma być wyznaczony termin, nie krótszy niż 60 dni od dnia jej zamieszczenia, na:

- złożenie przez właściciela nieruchomości oświadczenia o wyłączeniu się z systemu odbierania odpadów komunalnych zorganizowanego przez gminę lub
- odwołanie oświadczenia o wyłączeniu się z systemu gminnego, jeżeli nieruchomość jest wyłączona na podstawie tego oświadczenia.

Warto dodać, że z komunalnego systemu odbioru odpadów w trakcie jego trwania mogą wyłączyć się jedynie właściciele nowo utworzonych niezamieszkałych nieruchomości. Właściciele nieruchomości powstałych w trakcie obowiązywania zawartej przez gminę umowy na odbieranie odpadów komunalnych z terenu nieruchomości niezamieszkałych mogą wyłączyć się z komunalnego systemu odbierania odpadów w terminie 60 dni od dnia powstania takiej nieruchomości (art. 6c ust. 3b ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach).

Przepisy przejściowe

Inna jest sytuacja tych właścicieli nieruchomości niezamieszkałych, którzy przystąpili do systemu przed wejściem ustawy nowelizującej w życie (czyli przed 23 września 2021 r.). Tacy właściciele pozostają w systemie do dnia, w którym zacznie obowiązywać następna umowa w sprawie zamówienia publicznego na odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy (art. 4 ustawy nowelizującej). Jeżeli zatem ci właściciele chcą wycofać się z systemu, to muszą poczekać do czasu ogłoszenia nowego przetargu na odbiór odpadów.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6c ustawy z 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 888; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1648
- art. 4 ustawy z 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz ustawy o odpadach – Dz.U. z 2021 r. poz. 1648

Sławomir Biliński
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy limit przychodów z prywatnego najmu powodujący stosowanie wyższej stawki ryczałtu dotyczy także małżonków z rozdzielnością majątkową

Małżonkowie mają podpisaną intercyzę. Posiadają cenną nieruchomość, którą wynajmują. Najem jest opodatkowany ryczałtem ewidencjonowanym. Przychody z niego przekroczyły 100 000 zł, w związku z czym należy zastosować wyższą stawkę ryczałtu. Czy w przypadku rozdzielności majątkowej limit przychodów powodujący stosowanie wyższej stawki nie powinien być liczony odrębnie dla każdego z małżonków?

Nie! Limit przychodów z prywatnego najmu w kwocie 100 000 zł, którego przekroczenie powoduje zastosowanie stawki 12,5%, a nie 8%, dotyczy łącznie obojga małżonków. Fakt, że mają oni podpisaną intercyzę, czyli istnieje między nimi rozdzielność majątkowa, nie ma na to wpływu. Limit 100 000 zł obowiązuje więc łącznie małżonków – także tych, którzy zdecydowali się na podpisanie intercyzy.

Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Czy szkolenie opłacone przez pracodawcę z inicjatywy pracownika stanowi przychód ze stosunku pracy

Pracownik zwrócił się z prośbą do pracodawcy o zgodę na udział w szkoleniu, którego zakres tematyczny pokrywa się z wykonywaną przez niego pracą. Z tego względu pracodawca zgodził się pokryć jego koszty. Czy w sytuacji gdy pracodawca nie kieruje pracownika na szkolenie, a jedynie się na nie godzi, wartość szkolenia należy doliczyć do przychodów pracownika?

Nie ma takiej potrzeby. Zwolniona z PIT jest wartość świadczeń przyznanych zgodnie z odrębnymi przepisami przez pracodawcę na podnoszenie kwalifikacji zawodowych pracowników. Wyjątek od tej zasady stanowią wynagrodzenia otrzymywane za czas zwolnienia z całości lub części dnia pracy oraz za czas urlopu szkoleniowego. Ponieważ Kodeks pracy zgodę pracodawcy na podnoszenie kwalifikacji zawodowych traktuje tak samo jak skierowanie pracownika na szkolenie, uznać należy, że tego typu wydatek korzysta ze zwolnienia podatkowego.

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Jak rozliczyć w kosztach zakup smartfona na raty

Podatnik kupił za 4000 zł smartfona na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Telefon będzie spłacał w ratach. Jak rozliczyć w kosztach taki wydatek?

Ponieważ wartość smartfona nie przekracza 10 000 zł, podatnik nie ma obowiązku go amortyzować. Wydatki na jego nabycie podatnik może rozliczyć jednorazowo w kosztach podatkowych. Fakt, że smartfon będzie spłacany w ratach, nie ma wpływu na jego podatkowe rozliczenie.

inforlex.pl

Kompleksowa baza wiedzy

PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1 Zmiany podatkowe od 1 stycznia 2022 r. – jak stosować przepisy w okresie przejściowym

POLSKI ŁAD

Zobacz więcej inforlex.pl

1 stycznia 2022 r. wchodzi w życie pakiet zmian w podatkach i to nie tylko tych wprowadzanych w ramach Polskiego Ładu. Część zmian powinna być stosowana wprost, część tylko do transakcji zawieranych od 1 stycznia 2022 r., a część może być stosowana także wstecznie, np. do rozliczeń za 2021 r. Tę kolizję między nowymi i dotychczasowymi przepisami rozstrzygają tzw. przepisy przejściowe. Przedstawiamy tabelaryczne zestawienie zmian w podatkach, w których obowiązują takie normy kolizyjne. Powinno to ułatwić podatnikom podjęcie decyzji, które przepisy stosować w konkretnych sytuacjach na przełomie 2021 i 2022 r.

I. VAT

Lp.	Skutki zmiany wynikające z przepisów przejściowych
1	2
1.	**TAX FREE** Od 2022 r. dotychczasowy system TAX FREE, przewidujący obieg dokumentów w wersji papierowej, zostanie zastąpiony obiegiem elektronicznym i elektronicznymi dokumentami. Zgodnie z przepisami przejściowymi do dostaw towarów podróżnym dokonywanych: ■ od 1 stycznia 2022 r. – ma zastosowanie nowy, elektroniczny system TAX FREE, ■ przed 1 stycznia 2022 r. – nadal ma zastosowanie obieg dokumentów w wersji papierowej i dotychczasowy system zwrotu w ramach TAX FREE. *Podstawa prawna: art. 11 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419*
2.	**Faktury ustrukturyzowane** W 2022 r. podatnicy będą mieli wybór, jak fakturować swoją sprzedaż. Będą mogli pozostać przy dotychczasowym systemie fakturowania (faktury papierowe lub elektroniczne w dowolnym formacie) albo skorzystać z nowych zasad, czyli wystawiać ustrukturyzowane faktury za pomocą Krajowego Systemu e-Faktur (tzw. KSeF). Jeśli podatnik będzie korzystał w 2022 r. z nowych zasad fakturowania, to – jak wynika z przepisów przejściowych – fakturą ustrukturyzowaną może również udokumentować czynności dokonane do końca 2021 r., pod warunkiem że termin wystawienia faktury upływa w 2022 r. *Podstawa prawna: art. 5 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

1	2
3.	**Opodatkowanie usług finansowych** Od 2022 r. podatnicy świadczący na rzecz podatników (umowy B2B) usługi finansowe zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38, 39, 40, 40a i 41 ustawy o VAT mogą zrezygnować z tego zwolnienia i stosować stawkę 23%. Z przepisów przejściowych wynika, że jeśli usługa zostanie wykonana przed dniem rezygnacji ze zwolnienia, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dniu rezygnacji lub po tym dniu, czynność ta będzie korzystała ze zwolnienia. Jeżeli przed rezygnacją ze zwolnienia świadczący usługę otrzyma zaliczkę, późniejsza rezygnacja ze zwolnienia w dniu wykonania usługi lub po tym dniu nie spowoduje zmiany wysokości opodatkowania zaliczki. *Podstawa prawna: art. 41 ust. 14h ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.*
4.	**Zmiana CN i stawek VAT** Od 1 stycznia 2022 r. wejdą w życie zmiany w unijnej Nomenklaturze scalonej (CN), tzw. CN 2022. W związku z tym konieczne stały się zmiany przepisów VAT w zakresie, w jakim ustawodawca odwołuje się w nich do zmienionej nomenklatury CN, tj. m.in. dotyczących stawek obniżonych VAT (załącznik nr 10, stawka 5%). W niektórych przypadkach może to spowodować zmianę stawek VAT na wybrane wyroby. Z przepisów przejściowych wynika, że dostawa towarów, która zostanie dokonana przed dniem zmiany stawki podatku, czyli do końca 2021 r., a dla której obowiązek podatkowy powstanie już w 2022 r., będzie podlegała opodatkowaniu według stawki obowiązującej w momencie jej wykonania, czyli w 2021 r. Stawka VAT zastosowana do zaliczki wpłaconej w 2021 r. na poczet dostaw towarów, które będą dokonane już w 2022 r., pozostanie bez zmian, nawet gdy stawka VAT na zaliczkowane towary ulegnie zmianie. Zasad tych nie stosuje się w przypadku importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dla których to czynności wysokość opodatkowania podatkiem określa się według stawek podatku obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego. *Podstawa prawna: art. 41 ust. 14a–14g ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.*
5.	**Przeniesienie prawa własności z mocy prawa** Od 2022 r. art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT, który określa przypadki, gdy obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, został uzupełniony o nowy przypadek. Są to czynności przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie. To oznacza, że dla takich czynności obowiązek będzie powstawał w momencie otrzymania całości lub części zapłaty. Z przepisu przejściowego wynika, że w przypadku otrzymania w 2022 r. całości lub części zapłaty z tytułu przeniesienia z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, które miało miejsce do końca 2021 r., obowiązek powstanie na nowych zasadach, czyli w dniu otrzymania zapłaty. Zasada ta nie dotyczy przypadków, gdy podatek z tego tytułu został rozliczony do końca 2021 r. *Podstawa prawna: art. 76 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
6.	**Zwrot VAT w terminie 15 dni** Ustawodawca przewidział bonusy za płatności bezgotówkowe. Podatnicy przyjmujący takie płatności będą mogli wnioskować do urzędu skarbowego o zwrot VAT w terminie 15 dni, licząc od dnia, w którym upłynął termin do złożenia JPK_V7. Zwrot w terminie 15 dni będzie możliwy, gdy łącznie zostaną spełnione cztery warunki. Jednym z nich jest, aby za 3 kolejne miesiące, a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie – za kwartał, poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu, za który podatnik występuje z wnioskiem

1	2
	o zwrot, udział procentowy otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas online, dokumentowanej paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu, zgodnym z formą otrzymanej płatności, w stosunku do łącznej wartości sprzedaży brutto zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym, był nie niższy niż 80%. Jednak na podstawie przepisów przejściowych w okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2023 r. udział ten nie będzie mógł być niższy niż 65%. To oznacza, że wskaźnik ten zostanie przejściowo obniżony o 15%. Ponadto o zwrot w terminie 15 dni będzie można wnioskować od rozliczenia za styczeń lub I kwartał 2022 r. *Podstawa prawna: art. 77 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw oraz art. 146k ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm. – w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.*
7.	**Zwrot VAT w terminie 40 dni** Dla podatników, którzy będą wystawiali wyłącznie faktury ustrukturyzowane, zostanie wprowadzona preferencja w postaci skróconego do 40 dni terminu zwrotu VAT. O zwrot w terminie 40 dni, gdy spełnimy warunki, będzie można wnioskować od rozliczenia za styczeń lub I kwartał 2022 r. *Podstawa prawna: art. 6 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
8.	**Grupa VAT** Mimo że przepisy wprowadzane w ramach Polskiego Ładu obowiązują od 2022 r., to dopiero od 1 lipca 2022 r. jako jeden podatnik będzie mogła rozliczać się grupa VAT. Wspólne rozliczenie VAT będzie możliwe w przypadku grupy podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie. Półroczny okres przejściowy wynika z faktu, że możliwość wspólnego rozliczenia wymaga wielu przygotowań, m.in. zawarcia umowy, wyboru przedstawiciela grupy, rejestracji do VAT oraz zmiany dotychczasowych rozliczeń VAT. *Podstawa prawna: art. 89 pkt 3 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
9.	**Połączenie terminala z kasą online** Od 1 stycznia 2022 r. przedsiębiorcy zostali zobowiązani umożliwić dokonywanie zapłaty w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana, w szczególności w lokalu, poza lokalem przedsiębiorstwa lub w pojeździe wykorzystywanym do świadczenia usług transportu pasażerskiego, przy użyciu terminali płatniczych. Obowiązek ten nie będzie dotyczył przedsiębiorców, którzy nie ewidencjonują obrotu przy zastosowaniu kas fiskalnych. Dodatkowo należy zapewnić współpracę kasy online z terminalem płatniczym. Obowiązek ten nie dotyczy podatników, którzy ewidencjonują obrót przy użyciu kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii. Podatnicy nie muszą od 2022 r. zapewnić połączenia terminala z kasą online. Na wykonanie tego obowiązku otrzymali czas do końca czerwca 2022 r. *Podstawa prawna: art. 89 pkt 3 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

II. Akcyza

Lp.	Skutki zmiany wynikające z przepisów przejściowych
1.	**Akcyza od samochodów przerobionych na osobowe** W okresie od 1 lipca 2021 r. do 30 czerwca 2022 r. trwa okres przejściowy dotyczący wymagalności akcyzy od samochodów ciężarowych i specjalnych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t, które zostały przebudowane na samochody osobowe w rozumieniu akcyzy. W przypadku takich przeróbek obowiązek podatkowy z tego tytułu powstanie dopiero z dniem 1 lipca 2022 r. i dopiero od tego dnia będą biegły terminy na złożenie deklaracji podatkowej i zapłatę akcyzy. Podatnicy, którzy dokonali lub zamierzają dokonać takiej przeróbki w okresie przejściowym, a następnie przerejestrowania takiego samochodu w wydziale komunikacji, będą zobowiązani do złożenia za lipiec 2022 r. deklaracji podatkowej i zapłaty akcyzy. Do tego celu służy obecnie deklaracja AKC-4 wraz z załącznikiem AKC-4/E (przeznaczonym dla samochodów osobowych). *Podstawa prawna: art. 29 ustawy z 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2021 r. poz. 694*
2.	**Elektroniczne ewidencje akcyzowe** Do 31 grudnia 2021 r. obowiązuje okres przejściowy, w którym podatnicy mogą stosować dotychczasowe zasady, tj. papierowe ewidencje akcyzowe. Ustawą z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw wydłużono o rok okres przejściowy, tj. do 31 grudnia 2022 r. Oznacza to, że podatnicy będą mieli kolejny rok na wdrożenie elektronicznych ewidencji akcyzowych, ponieważ obowiązek ich prowadzenia w wersji elektronicznej będzie obowiązywał dopiero od 1 stycznia 2023 r. *Podstawa prawna: art. 2 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy 1673) – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa oczekiwała na rozpatrzenie przez Senat*

III. CIT i PIT

Lp.	Skutki zmiany wynikające z przepisów przejściowych
1	2
1.	**Stosowanie nowelizacji Polski Ład do dochodów podatników CIT, PIT i ryczałtu ewidencjonowanego** Przepisy zmienianych ustaw o podatku dochodowym, co do zasady, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od 1 stycznia 2022 r. *Podstawa prawna: art. 70 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
2.	**Podatnicy CIT o roku innym niż kalendarzowy** Podatnicy CIT, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2021 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy updop w brzmieniu dotychczasowym. Wyjątkiem są tu: ■ art. 17 ust. 1 pkt 23a, 58a i 62 updop – to przepisy wprowadzające nowe zwolnienia podatkowe, ■ art. 18db, art. 18ea–18ef i art. 24d ust. 9a updop – to przepisy wprowadzające korzystne zmiany w istniejących ulgach podatkowych (m.in. w uldze na IP Box) lub wprowadzające nowe ulgi podatkowe. Wskazane przepisy będą obowiązywać od 1 stycznia 2022 r. także u podatników, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 64 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

1	2
3.	**Ceny transferowe** Od 2022 r. ustawodawca wydłuża terminy na realizację części obowiązków związanych z cenami transferowymi (m.in. na sporządzenie lokalnej dokumentacji cen transferowych). Dodatkowo zniesiony zostanie m.in. obowiązek sporządzenia dokumentacji lokalnej transakcji dotyczących rozliczeń w zakresie tzw. czystego refakturowania. Zgodnie z przepisami przejściowymi znowelizowane przepisy o cenach transferowych stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2022 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2021 r. Od 2022 r. zlikwidowano także dla niektórych transakcji obowiązek sporządzenia analizy porównawczej lub zgodności w lokalnej dokumentacji cen transferowych. Dotyczy to m.in. transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą. Zmiana ta dotyczy dokumentacji cen transferowych sporządzanej za rok podatkowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2020 r. *Podstawa prawna: art. 56 i 57 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
4.	**Wymiana udziałów (akcji)** W 2022 r. neutralność podatkowa transakcji wymiany udziałów (PIT i CIT) ma być zachowana po spełnieniu dodatkowych warunków, tj. aby: ■ zbywane przez wspólnika udziały (akcje) nie były nabyte lub objęte w wyniku innej transakcji wymiany udziałów albo przydzielone wcześniej w wyniku łączenia lub podziału podmiotów oraz ■ wartość nabywanych przez wspólnika udziałów (akcji) przyjęta dla celów podatkowych była nie wyższa niż wartość zbywanych przez tego wspólnika udziałów (akcji), jaka byłaby przyjęta dla celów podatkowych, gdyby nie doszło do wymiany udziałów. Przy tym do wymiany udziałów (akcji) w więcej niż jednej transakcji, gdy pierwsza transakcja nabycia tych udziałów (akcji) nastąpiła przed dniem 1 stycznia 2022 r., mają zastosowanie przepisy w brzmieniu dotychczasowym. *Podstawa prawna: art. 58 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
5.	**Przedłużenie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej (PGK)** Od 1 stycznia 2022 r. do przedłużenia okresu funkcjonowania PGK będzie wymagane zgłoszenie nowej umowy albo jej zmiany, w terminie 14 dni od dnia ich zawarcia, oraz zarejestrowanie tej nowej umowy lub zmiany umowy przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Do końca 2021 r. przepisy updop nie określały terminu na zgłoszenie umowy o PGK lub jej zmiany do fiskusa. Przepis ten ma zastosowanie do umów o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej zawartych po dniu poprzedzającym wejście w życie niniejszej ustawy (po 31 grudnia 2021 r.). *Podstawa prawna: art. 59 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
6.	**Ograniczenia w zaliczaniu do kosztów wydatków na usługi niematerialne nabywane od podmiotów powiązanych** Od 1 stycznia 2022 r. uchylony zostanie art. 15e updop, który obecnie limituje zaliczanie do kosztów uzyskania przychodu wydatków na usługi niematerialne. Co ważne, podatnicy CIT, którzy przed końcem roku podatkowego rozpoczętego przed 1 stycznia 2022 r. nabyli prawo do odliczenia kosztów na

1	2
	podstawie art. 15e ust. updop (tj. odliczenia kosztów, które podlegały limitowaniu w kolejnych 5 latach podatkowych), zachowują prawo do tego odliczenia po 31 grudnia 2021 r. w zakresie i na zasadach określonych w tym przepisie. *Podstawa prawna: art. 60 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
7.	**Wyłączenie z minimalnego podatku dochodowego** Z wprowadzonego od 2022 r. minimalnego podatku dochodowego wyłączono m.in. podatników CIT rozpoczynających prowadzenie działalności – w pierwszych 3 latach po rozpoczęciu działalności. Przy tym w okolicznościach, gdy rozpoczęcie prowadzenia działalności przez dany podmiot będzie wynikiem restrukturyzacji określonej w przepisach art. 19 ust. 1a updop, wyłączenie z opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym nie znajdzie zastosowania. Podatnik taki bowiem nie będzie traktowany jako rozpoczynający prowadzenie działalności. Zgodnie z przepisami przejściowymi podatnicy CIT utworzeni w sposób określony w art. 19 ust. 1a updop w okresie od dnia następującego po dniu ogłoszenia ustawy nowelizującej z 29 października 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. nie są traktowani jako podatnicy rozpoczynający działalność. *Podstawa prawna: art. 61 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
8.	**Zwolnienie przychodów spółek holdingowych z dywidend** Od 1 stycznia 2022 r. od podatku dochodowego zostaną zwolnione przychody z dywidend, uzyskane przez spółkę holdingową od krajowej spółki zależnej lub zagranicznej spółki zależnej – w części odpowiadającej 95% kwoty tych dywidend. Zgodnie z przepisami przejściowymi zwolnienie to ma zastosowanie do dywidend wypłaconych po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 62 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
9.	**Opinia o stosowaniu zwolnienia z poboru podatku u źródła** Od 1 stycznia 2022 r. zakres opinii o stosowaniu zwolnienia z podatku u źródła będzie m.in. rozszerzony na preferencje przewidziane w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na podstawie przepisów przejściowych, w przypadku opinii o stosowaniu zwolnienia, wydanych do 31 grudnia 2021 r., okres wygaśnięcia opinii upływa z dniem 1 stycznia 2025 r. *Podstawa prawna: art. 63 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
10.	**Prowadzenie ksiąg podatkowych** Od 1 stycznia 2023 r. podatnicy PIT i CIT, a także płacący ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, będą po zakończeniu roku elektronicznie przesyłać do urzędu skarbowego ustrukturyzowane księgi i ewidencje. Przedsiębiorcy niebędący podatnikami CIT będą to robić także co miesiąc lub kwartał (przy czym Minister Finansów będzie mógł ich z tego obowiązku zwolnić w rozporządzeniu). Na podstawie przepisów przejściowych księgi, ewidencje i wykazy, o których mowa, są prowadzone przy użyciu programów komputerowych i przesyłane po raz pierwszy za okresy rozliczeniowe rozpoczynające się po 31 grudnia 2022 r. *Podstawa prawna: art. 66 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

1	2
11.	**Stosowanie przepisów o ulgach podatkowych** Od 1 stycznia 2022 r. wprowadzone zostaną zmiany w uldze B+R i uldze na IP Box. Dla podatników CIT wprowadzonych będzie również wiele nowych ulg podatkowych, jak np. ulgi na: ■ prototyp, ■ ekspansję, ■ giełdowy, ■ zakup terminala podatkowego. Zgodnie z przepisami przejściowymi ulgi te mają zastosowanie do wydatków poniesionych po 31 grudnia 2021 r. Przepisy o pomniejszeniu podstawy opodatkowania w brzmieniu określonym znowelizowanymi przepisami o uldze B+R stosuje się po raz pierwszy w 2023 r. W przypadku podatników CIT, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2021 r., pomniejszenie to będzie miało zastosowanie po raz pierwszy w roku podatkowym rozpoczynającym się bezpośrednio po tym roku. *Podstawa prawna: art. 67 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
12.	**Zagraniczne jednostki kontrolowane** Od 1 stycznia 2022 r. za zagraniczną jednostkę kontrolowaną (CFC) będą uważane także podmioty, w których polski podatnik posiada: ■ samodzielnie lub ■ wspólnie z podmiotami powiązanymi lub z innymi podatnikami mającymi miejsce zamieszkania albo siedzibę lub zarząd na terytorium Polski – bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w zarządzaniu jednostką. „Innymi podatnikami", o których tu mowa, mają być podatnicy, którzy posiadają co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w zarządzaniu jednostką, lub 25% prawa do uczestnictwa w zysku spółki. Ma zostać również poszerzony katalog przychodów pasywnych, dla których przekroczenie progu 33% stanowi zagraniczną jednostkę kontrolowaną. W przypadku gdy rok podatkowy zagranicznej jednostki jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po 31 grudnia 2021 r., przepisy o CFC w brzmieniu dotychczasowym będą miały zastosowanie do końca tego roku podatkowego. *Podstawa prawna: art. 68 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
13.	**Stosowanie przepisów wykonawczych** W związku ze zmianami wprowadzonymi w ustawach o podatku dochodowym Minister Finansów został zobowiązany do wprowadzenia zmian w formularzach: ■ informacji o cenach transferowych, ■ deklaracji i informacji składanych w związku z opodatkowaniem podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków, ■ deklaracji, informacji i oświadczeń (m.in. CIT-CFC, CIT-6R, CIT-9R i CIT-10Z), ■ deklaracji i informacji składanych w związku z estońskim CIT.

1	2
	Przepisy przejściowe regulują stosowanie starych wzorów i druków. I tak, stare druki informacji o cenach transferowych zachowają moc do dnia wejścia w życie nowych przepisów wykonawczych, jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r. Pozostałe druki zachowują moc do dnia udostępnienia nowego wzoru dokumentu elektronicznego, jednak nie dłużej niż do 30 września 2022 r. *Podstawa prawna: art. 84 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
14.	**Nielegalne zatrudnianie pracowników** Od 1 stycznia 2022 r. pracodawcy: ■ będą mieli obowiązek doliczenia do swoich przychodów wartości pracy nielegalnie zatrudnionych pracowników, ■ zostaną pozbawieni możliwości zaliczania do kosztów wynagrodzeń wypłaconych nielegalnie zatrudnionym pracownikom. Zgodnie z przepisami przejściowymi omawiane sankcje mają zastosowanie do przypadków nielegalnego zatrudnienia pracowników oraz przypadków nieujawniania właściwym organom części wynagrodzenia ze stosunku pracy, zaistniałych od 1 stycznia 2022 r. *Podstawa prawna: art. 69 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
15.	**Zaliczki pobierane od wynagrodzeń pracowników** Od 1 stycznia 2022 r. zostaną wprowadzone zmiany, które będą miały wpływ na zasady pobierania przez pracodawców zaliczek od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom. Dotyczą one podniesienia kwoty wolnej od podatku do 30 000 zł, podwyższenia do 120 000 zł drugiego progu podatkowego, po przekroczeniu którego ma zastosowanie 32% stawka PIT, likwidacji możliwości pomniejszania należnego podatku o 7,75% składki zdrowotnej, wprowadzenie nowych zwolnień z PIT dla pracowników oraz ulgi dla klasy średniej. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zasady pobierania zaliczek od wynagrodzeń mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 r. *Podstawa prawna: art. 1 pkt 48 i art. 70 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
16.	**Rozliczanie sprzedaży majątku poleasingowego** Od 1 stycznia 2022 r. zmieni się sposób rozliczania sprzedaży samochodów i innych rzeczy ruchomych wykupowanych z leasingu operacyjnego na cele prywatne. Przedsiębiorcy, którzy dokonają sprzedaży takich rzeczy w ciągu 6 lat od dnia ich wykupu, będą musieli rozpoznać przychód z działalności gospodarczej. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zasady rozliczania sprzedaży samochodu oraz innych rzeczy ruchomych poleasingowych mają zastosowanie do składników nabytych po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 51 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
17.	**Zwolnienie z PIT dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych w wyniku pierwszej oferty publicznej** Od 1 stycznia 2022 r. zwolnione z PIT będą dochody uzyskane z odpłatnego zbycia akcji objętych lub nabytych przez podatnika lub spadkodawcę podatnika w wyniku pierwszej oferty publicznej w ro-

1	2
	zumieniu art. 4 pkt 5 ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2080 oraz z 2021 r. poz. 355) na warunkach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 105a ustawy o PIT. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zwolnienie ma zastosowanie do akcji objętych lub nabytych po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 52 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
18.	**Zwolnienie z PIT dla Polaków powracających z zagranicy** Od 1 stycznia 2022 r. zwolnione z PIT będą dochody Polaków, którzy przenieśli swoje miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ze zwolnienia będą mogły skorzystać osoby, które przez minimum 3 lata mieszkały i pracowały za granicą i które zdecydują się na powrót i zmianę rezydencji podatkowej na polską. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zwolnienie ma zastosowanie do podatników, którzy przenieśli miejsce zamieszkania na terytorium Polski po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 53 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
19.	**Zwolnienie z PIT przychodów uzyskanych przez nielegalnie zatrudnianych pracowników** Od 1 stycznia 2022 r. zwolnione z PIT będą przychody pracownika uzyskane z tytułu nielegalnego zatrudnienia oraz przychody w części, w jakiej pracodawca nie ujawnił ich właściwym organom państwowym. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zwolnienie ma zastosowanie do przypadków nielegalnego zatrudnienia oraz przypadków nieujawniania właściwym organom części wynagrodzenia ze stosunku pracy, zaistniałych przed 1 stycznia 2022 r., z wyjątkiem przypadków, gdy przed tym dniem właściwy organ wszczął postępowanie w związku z tym nielegalnym zatrudnieniem lub nieujawnieniem części wynagrodzenia ze stosunku pracy. *Podstawa prawna: art. 69 ust. 2 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
20.	**Zwolnienie z PIT dla odsetek od należności niepodlegających opodatkowaniu PIT** Od 1 stycznia 2022 r. zwolnione z PIT będą odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty należności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, wolnych od podatku dochodowego lub od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zwolnienie ma zastosowanie do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 70 ust. 1 pkt 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – do dnia oddania do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
21.	**Zwolnienie z PIT dla odszkodowań i zadośćuczynień wypłaconych na podstawie aktów administracyjnych** Od 1 stycznia 2022 r. zwolnione z PIT będą odszkodowania lub zadośćuczynienia, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają z aktów administracyjnych wydanych na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych do tych ustaw. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zwolnienie ma zastosowanie do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 70 pkt 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

1	2
22.	**Likwidacja możliwości amortyzacji nieruchomości mieszkalnych** Od 1 stycznia 2022 r. zostanie zlikwidowana możliwość amortyzacji budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Zgodnie z przepisami przejściowymi podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od ww. nieruchomości i praw nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r., nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r. *Podstawa prawna: art. 71 ust. 2 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
23.	**Ulga rehabilitacyjna** Od 1 stycznia 2022 r. zwiększy się liczba wydatków, które można będzie odliczyć w ramach ulgi rehabilitacyjnej. Zgodnie z przepisami przejściowymi zmiany te mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 70 pkt 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
24.	**Ulga na dziecko** Od 1 stycznia 2022 r. zostaną doprecyzowane zasady odliczania ulgi przez rozwiedzionych/pozostających w separacji rodziców, którzy nie mogą dojść do porozumienia co do wysokości przysługującego im odliczenia. Prawo do odliczenia ulgi po połowie będą mieli tylko rodzice, którzy sprawują nad dzieckiem opiekę naprzemienną albo zamieszkują wspólnie z dzieckiem i wspólnie sprawują nad nim pieczę. W przypadku gdy dziecko po rozwodzie/w okresie separacji zamieszkuje tylko z jednym rodziców, prawo do ulgi będzie przysługiwało w 100% tylko temu rodzicowi. Zgodnie z przepisami przejściowymi zmiany te mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 70 pkt 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
25.	**Wspólne rozliczenie małżonków** Od 1 stycznia 2022 r. prawo do złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków zyskają podatnicy: ■ którzy zawarli związek małżeński w trakcie roku podatkowego, za który składają zeznanie podatkowe, pod warunkiem że małżeństwo i wspólność majątkowa pomiędzy tymi małżonkami trwała od dnia zawarcia małżeństwa do końca tego roku podatkowego, ■ których małżonek zmarł w roku zawarcia związku małżeńskiego lub w roku następnym zanim złożono zeznanie podatkowe za ten rok podatkowy. Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zasady wspólnego rozliczenia małżonków mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 70 pkt 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
26.	**Urząd skarbowy, do którego należy składać zeznanie roczne PIT** Od 1 stycznia 2022 r. zostanie zmieniona właściwość urzędu skarbowego, do którego podatnik powinien składać zeznanie roczne PIT. Będzie nim urząd skarbowy właściwy według miejsca zamieszkania podatnika w dniu składania zeznania.

1	2
	Zgodnie z przepisami przejściowymi nowe zasady ustalania urzędu skarbowego właściwego do złożenia zeznania rocznego PIT mają zastosowanie do zeznań składanych po 31 grudnia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 55 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
27.	**Opodatkowanie prywatnego najmu** Od 1 stycznia 2022 r. najem prywatny będzie mógł być opodatkowany tylko ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Zgodnie z przepisami przejściowymi podatnicy osiągający w 2022 r. przychody z najmu prywatnego mogą stosować zasady opodatkowania tych przychodów obowiązujące na dzień 31 grudnia 2021 r. (zob. również pkt **Likwidacja możliwości amortyzacji nieruchomości mieszkalnych**). *Podstawa prawna: art. 71 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
28.	**Likwidacja karty podatkowej** Od 1 stycznia 2022 r. podatnicy utracą prawo do wyboru opodatkowania w formie karty podatkowej. Zgodnie z przepisami przejściowymi możliwość stosowania opodatkowania w formie karty zostanie zachowana wyłącznie dla podatników, którzy korzystali z opodatkowania kartą na dzień 31 grudnia 2021 r. i będą kontynuować stosowanie tej formy. *Podstawa prawna: art. 65 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

IV. Ordynacja podatkowa

Lp.	Skutki zmiany wynikające z przepisów przejściowych
1	2
1.	**Porozumienie inwestycyjne** Od 1 stycznia 2022 r. podatnicy, którzy dokonują inwestycji o wartości przekraczającej 50 mln złotych, będą mieli możliwość zawarcia z organem podatkowym tzw. porozumienia inwestycyjnego (dalej: PI). W okresie przejściowym od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2024 r. z możliwości zawarcia porozumienia inwestycyjnego będą mogli jednak skorzystać tylko ci podatnicy, których inwestycja ma wartość co najmniej 100 mln złotych. Zatem w początkowej fazie obowiązywania przepisów o porozumieniach inwestycyjnych ustawodawca określił dwukrotnie wyższy limit wartościowy, niż zapisał ostatecznie w przepisach Ordynacji podatkowej. Istnienie przepisu przejściowego w tej kwestii oznacza, że dopiero w 2025 r. inwestorzy realizujący inwestycje o wartości co najmniej 50 mln złotych, ale mniejsze niż 100 mln złotych, mogą liczyć na porozumienie inwestycyjne z organem podatkowym. Warto też zauważyć, że ustawodawca odroczył w czasie wejście w życie przepisów o możliwości składania wniosku oraz innych dokumentów wymaganych do zawarcia PI w języku angielskim. Taką możliwość inwestorzy będą mieli dopiero od 1 stycznia 2024 r. Również od 1 stycznia 2024 r. spotkanie uzgodnieniowe i protokół z niego będą mogły być prowadzone w języku angielskim, a porozumie-

1	2
	nie będzie mogło zostać sporządzone także w tym języku, chociaż w razie rozbieżności decydująca będzie polska wersja tekstu zawartego PI. *Podstawa prawna: art. 78, art. 89 pkt 5 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
2.	**Interpretacje podatkowe dla grup VAT** Od 1 lipca 2022 r. wejdą w życie przepisy dotyczące działalności tzw. grup VAT. Podmiot planujący utworzenie grupy VAT może jeszcze przed jej powstaniem wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej skutków podatkowych działalności w ramach takiej grupy. Taka interpretacja zapewni ochronę wszystkim członkom grupy w zakresie działalności. Przepisy regulujące prawo do ochrony wynikającej z takiej interpretacji wejdą w życie 1 lipca 2022 r. Zatem ochrona wynikająca z takiej interpretacji obejmie członków grupy VAT już z dniem wejścia w życie przepisów o grupach VAT. Po zarejestrowaniu grupy VAT będzie ona występowała jako jeden podatnik VAT. Grupa VAT będzie więc mogła występować z wnioskami o interpretacje dotyczące jej działania jako podatnika VAT. Nie będą tego musieli robić poszczególni członkowie grupy. *Podstawa prawna: art. 89 pkt 3 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
3.	**Cofnięcie skutków unikania opodatkowania – sytuacja płatników** Od 1 stycznia 2022 r. płatnicy nie uzyskają decyzji w sprawie warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania w sytuacji, gdy w dniu złożenia wniosku o wydanie takiej decyzji sprawa „korzyści podatkowej" została już rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub postanowieniu albo gdy zostały wszczęte postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa (art. 119zfb pkt 1 Ordynacji podatkowej). Wprowadzona reguła ma zastosowanie do wszystkich nierozpatrzonych dotąd wniosków o wydanie decyzji w sprawie warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Dotyczy zatem zarówno wniosków złożonych od 1 stycznia 2022 r., jak i tych złożonych przed 1 stycznia 2022 r., które nie zostały przed tym dniem rozpatrzone. *Podstawa prawna: art. 73 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

V. Rachunkowość

Lp.	Skutki zmiany wynikające z przepisów przejściowych
1	2
1.	**Możliwość podpisywania sprawozdania finansowego przez jednego członka zarządu** Możliwość ta istnieje od 1 stycznia 2022 r. i dotyczy wszystkich sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności jednostki sporządzanych za okres sprawozdawczy, dla którego dzień bilansowy przypada najpóźniej 31 grudnia 2021 r., a więc przede wszystkim do sprawozdań finansowych za rok obrotowy 2021. *Podstawa prawna: art. 14 ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

1	2
2.	**Jednolity format sprawozdań finansowych dla emitentów papierów wartościowych i jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie z MSR** Przepisy zmienionej ustawy o rachunkowości dotyczące stosowania jednolitego formatu sprawozdań finansowych, sprawozdań z działalności, skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności grupy kapitałowej (określone w art. 45 ust. 1ga i 1h, art. 49 ust. 8 i 9, art. 55 ust. 2a, art. 57 ust. 2 i art. 63c ust. 2b–2d uor) należy stosować po raz pierwszy za rok obrotowy rozpoczynający się po 31 grudnia 2020 r. Ustawodawca dopuszcza przy tym możliwość stosowania tych przepisów do sprawozdań wcześniejszych, tj. sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się przed 1 stycznia 2021 r. *Podstawa prawna: art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*
3.	**Składanie sprawozdań według jednolitego formatu i nowych dokumentów (oświadczenia i odmowy) do KRS** Ze względu na potrzebę zapewnienia czasu na przeprowadzenie modyfikacji systemu KRS umożliwiających składanie nowych rodzajów dokumentów do tego systemu wprowadzono przepisy przejściowe. Ponieważ system KRS ma zostać w tym celu zmodernizowany 1 czerwca 2022 r., to na podstawie przepisów przejściowych sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności, skonsolidowane sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej: ■ które zostały zatwierdzone przed dniem 1 czerwca 2022 r., ■ do których zostały sporządzone odmowa podpisu, do której ma zastosowanie art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości, oświadczenie lub odmowa złożenia oświadczenia, do których ma zastosowanie art. 52 ust. 2b ustawy o rachunkowości – należy złożyć, wraz ze wszystkimi wymaganymi załącznikami, we właściwym rejestrze sądowym, w okresie od 1 czerwca 2022 r. do 15 czerwca 2022 r. Od 1 czerwca 2022 r. jednostki będą miały już „normalny" termin 15 dni na składanie tych dokumentów do KRS (a więc już na zasadach ogólnych zawartych w art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości). *Podstawa prawna: art. 13 ust. 3 ustawy z 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw – w dniu oddania bieżącego numeru do druku ustawa nieopublikowana w Dzienniku Ustaw*

©℗
Sławomir Biliński – CIT, PIT, **Joanna Dmowska** – VAT
Magdalena Miklewska – Akcyza , **Paweł Muż** – Rachunkowość
Ewa Sławińska – Ordynacja podatkowa, **Katarzyna Wojciechowska** – PIT, CIT

POLECAMY! W kolejnym numerze „Mk" raport **„Skala podatkowa, ryczałt czy podatek liniowy – jaka forma opodatkowania jest najkorzystniejsza w 2022 r."**

Od 1 stycznia 2022 r.:

- kwota wolna od podatku wzrośnie do 30 000 zł,
- do 120 000 zł zostanie podwyższony drugi próg podatkowy, po przekroczeniu którego ma zastosowanie 32% stawka PIT,
- zmienią się zasady naliczania składki zdrowotnej oraz zostanie zlikwidowana możliwość jej odliczania od podatku.

Zmiany te wpłyną na wysokość obciążeń podatkowych i składkowych przedsiębiorców. Trzeba mieć to na uwadze, wybierając formę opodatkowania na 2022 r. Może się okazać, że na skutek wprowadzonych zmian dotychczasowa forma opodatkowania przestanie być korzystna. W raporcie pokażemy na przykładach, w jaki sposób wprowadzone zmiany wpłynęły na obciążenia podatkowo-składkowe w zależności od stosowanej formy opodatkowania.

2 Likwidacja działalności w księgach rachunkowych

Zobacz więcej inforlex.pl

Przedłużająca się pandemia COVID-19 i nakładane w związku z tym ograniczenia w zakresie działalności powodują, że wielu przedsiębiorców decyduje się lub jest zmuszonych podjąć decyzję o likwidacji działalności. W tym materiale przedstawiamy, jak proces ten przebiega w księgach rachunkowych likwidowanej jednostki.

Każda jednostka gospodarcza, stosując przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, przyjmuje założenie, że będzie:

(...) kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmniejszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego (por. art. 5 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Postawienie jednostki w stan likwidacji (bez względu na przyczynę) stanowi podstawowe kryterium potwierdzające brak możliwości kontynuacji działalności. Skutkuje to koniecznością wykonania wielu czynności w księgach rachunkowych.

1. Zamknięcie ksiąg rachunkowych i ich otwarcie jako jednostki w likwidacji

Ustawa o rachunkowości w art. 12 ust. 2 wskazuje na obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych nie tylko na każdy dzień kończący dzień obrotowy, ale również m.in. na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości.

PRZYKŁAD 1

Wspólnicy spółki z o.o. podjęli 25 listopada 2021 r. uchwałę większością 2/3 głosów o likwidacji spółki. W związku z tym powstał obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień 24 listopada 2021 r. i sporządzenia na ten dzień sprawozdania finansowego sporządzanego przy braku założenia kontynuowania działalności. Zgodnie z ogólnymi zasadami zamknięcie ksiąg rachunkowych w tym przypadku powinno nastąpić w terminie 3 miesięcy od dnia poprzedzającego dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości. W rozpatrywanym przypadku jednostka ma na to czas do 24 lutego 2022 r. Otwarcie ksiąg rachunkowych – już jako jednostki w likwidacji – następuje na dzień rozpoczęcia likwidacji, tj. w rozpatrywanym przypadku na dzień 25 listopada 2021 r., przy czym jednostka ma na to 15 dni od dnia rozpoczęcia likwidacji (zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 5 uor). W związku z tym księgi rachunkowe jednostki w likwidacji muszą zostać otwarte w terminie do 10 grudnia 2021 r.

Krajowy standard rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności" (dalej: KSR 14) wymienia wprost sytuacje, gdy zachodzi wymóg zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych jednostki w procesie likwidacji (pkt 6.17 KSR 14).

Tabela 1. Obowiązki dotyczące zamykania i otwierania ksiąg w procesie likwidacji

Data bilansowa	Zamykanie i otwieranie ksiąg rachunkowych
Na pierwszy dzień bilansowy po przyjęciu założenia o braku kontynuowania działalności (przed postawieniem w stan likwidacji)	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor)
Na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 6 uor)
Na dzień rozpoczęcia likwidacji lub ogłoszenia upadłości (dzień podjęcia uchwały lub dzień wydania postanowienia o ogłoszeniu upadłości)	Otwarcie ksiąg (art. 12 ust. 1 pkt 5 uor)
Na każdy okres śródroczny, jeżeli istnieje obowiązek raportowania	Księgi nie są zamykane
Na dzień kończący każdy następny rok obrotowy	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor)
Na początek każdego następnego roku obrotowego	Otwarcie ksiąg (art. 12 ust. 1 pkt 5 uor)
Na dzień poprzedzający podział majątku pozostałego po zaspokojeniu wierzycieli	Zamknięcie ksiąg (art. 288 i art. 476 Ksh)
Na dzień podziału majątku	Otwarcie ksiąg (po zamknięciu ksiąg zgodnie z art. 288 i 476 Ksh)
Na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 2 uor)
Uchylenie likwidacji jednostki	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 2 uor)
Na dzień następujący po dniu uchylenia likwidacji	Otwarcie ksiąg (po zamknięciu ksiąg zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 2 uor) – od tego momentu księgi prowadzone są przy założeniu kontynuowania działalności
Podjęcie uchwały o kontynuowaniu działalności – skutki na najbliższy dzień bilansowy	Zamknięcie ksiąg (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor)

W przypadku sporządzania sprawozdania finansowego na inny dzień bilansowy niż kończący rok obrotowy, jak np. na dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan likwidacji, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy. Z kolei w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego.

PRZYKŁAD 2

Jednostka została postawiona w stan likwidacji 15 listopada 2021 r. W bilansie sporządzonym na dzień poprzedzający dzień postawienia spółki w stan likwidacji dane porównawcze na 14 listopada 2021 r. będą przeciwstawiane danym porównawczym z 31 grudnia 2020 r. Natomiast w rachunku zysków i strat dane za okres od 1 stycznia 2021 do 14 listopada 2021 r. będą przeciwstawiane danym za okres od 1 stycznia 2020 r. do 14 listopada 2020 r.

2. Inwentaryzacja

Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe przy założeniu braku kontynuowania działalności muszą dokonać inwentaryzacji aktywów i pasywów, w szczególności:

a) na pierwszy dzień bilansowy po stwierdzeniu, że działalność nie będzie kontynuowana (przed postawieniem w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości) – art. 26 ust. 1 uor,

b) na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji lub upadłości (art. 26 ust. 4 uor),

c) na dzień kończący każdy następny rok obrotowy (art. 26 ust. 1 uor),

d) na dzień zakończenia działalności przez jednostkę (art. 26 ust. 4 uor).

Należy podkreślić, że na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji przeprowadza się inwentaryzację wszystkich aktywów, bez uwzględniania częstotliwości inwentaryzacji określonej w art. 26 ust. 3 uor. Dopiero inwentaryzacja na następny dzień bilansowy może uwzględniać częstotliwość przewidzianą w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

PRZYKŁAD 3

Jednostka przeprowadziła na dzień 31 grudnia 2020 r. inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury. 1 października 2021 r. została postawiona w stan likwidacji. Mimo iż od poprzedniej inwentaryzacji środków trwałych minęło tylko 10 miesięcy, jednostka nie może skorzystać z zapisu art. 26 ust. 3 pkt 3 uor (inwentaryzacja raz na 4 lata) i zobowiązana jest dokonać ich ponownej inwentaryzacji na 30 września 2021 r. Przy dokonywaniu inwentaryzacji na kolejny dzień bilansowy (31 grudnia 2021 r.) jednostka może już uwzględniać częstotliwość określoną w art. 26 ust. 3 pkt 3 uor i nie inwentaryzować ponownie tych środków trwałych.

3. Wycena aktywów i utworzenie rezerwy na przewidywane koszty i straty

Jeżeli założenie kontynuacji działalności nie jest zasadne, jednostka jest zobowiązana – stosownie do uregulowań art. 29 ustawy o rachunkowości:

- wycenić aktywa po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości,
- utworzyć rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.

Wymienione wyżej obowiązki zostały poszerzone w KSR 14. Wskazuje się w nim, że oprócz obowiązku wyceny w cenach sprzedaży netto i utworzenia rezerwy na dodatkowe koszty i straty jednostka powinna również:

- dokonać zmian dotychczasowych osądów i szacunków, na przykład przyjętych okresów amortyzacji oraz wartości końcowych aktywów trwałych lub klasyfikacji zobowiązań finansowych na długoterminowe i krótkoterminowe, tak aby ich wycena i prezentacja odzwierciedliły wszelkie zdarzenia oraz okoliczności uwzględniające sytuację braku kontynuowania działalności.

3.1. Wycena aktywów po cenach sprzedaży netto

W sytuacji braku kontynuacji działalności wycena wszystkich aktywów odbywa się po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania. Krajowy standard rachunkowości nr 14 wskazuje przy tym (pkt 5.1 KSR 14), że:

§ *(...) dokonując wyceny po cenach sprzedaży netto uwzględnienia wymagają wszelkie cechy aktywów oraz fakty i okoliczności, które mogą wpływać na cenę sprzedaży netto. Przykładowo w przypadku gruntów wymagających doprowadzenia do stanu pierwotnego należy odpowiednio uwzględnić w cenie sprzedaży netto dyskonto związane z koniecznością rekultywacji terenu, a w przypadku budynków konieczność ich sprzedaży w krótkim okresie.*

Ustawa o rachunkowości zobowiązuje przy tym jednostki, by tak ustalone ceny sprzedaży netto aktywów nie były wyższe od cen ich nabycia albo ich kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Szczegółowe zasady wyceny poszczególnych rodzajów aktywów i zobowiązań, jakie posiada jednostka, oraz dodatkowe aspekty tej wyceny (np. związane z klasyfikacją aktywów i zobowiązań), zostały wymienione w KSR 14. Przedstawiono je w tabeli 2.

Tabela 2. Wycena aktywów i zobowiązań przy założeniu braku kontynuowania działalności

Składniki aktywów/ /zobowiązań	Zasady wyceny
1	2
1. Wartości niematerialne i prawne	Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, ponieważ zbycie takich składników aktywów będzie mało prawdopodobne lub niemożliwe, wówczas dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego ich wartość do wysokości przewidywanego odzysku z likwidacji. W przypadku wielu tytułów wartości niematerialnych i prawnych odzysk z likwidacji jest zerowy. Do takich składników aktywów należą m.in. dostosowane do potrzeb jednostki oprogramowanie, koncesje i prawa niepodlegające przeniesieniu na inny podmiot, wartość firmy. W takim przypadku odpisem aktualizującym zostanie objęta cała dotychczasowa wartość bilansowa danego składnika aktywów, a nowa wartość wyniesie zero. Składniki wartości niematerialnych i prawnych przeznaczone do likwidacji lub sprzedaży nie podlegają amortyzacji. Jeżeli jednostka została postawiona w stan upadłości, to od miesiąca następującego po miesiącu, w którym to nastąpiło, war-

1	2
	tości niematerialne i prawne nie podlegają amortyzacji. W pozostałych przypadkach składniki wartości niematerialnych i prawnych podlegają amortyzacji, jednak odpisy amortyzacyjne, co do zasady, wyniosą zero z uwagi na to, że wartość księgowa netto składnika aktywów będzie równa jego przewidywanej wartości końcowej (tj. oszacowana cena sprzedaży netto odpowiada wartości końcowej składnika wartości niematerialnych i prawnych). **Zaliczki na wartości niematerialne i prawne** Jeżeli jednostka oczekuje, że dostawa składnika wartości niematerialnych i prawnych dojdzie do skutku, zaliczkę na poczet tego zakupu ocenia się z punktu widzenia ceny sprzedaży netto składnika aktywów, którego zaliczka dotyczy. W przypadku gdy zbycie tego składnika wartości niematerialnych i prawnych jest mało prawdopodobne lub niemożliwe, jednostka ustala odpis aktualizujący wartość bilansową zaliczki. Jeżeli natomiast jednostka oczekuje, że dostawa nie dojdzie do skutku, wówczas przeklasyfikowuje zaliczkę do należności i aktualizuje jej wartość, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa otrzymania zwrotu takiej zaliczki.
2. Środki trwałe	Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, ponieważ zbycie takich składników aktywów będzie mało prawdopodobne lub niemożliwe, dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego ich wartość maksymalnie do wysokości przewidywanego odzysku z likwidacji (na przykład ze sprzedaży złomu). Środki trwałe przeznaczone do likwidacji lub sprzedaży nie podlegają amortyzacji. Jeżeli jednostka została postawiona w stan upadłości, to od miesiąca następującego po miesiącu, w którym to nastąpiło, środki trwałe nie podlegają amortyzacji. W pozostałych przypadkach środki trwałe podlegają amortyzacji, jednak odpisy amortyzacyjne, co do zasady, wyniosą zero z uwagi na to, że wartość księgowa netto takiego środka trwałego będzie równa jego przewidywanej wartości końcowej (tj. oszacowana cena sprzedaży netto odpowiada wartości końcowej środka trwałego). Dla środków trwałych zamortyzowanych w całości należy ocenić, czy konieczna jest korekta umorzenia w celu uwzględnienia wartości końcowej równej możliwej do uzyskania cenie sprzedaży netto. **Zaliczki na środki trwałe** Jeżeli jednostka oczekuje, że dostawa środków trwałych dojdzie do skutku, to zaliczkę na poczet ich zakupu ocenia z punktu widzenia ceny sprzedaży netto tego środka trwałego, którego zaliczka dotyczy. W przypadku gdy zbycie środka trwałego jest mało prawdopodobne lub niemożliwe, jednostka ustala odpis aktualizujący wartość bilansową zaliczki. Jeżeli natomiast jednostka oczekuje, że dostawa nie dojdzie do skutku, wówczas przeklasyfikowuje zaliczkę do należności i aktualizuje jej wartość, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa zwrotu takiej zaliczki. W przypadku niektórych środków trwałych może być konieczne ich usunięcie i/lub doprowadzenie otoczenia do stanu pierwotnego. Wymaga to odpowiedniej aktualizacji zobowiązań związanych z takimi działaniami (jeżeli przykładowo zostały zgłoszone na listę wierzycieli) lub odpowiedniego uwzględnienia w cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, ponieważ, co do zasady, kupujący uwzględni w cenie zakupu koszty z tym związane (przykładowo konieczność oczyszczenia gruntu z zanieczyszczeń).

1	2
3. Umowy leasingowe	**Perspektywa leasingobiorcy (korzystającego)** Klasyfikacja – wszelkie umowy leasingu finansowego zostają przeklasyfikowane do umów leasingu operacyjnego, nawet jeśli spełnione są warunki określone w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości oraz w pkt 4.2 KSR 5, np. jeśli wykup przedmiotu leasingu po zakończeniu umowy jest prawdopodobny. Ujęcie i wycena – następuje usunięcie z bilansu objętego umową leasingu składnika aktywów i odpowiadającego mu zobowiązania. Ewentualna różnica zostaje odniesiona na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Wszelkie opłaty w tytułu umów leasingowych rozlicza się przez okres leasingu metodą liniową i obciąża nimi równomiernie, w jednakowej wysokości koszty operacyjne. Jeżeli jednak inny sposób rozłożenia opłat z tytułu leasingu lepiej odzwierciedla rozkład w okresie trwania umowy leasingu korzyści czerpanych przez korzystającego z przedmiotu umowy lub różnice w wysokości opłat nie wpływają istotnie na koszty, to może on być także stosowany. Jeśli po zakończeniu umowy przedmiot leasingu zostanie wykupiony przez jednostkę, zobowiązanie z tego tytułu ujmuje się na zasadach ogólnych i zgodnie z pkt 11 tej tabeli. Dodatkowo celowe jest rozważenie korzyści i kosztów z rozwiązania lub zerwania umowy leasingowej oraz celowość utworzenia odpowiednich rezerw z tego tytułu. **Perspektywa leasingodawcy (finansującego)** Leasingodawca stosuje odpowiednio zasady wyceny należności (dla umowy ujętej jako leasing finansowy) lub środków trwałych (dla umów leasingu operacyjnego).
4. Zapasy	Wycena na zasadach ogólnych – według ceny nabycia/kosztu wytworzenia (z uwzględnieniem szczególnych zasad wyceny przewidzianych w art. 34 ustawy o rachunkowości) lub ceny sprzedaży netto, jeżeli jest niższa. Zaliczki na dostawy i usługi – analogicznie jak zaliczki na wartości niematerialne i prawne i środki trwałe (zob. pkt 1 i 2 tabeli). Wyjątek stanowią materiały produkcyjne lub produkcja w toku, w przypadku których oceny wymaga, czy możliwe jest ukończenie produkcji i powstanie dobra, którego cena sprzedaży netto umożliwi odzyskanie nakładów na te materiały/produkcję w toku. Jeżeli jednostka nie ma zamiaru ich zbyć, tylko wykorzystać do produkcji wyrobów, wycena do ceny sprzedaży netto nie jest zasadna, zwłaszcza jeżeli materiały są dostarczane na specyficzne zamówienie jednostki i mało prawdopodobne jest ich odsprzedanie. W wyniku przeprowadzenia inwentaryzacji drogą spisu z natury oraz rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych mogą zostać ujawnione aktywa. Takie aktywa ujawnione w wyniku inwentaryzacji są ujmowane w księgach według ich szacowanych cen sprzedaży netto i wykazywane jako zapasy.
5. Należności	Wycena zgodna z dotychczasowymi zasadami (kwota wymaganej zapłaty pomniejszona o odpisy aktualizujące lub skorygowana cena nabycia) lub w przypadku, kiedy w zamierzeniu kierownika jednostki należność zostanie sprzedana – według ceny sprzedaży netto (jeżeli jest niższa). Wycena należności powinna uwzględniać przewidywane lub uzgodnione zmiany w umowach (np. skrócenie ich okresu). Dotyczy to przykładowo należności z tytułu udzielonych pożyczek oraz należności z tytułu umów leasingowych. Odsetki od salda należności naliczane są nadal na zasadach ogólnych.

1	2
6. Inwestycje, w tym:	Co do zasady charakter wszystkich inwestycji ulega zmianie na krótkoterminowy. Jeżeli w odniesieniu do danego składnika inwestycji istniał umownie określony termin wymagalności, to rozważenia wymaga przeklasyfikowanie go do aktywów bez określonego terminu wymagalności ze względu na to, że cena sprzedaży netto określana jest na dany dzień bilansowy bez uwzględniania utrzymywania aktywów do terminów ich wymagalności. Wynika to z tego, że założenie utrzymywania aktywów do terminu ich wymagalności w sytuacji braku kontynuowania działalności nie jest zasadne.
a) nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	Wycena analogiczna do wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (zob. pkt 1 i 2). W szczególnym przypadku, gdy przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości w warunkach kontynuacji działalności przewidywały wycenę w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej, wycena następuje w tych wartościach. W przypadku braku kontynuowania działalności ustalanie ceny rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej wymaga uwzględnienia możliwości zawarcia umowy sprzedaży tych składników majątku w danym momencie, a więc wycena powinna zawierać odpowiednie dyskonto z uwagi na krótki horyzont czasowy transakcji.
b) aktywa finansowe – udziały lub akcje, inne papiery wartościowe, udzielone pożyczki, inne aktywa finansowe	Wycena według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, nie wyższych od wartości wynikającej z dotychczas stosowanych zasad wyceny (tzn. przy założeniu kontynuacji działalności dla takich typów aktywów – zwykle według (i) ceny (wartości) rynkowej albo (ii) ceny nabycia lub ceny (wartości) rynkowej, zależnie od tego, która z nich jest niższa, przy czym w przypadku inwestycji, dla których nie istnieje aktywny rynek, w inny sposób określonej wartości godziwej.
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	Wycena według dotychczas stosowanych zasad (na przykład wartość nominalna w przypadku środków pieniężnych) lub w cenie sprzedaży netto, jeżeli jest niższa, a zamierzeniem kierownika jednostki jest sprzedaż innych aktywów pieniężnych.
7. Rozliczenia międzyokresowe czynne	Jeżeli niemożliwe jest dokonanie sprzedaży i ustalenie ceny sprzedaży netto, pozycja zostaje odpisana całkowicie (wartość bilansowa wynosi zero). Do rozliczeń międzyokresowych czynnych, dla których jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto, należą rozliczenia związane z umową ubezpieczenia samochodu posiadanego przez jednostkę. W tym przypadku cena sprzedaży netto może zostać ustalona w kwocie należnego zwrotu od ubezpieczyciela.
8. Aktywa i rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego	Wartość składnika aktywów oraz rezerwy z tytułu podatku odroczonego ustalana jest na zasadach ogólnych. Aktywa ujmowane są jednak maksymalnie do wysokości rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego, o ile możliwe jest ich rozliczenie w okresie odpowiadającym rozliczeniu rezerwy. Aktywa i rezerwy mogą być kompensowane na zasadach ogólnych, przewidzianych w art. 37 ust. 7 ustawy o rachunkowości. Jednostki mogą nadal stosować uproszczenie przewidziane w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości i odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.
9. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy	Ujmowane w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności.
10. Udziały (akcje) własne	Jeżeli zbycie nie jest prawdopodobne, następuje odpisanie ich wartości w całości (wartość bilansowa wynosi zero). Ponadto, w celach prezentacyjnych udziały (akcje) własne zostają przeniesione do kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości zgodnie z pkt 5.10 KSR 14.

1	2
11. Zobowiązania	Wycena na zasadach ogólnych. W szczególności konieczne jest naliczenie odsetek od zobowiązań przeterminowanych. Co do zasady wszystkie zobowiązania powinny mieć charakter krótkoterminowy. Nie usuwa się z bilansu zobowiązań, rezerw lub rozliczeń międzyokresowych biernych, które nie zostały ujęte na liście wierzytelności. Na wierzytelności (zobowiązania) sporne tworzona jest rezerwa zgodnie z pkt 12 tej tabeli.
12. Rezerwy	Wykazuje się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości, z uwzględnieniem wartości bieżącej (dyskonto). Dodatkowe kary z tytułu zerwanych lub renegocjowanych umów stanowią element rezerw. Rezerwy uwzględniają również przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności, o których mowa w pkt 5.8 KSR 14.
13. Rozliczenia międzyokresowe bierne, w tym: a) otrzymane zaliczki, kaucje	Wycena w wartości nominalnej. Jeżeli umowy nie zostaną zrealizowane, zaliczki lub kaucje podlegają zwrotowi. Uzasadnia to ich przeklasyfikowanie do zobowiązań. Jeżeli natomiast jednostka zakłada, że umowa zostanie zrealizowana, następuje rozliczenie zaliczek lub kaucji na zasadach ogólnych.
b) dotacje	Jeżeli jednostka oczekuje, że otrzymana dotacja w całości lub w części będzie podlegać zwrotowi, wycena następuje w szacowanej kwocie zwrotu. W przeciwnym razie wycena następuje w wartości zero (w rzeczywistości salda te nie reprezentują bowiem zobowiązania jednostki).
14. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	Aktywa oraz zobowiązania funduszu wykazywane i wyceniane są na zasadach ogólnych.

Powstałe różnice w wyniku wyceny aktywów po cenach sprzedaży netto wpływają na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Na podstawie dokumentu PK (polecenie księgowania) różnice te zostaną zaksięgowane w księgach rachunkowych następująco:

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny"

Ma różne konta zespołu 0, 1, 2, 3, 5, 6 (np.: 07-3 „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości", 36-1 „Odpisy aktualizujące wartość materiałów", 62-2 „Odpisy aktualizujące wartość produktów")

WAŻNE! Wycena według cen sprzedaży netto następuje nie tylko w przeddzień postawienia jednostki w stan likwidacji, ale również zawsze na koniec roku obrotowego przypadającego w czasie trwania postępowania likwidacyjnego.

PRZYKŁAD 4

Spółka postawiona w stan likwidacji dokonała wyceny aktywów zgodnie z art. 29 ustawy o rachunkowości, tj. według cen sprzedaży netto. Wyniki tej wyceny przedstawia poniższe zestawienie:

Lp.	Aktywa	Wartość księgowa	Cena sprzedaży netto/wycena
1	2	3	4
1.	Wartości niematerialne i prawne – koncesja	50 000 zł	0 zł (koncesja na ochronę osób i mienia, którą nie można przenieść na inny podmiot, dlatego nie przyniesie ona korzyści ekonomicznych)
2.	Środki trwałe – urządzenia techniczne i maszyny	75 000 zł	42 000 zł (cena sprzedaży netto tych aktywów – utrata wartości o 33 000 zł)
3.	Środki trwałe – środki transportu	200 000 zł	210 000 zł (wartość sprzedaży netto posiadanych środków transportu jest wyższa niż wartość księgowa; nie jest jednak możliwe – zgodnie z art. 29 uor – podwyższenie wartości tych składników do tej wyższej ceny sprzedaży netto)
4.	Środki trwałe w pełni zamortyzowane	0	14 000 zł (dokonano korekty umorzenia niektórych zamortyzowanych całkowicie środków trwałych, by została uwzględniona wartość końcowa równa możliwej do uzyskania cenie sprzedaży netto tych środków trwałych – w związku z tym zostaną one wykazane w wysokości 14 000 zł)
5.	Należności długoterminowe – umowa najmu	87 000 zł	60 000 zł (skrócenie okresu trwania umowy powoduje pomniejszenie wartości tego aktywu o 17 000 zł)
6.	Inwestycje długoterminowe – akcje	10 000 zł	12 000 zł Przyjęte przez jednostkę zasady (polityka) rachunkowości w warunkach kontynuacji działalności przewidywały wycenę w cenie rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej – w związku z tym posiadane akcje zostały wycenione w cenie sprzedaży netto, tj. 12 000 zł
7.	Zapasy – towary	90 000 zł	85 000 zł (cena sprzedaży netto posiadanych zapasów – utrata wartości o 5 000 zł)
8.	Należności krótkoterminowe od kontrahentów krajowych	8000 zł	6800 zł (w wyniku dokonanej inwentaryzacji należności ustalono, że należności w kwocie 1200 zł są wątpliwe do odzyskania)

1	2	3	4
9.	Inwestycje krótkoterminowe – środki pieniężne na rachunku bankowym	9000 zł	9000 zł (środki pieniężne, o ile nie jest to waluta obca, nie tracą ani nie zyskują na wartości)
10.	Rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne – z tytułu odroczonego podatku dochodowego	2000 zł	700 zł (jednostka nie ma możliwości zrealizowania części aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego – w związku z tym na dzień bilansowy na zasadach ogólnych należy zaktualizować ich wartość)

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. PK – skutki wyceny:

a) wartości niematerialnych i prawnych – licencje

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	50 000 zł
Ma konto 05-2 „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości niematerialnych i prawnych”	50 000 zł

b) środków trwałych – urządzenia techniczne i maszyny

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	33 000 zł
Ma konto 05-1 „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych”	33 000 zł

c) środków trwałych – środki transportu

brak dekretacji ze względu na brak konieczności aktualizacji wartości posiadanych środków transportu

d) środków trwałych w pełni zamortyzowanych

Wn konto 05-1 „Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych”	14 000 zł
Ma konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	14 000 zł

e) należności długoterminowych – umowa najmu

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	17 000 zł
Ma konto 28 „Odpisy aktualizujące należności”	17 000 zł

f) inwestycji długoterminowych – akcje

Wn konto 06-3 „Odpisy aktualizujące udziały i akcje w innych jednostkach”	2 000 zł
Ma konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	2 000 zł

g) zapasów – towary

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	5 000 zł
Ma konto 36-2 „Odpisy aktualizujące wartość towarów”	5 000 zł

h) należności krótkoterminowych od kontrahentów krajowych

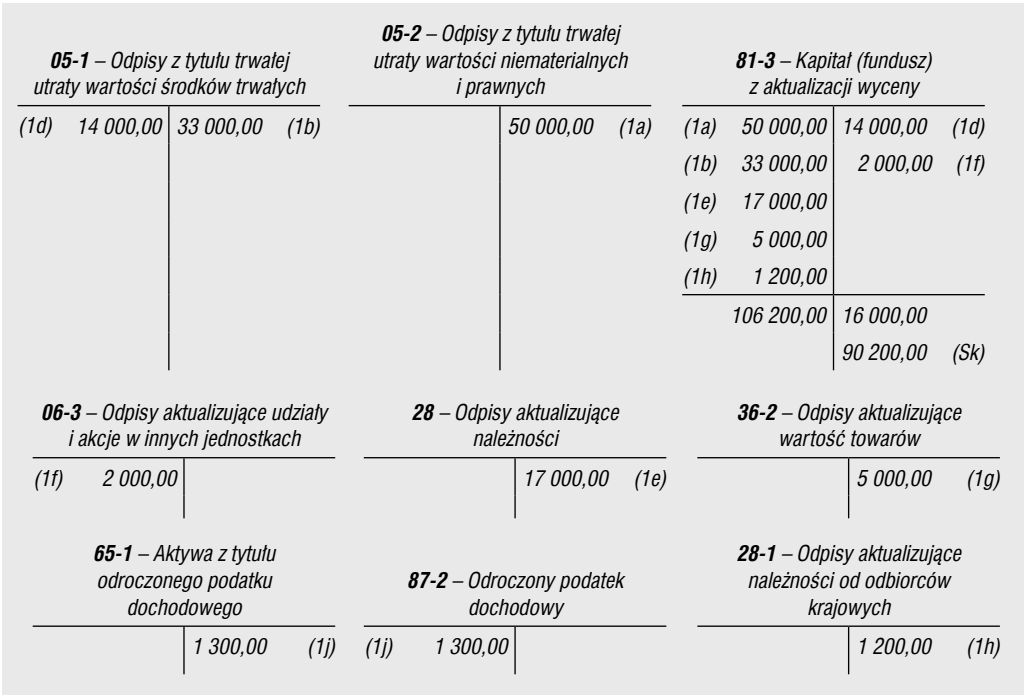
Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”	1 200 zł
Ma konto 28-1 „Odpisy aktualizujące należności od odbiorców krajowych”	1 200 zł

i) inwestycji krótkoterminowych – środki pieniężne na rachunku bankowym

brak dekretacji ze względu na brak konieczności aktualizacji wartości posiadanych

j) rozliczeń międzyokresowych czynnych z tytułu odroczonego podatku dochodowego

Wn konto 87-2 „Odroczony podatek dochodowy”	1 300 zł
Ma konto 65-1 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”	1 300 zł



3.2. Tworzenie i wykorzystanie rezerwy na dodatkowe koszty i straty związane z likwidacją jednostki

Przepisy ustawy o rachunkowości, wskazując na konieczność tworzenia tych rezerw, nie precyzują, na jakie koszty/straty powinno tworzyć się rezerwę. Pomocą w tym zakresie są rekomendacje KSR 14. Wskazuje się w nim, że rezerwy te powinny być tworzone:
(...) na wszelkie dodatkowe koszty i straty, które nie zostałyby poniesione, gdyby jednostka kontynuowała działalność. Rezerwę tworzy się z perspektywy całego przewidywanego okresu zakończenia działalności (pkt 5.8 KSR 14).

KSR 14 podaje przy tym przykłady kosztów ujmowanych w ramach rezerwy. Są nimi m.in.:
- opłaty sądowe, notarialne, koszty obwieszczeń i ogłoszeń,
- koszty wyceny majątku zleconej rzeczoznawcom,
- dodatkowe wynagrodzenia likwidatora, składki ubezpieczeniowe od ww. wynagrodzeń,
- odprawy dla zwalnianych pracowników, wszelkie dodatkowe elementy wynagrodzeń,
- odszkodowania dla kontrahentów, wszelkie kary umowne wynikające z konieczności zerwania umów,
- koszty archiwizowania dokumentów jednostki,
- koszty postępowania upadłościowego, na przykład wynagrodzenie syndyka.

Utworzenie takiej rezerwy na koszty/straty obciąża w księgach rachunkowych kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny (tj. identycznie jak w przypadku różnic z wyceny według cen sprzedaży netto).

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny”

Ma konto 83-4 „Pozostałe rezerwy” w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją”

Wykorzystanie rezerwy na dodatkowe koszty spowodowane utratą zdolności do kontynuowania działalności ewidencjonuje się po stronie Wn konta 83-4 „Pozostałe rezerwy" w korespondencji z kontem rozrachunkowym.

Wn konto 83-4 „Pozostałe rezerwy" w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją"

Ma różne konta zespołu 2, 3 (np. 21 „Rozrachunki z dostawcami", 24 „Pozostałe rozrachunki", 30 „Rozliczenie zakupu").

Koszty przewyższające utworzoną rezerwę obciążają pozostałe koszty operacyjne.

Wn konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne"

Ma różne konta zespołu 2, 3 (np. 21 „Rozrachunki z dostawcami", 24 „Pozostałe rozrachunki", 30 „Rozliczenie zakupu").

Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy odnosi się na kapitał własny.

Wn konto 83-4 „Pozostałe rezerwy" w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją"

Ma konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy".

PRZYKŁAD 5

W związku postawieniem jednostki w stan likwidacji z dniem 15 października 2021 r. utworzyła ona na dzień poprzedzający dzień postawienia jej w stan likwidacji (tj. na dzień 14 października 2021 r.) rezerwę na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem działalności na kwotę 100 000 zł, w tym na koszty wynagrodzenia likwidatora 70 000 zł. 30 listopada 2021 r. naliczono i wypłacono likwidatorowi wynagrodzenie brutto za listopad w kwocie 10 000 zł.

Ewidencja w księgach rachunkowych na dzień 14 października 2021 r.

1. PK – utworzenie rezerwy na przewidywane koszty związane z likwidacją jednostki

Wn konto 81-3 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny"	100 000 zł
Ma konto 83-4 „Pozostałe rezerwy" w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją"	100 000 zł

***83-4** – Pozostałe rezerwy (w analityce: Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją)*

	100 000,00 (1)

***81-3** – Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny*

(1) 100 000,00	

Ewidencja w księgach rachunkowych 30 listopada 2021 r. (już po otwarciu ksiąg rachunkowych jednostki w likwidacji)

1. Lista płac – wynagrodzenie brutto – koszty maksymalnie do wysokości utworzonej rezerwy (30 listopada 2021 r.)

Wn konto 83-4 „Pozostałe rezerwy" w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją"	10 000 zł

Ma konto 24-9 „Inne rozrachunki" w analityce „Inne rozrachunki z tytułu wynagrodzenia likwidatora" 10 000 zł

2. Składki ZUS obciążające wynagrodzenie likwidatora (w części finansowanej przez likwidatora) składki społeczne w kwocie 1371,00 zł plus składka zdrowotna w kwocie 776,61 zł

Wn konto 24-9 „Inne rozrachunki" w analityce „Inne rozrachunki z tytułu wynagrodzenia likwidatora" 2 147,61 zł

Ma konto 22-5 „Rozrachunki z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń" 2 147,61 zł

3. Zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych

Wn konto 24-9 „Inne rozrachunki" w analityce „Inne rozrachunki z tytułu wynagrodzenia likwidatora" 712 zł

Ma konto 22-3 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)" 712 zł

4. Składki ZUS obciążające spółkę w likwidacji (w części finansowanej przez spółkę) – koszty maksymalnie do wysokości utworzonej rezerwy w kwocie 2048 zł

Wn konto 83-4 „Pozostałe rezerwy" w analityce „Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją" 2 048 zł

Ma konto 22-5 „Rozrachunki z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń" 2 048 zł

5. WB – wypłata wynagrodzenia likwidatorowi

Wn konto 24-9 „Inne rozrachunki" w analityce „Inne rozrachunki z tytułu wynagrodzenia likwidatora" 7 140,39 zł

Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący" 7 140,39 zł

***24-9** – Inne rozrachunki (w analityce: Inne rozrachunki z tytułu wynagrodzenia likwidatora)*

(2)	*2 147,61*	*10 000,00*	*(1)*
(3)	*712,00*		
(5)	*7 140,39*		
	10 000,00	*10 000,00*	

***83-4** – Pozostałe rezerwy (w analityce: Rezerwa na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane likwidacją)*

(1)	*10 000,00*	*100 000,00*	*(Sp)*

***22-5** – Rozrachunki z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń*

	2 147,61	*(2)*	
	2 048,00	*(4)*	

***22-3** – Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)*

	712,00	*(3)*	

***13-1** – Rachunek bieżący*

(3)	*xxx*	*7 140,39*	*(5)*

4. Połączenie składników kapitału własnego w jeden kapitał na dzień rozpoczęcia likwidacji

Ustawa o rachunkowości w art. 36 ust. 3 nakazuje, by wszystkie składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji połączyć na dzień rozpoczęcia likwidacji w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go:

- w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, towarzystwach ubezpieczeń wzajemnych i towarzystwach reasekuracji wzajemnej – o udziały własne,
- w spółkach akcyjnych oraz prostych spółkach akcyjnych – o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia, oraz o akcje własne.

Ewidencja połączenia składników kapitału własnego jednostki „w likwidacji":

Wn konto 80-1 „Kapitał zakładowy", **Wn konto 81-1** „Kapitał zapasowy", **Wn konto 81-2** „Kapitał rezerwowy", **Wn/Ma konto 81-3** „Kapitał z aktualizacji wyceny", **Wn/Ma konto 86** „Wynik finansowy"

Ma konto 80 „Kapitał podstawowy".

Pomniejszenie kapitału podstawowego o udziały w spółce z o.o.:

Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy"

Ma konto 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe" w analityce „Udziały własne".

Pomniejszenie kapitału podstawowego o akcje własne w spółce akcyjnej:

Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy"

Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Należne wkłady na akcje".

Kapitał podstawowy zmniejsza się również o wysokość niepokrytej straty netto wykazanej w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na dzień poprzedzający dzień rozpoczęcia likwidacji:

Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy"

Ma konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego".

PRZYKŁAD 6

Wspólnicy spółki z o.o. podjęli 25 listopada 2021 r. uchwałę większością 2/3 głosów o likwidacji spółki. Zamknięte 24 listopada 2021 r. księgi rachunkowe wykazywały następujące składniki kapitału własnego:

- kapitał zakładowy 60 000 zł
- kapitał zapasowy 18 000 zł
- kapitał z aktualizacji wyceny (saldo Wn) 6000 zł
- strata netto 30 000 zł

Spółka na dzień poprzedzający dzień postawienia jej w stan likwidacji posiada udziały własne przeznaczone do sprzedaży w wysokości 15 000 zł

Ewidencja księgowa na dzień rozpoczęcia likwidacji (25 listopada 2021 r.)

1.	PK – przeksięgowanie kapitału zakładowego na kapitał podstawowy	
	Wn konto 80-1 „Kapitał zakładowy"	60 000 zł
	Ma konto 80 „Kapitał podstawowy"	60 000 zł
2.	PK – przeksięgowanie kapitału zapasowego na kapitał podstawowy	
	Wn konto 81-1 „Kapitał zapasowy"	18 000 zł
	Ma konto 80 „Kapitał podstawowy"	18 000 zł
3.	PK – przeksięgowanie kapitału z aktualizacji wyceny na kapitał podstawowy	
	Wn konto 80 „Kapitał podstawowy"	6 000 zł
	Ma konto 81-3 „Kapitał z aktualizacji wyceny"	6 000 zł

4. PK – przeksięgowanie straty netto na kapitał podstawowy

   Wn konto 80 „Kapitał podstawowy” 30 000 zł

   Ma konto 86 „Wynik finansowy” 30 000 zł

5. PK – przeksięgowanie udziałów własnych na kapitał podstawowy

   Wn konto 80 „Kapitał podstawowy” 15 000 zł

   Ma konto 14 „Krótkoterminowe aktywa finansowe” w analityce „Udziały własne przeznaczone do sprzedaży” 15 000 zł

***80** – Kapitał podstawowy*

(3)	*6 000,00*	*60 000,00*	*(1)*
(4)	*30 000,00*	*18 000,00*	*(2)*
(5)	*15 000,00*		

***80-1** – Kapitał zakładowy*

(1)	*60 000,00*	*60 000,00*	*(Sp)*

***81-1** – Kapitał zapasowy*

(2)	*18 000,00*	*18 000,00*	*(Sp)*

***81-3** – Kapitał z aktualizacji wyceny*

(Sp)	*6 000,00*	*6 000,00*	*(3)*

***86** – Wynik finansowy*

(Sp)	*30 000,00*	*30 000,00*	*(4)*

***14** – Krótkoterminowe aktywa finansowe (w analityce: Udziały własne przeznaczone do sprzedaży)*

(Sp)	*15 000,00*	*15 000,00*	*(5)*

5. Podział majątku między wspólników/ /akcjonariuszy po zaspokojeniu wierzycieli

Jednym z kluczowych dokumentów w procesie likwidacji jest sprawozdanie likwidacyjne. Sporządza się je w przypadku finalizacji działalności spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, prostej spółki akcyjnej oraz komandytowo-akcyjnej. „Sprawozdanie likwidacyjne” to kodeksowa (z Kodeksu spółek handlowych) nazwa sprawozdania finansowego na dzień zakończenia likwidacji. Sprawozdanie likwidacyjne sporządza się dokładnie na takich samych zasadach, jak sprawozdanie finansowe uregulowane w ustawie o rachunkowości. Dokument ten ma wskazywać, w jakim stanie majątkowym znajduje się spółka po zaspokojeniu jej wszystkich długów, dzięki czemu możliwe staje się podjęcie decyzji o dokładnym sposobie finalizacji postępowania likwidacyjnego. Dzięki temu możliwe jest ustalenie, jakie aktywa pozostały do podziału między wspólników/akcjonariuszy po zaspokojeniu wierzycieli (o ile oczywiście taki majątek pozostanie). Zatem ostatnim elementem, jaki jest ewidencjonowany w księgach rachunkowych likwidowanej jednostki, jest decyzja/uchwała o podziale majątku i wypłata dokonana wspólnikom.

Należy przy tym pamiętać, że:

- wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki stanowi dochód (przychód) z udziału w zyskach osób prawnych (por. art. 24 ust. 5 pkt 3 updof) lub przychód z zysków kapitałowych (art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. e updop). Od uzyskanych w ten sposób dochodów (przychodów) spółka powinna pobrać 19% zryczałtowanego podatku dochodowego. Wolna od podatku dochodowego jest przy tym wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, w części stanowiącej

koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce lub udziałów w zyskach osoby prawnej (art. 21 ust. 1 pkt 50a updof i odpowiednio art. 12 ust. 4 pkt 22 updop). Innymi słowy, jeśli w wyniku likwidacji wspólnik ma otrzymać np. 20 000 zł, ale za udziały w likwidowanej spółce zapłacił np. 25 000 zł (lub wniósł wkład o takiej wartości), to nie uzyska on przychodu i nie trzeba będzie pobierać zryczałtowanego podatku dochodowego. Podatek (19%) płaci się tylko od nadwyżki przychodu z likwidowanej spółki nad kosztami nabycia udziałów w spółce,

- przekazując składniki majątkowe spółki udziałowcom w ramach procesu likwidacji spółki, należy przekazanie takie opodatkować VAT w sytuacji, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w całości lub części, traktując taką transakcję tak samo, jak odpłatną dostawę towarów. Stanowisko takie jest także potwierdzane przez sądy administracyjne (przykładowo: wyrok NSA z 11 września 2018 r., sygn. akt I FSK 1785/16),
- likwidacja spółki i przekazanie jej składników majątkowych wspólnikom, którym przysługuje takie uprawnienie, skutkuje powstaniem zobowiązania spółki do zaspokojenia roszczeń wspólników o przekazanie tych składników. Wykonanie zobowiązania w formie przeniesienia przez spółkę prawa własności nieruchomości prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania spółki. W ten sposób spółka jako dłużnik zwolni się z długu, a ww. składniki majątku będą przysługiwały wspólnikom. Prowadzi to do powstania po jej stronie przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 updop w związku z art. 14a ust. 1 updop. Zatem likwidacyjne wydanie majątku wspólnikom/akcjonariuszom stanowi przychód likwidowanej spółki.

Ewidencja w księgach rachunkowych przekazanego majątku pozostałego po zaspokojeniu wierzycieli:

1. Wycofanie udziałów (w wartości nominalnej):

   Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy"

   Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcami".

2. Przekazanie majątku po zaspokojeniu wierzycieli:

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcami"

   Ma różne konta w zależności od rodzaju majątku (wartość księgowa przekazanego majątku, np. **Ma konto 01** „Środki trwałe", **Ma konto 13-1** „Rachunek bieżący", **Ma konto 31** „Materiały", **Ma konto 33** „Towary", **Ma konto 60** „Produkty gotowe" itd.).

3. Podatek CIT dotyczący likwidacyjnego wydania majątku wspólnikom:

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce„Rozrachunki z udziałowcami"

   Ma konto 22-4 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (CIT)".

4. Potrącenie zryczałtowanego podatku dochodowego:

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcami"

   Ma konto 22-3 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)".

5. Opodatkowanie VAT przekazanych składników majątku (VAT obciąża wspólników):

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcami"

   Ma konto 22-2 „VAT należny i jego rozliczenie".

PRZYKŁAD 7

Dane finansowe spółki z o.o. po zaspokojeniu jej wszystkich długów na dzień podziału miedzy 2 wspólników (dwie osoby fizyczne A i B) przedstawiają się następująco:

- połączony na dzień rozpoczęcia likwidacji kapitał podstawowy 300 000 zł
- koszt objęcia udziałów przez wspólnika A 19 000 zł
- koszt objęcia udziałów przez wspólnika B 19 000 zł

Ewidencja w księgach rachunkowych:

1. PK – wycofanie udziałów wspólników (19 000 zł + 19 000 zł)

   Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy 38 000 zł

   Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem A" 19 000 zł

   Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem B" 19 000 zł

2. PK – pozostała kwota do wypłaty dla udziałowców

   Wn konto 80 „Kapitał (fundusz) podstawowy" 262 000 zł

   Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem A" 131 000 zł

   Ma konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem B" 131 000 zł

3. PK – potrącenie zryczałtowanego podatku dochodowego od każdego wspólnika (131 000 zł × 19%)

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem A" 24 890 zł

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem B" 24 890 zł

   Ma konto 22-3 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)" 49 780 zł

4. WB – wypłata dla każdego ze wspólników pomniejszona o zryczałtowany podatek dochodowy (150 000 zł – 24 890 zł)

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem A" 125 110 zł

   Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki" w analityce „Rozrachunki z udziałowcem B" 125 110 zł

   Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący" 250 220 zł

5. WB – wpłata zryczałtowanego podatku dochodowego na rzecz urzędu skarbowego

   Wn konto 22-3 „Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)" 49 780 zł

   Ma konto 13-1 „Rachunek bieżący" 49 780 zł

24 *– Pozostałe rozrachunki (w analityce: Rozrachunki z udziałowcem B)*

(3)	*24 890,00*	*19 000,00*	*(1)*
(4)	*125 110,00*	*131 000,00*	*(2)*
	150 000,00	*150 000,00*	

24 *– Pozostałe rozrachunki (w analityce: Rozrachunki z udziałowcem A)*

(3)	*24 890,00*	*19 000,00*	*(1)*
(4)	*125 110,00*	*131 000,00*	*(2)*
	150 000,00	*150 000,00*	

80 *– Kapitał podstawowy*

(1)	*38 000,00*	*300 000,00*	*(Sp)*
(2)	*262 000,00*		
	300 000,00	*300 000,00*	

22-3 *– Rozrachunki z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT)*

(5) 49 780,00	*49 780,00 (3)*

13-1 *– Rachunek bieżący*

(Sp) xxx	*250 220,00 (4)*
	49 780,00 (5)

6. Obowiązki sprawozdawcze jednostek w procesie likwidacji

Obowiązki sprawozdawcze jednostek w procesie likwidacji wynikające z ustawy o rachunkowości przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Obowiązki sprawozdawcze jednostek w procesie likwidacji wynikające z ustawy o rachunkowości

Data	Obowiązek sprawozdawczy		
	Zatwierdzanie sprawozdań finansowych	Poddanie badaniu sprawozdań finansowych	Złożenie sprawozdań finansowych w KRS
Na pierwszy dzień bilansowy po przyjęciu założenia o braku kontynuowania działalności (przed postawieniem w stan likwidacji)	Obowiązek zatwierdzenia – sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 uor)	Obowiązek złożenia – sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 uor)
Na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 uor)
Na każdy okres śródroczny, jeżeli istnieje obowiązek raportowania	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	nie dotyczy	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 uor)
Na dzień kończący każdy następny rok obrotowy jednostki postawionej w stan likwidacji	Obowiązek zatwierdzenia – sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 uor)	Obowiązek złożenia – sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 uor)
Na dzień poprzedzający podział majątku pozostałego po zaspokojeniu wierzycieli (za: Ksh)	Obowiązek zatwierdzenia w spółkach kapitałowych i spółkach komandytowo-akcyjnych (art. 288 i art. 476 Ksh)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 uor)	Obowiązek złożenia przez spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne (art. 288 i art. 476 Ksh)
Na dzień zakończenia likwidacji	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – jednostka nie kontynuuje działalności (art. 64 ust. 1 uor)	Obowiązek złożenia w przypadku likwidacji przez spółki kapitałowe i spółki komandytowo-akcyjne (art. 288 i art. 476 Ksh)
Uchylenie likwidacji jednostki	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 53 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 64 ust. 1 uor)	Brak obowiązku – nie jest to sprawozdanie roczne (art. 69 ust. 1 ustawy)
Podjęcie uchwały o kontynuowaniu działalności – skutki na najbliższy dzień bilansowy	Obowiązek na zasadach ogólnych	Obowiązek na zasadach ogólnych	Obowiązek na zasadach ogólnych

Podsumowanie

1. Jednostki postawione w stan likwidacji prowadzą księgi rachunkowe przy braku spełnienia założenia o kontynuacji działalności.
2. Brak kontynuowania działalności powoduje, że wycena wszystkich aktywów jednostki odbywa się po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania, przy czym nie mogą być one wyższe od cen ich nabycia albo kosztów wytworzenia, pomniejszonych o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.
3. Utrata zdolności do kontynuowania działalności jest powodem do tworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do kontynuowania działalności.
4. Na dzień otwarcia likwidacji jednostka musi wszystkie składniki kapitału własnego połączyć w jeden kapitał podstawowy.
5. Po zakończeniu czynności likwidacyjnych przygotowywane jest sprawozdanie likwidacyjne, tj. sprawozdanie na dzień poprzedzający podział między właścicieli majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli.
6. Wartość majątku otrzymanego przez udziałowców w związku z likwidacją osoby prawnej stanowi dochód (przychód) z udziału w zyskach osób prawnych.
7. Przekazując składniki majątkowe spółki udziałowcom w ramach procesu likwidacji spółki, należy przekazanie takie opodatkować VAT w sytuacji, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w całości lub części.
8. Likwidacyjne wydanie majątku udziałowcom stanowi przychód likwidowanej spółki.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 21 ust. 1 pkt 50a, art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981
- art. 7b ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 1, art. 12 ust. 4, art. 14a ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1927
- art. 288, art. 476 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz.1526; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 3 ust. 4, art. 5 ust. 2, art. 12 ust. 1 pkt 1–2, art. 12 ust. 1 pkt 5–6, art. 26, art. 28 ust. 3, art. 36 ust. 3, art. 37 ust. 7, art. 37 ust. 10, art. 53 ust. 1, art. 64 ust. 1, art. 69 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217
- pkt 4.2, pkt 5.1, pkt 5.8, pkt 5.10, pkt 6.17 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności" – Dz.Urz. MFFiPR z 2021 r. poz. 119

©℗

Irena Pazio
główna księgowa, praktyk

IV. VAT

1 Jakie są skutki interpretacji ogólnej w sprawie VAT od najmu

8 października 2021 r. Minister Finansów wydał interpretację ogólną dotyczącą stosowania zwolnienia od podatku VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT. Według fiskusa podatnicy VAT czynni wynajmujący mieszkania nie mogą go stosować do świadczonych usług wynajmu, jeżeli pomiędzy wynajmującym a osobą zamieszkującą w mieszkaniu występował podmiot pośredniczący. W artykule omawiamy konsekwencje wydania tej interpretacji dla podatników świadczących usługi najmu lokali na cele mieszkaniowe.

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT zwalnia się od podatku VAT usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe (a ponadto – od 28 maja 2021 r. – na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego).

Nie ulega wątpliwości, że zwolnienie to ma zastosowanie w przypadku świadczenia usług bezpośrednio na rzecz osób zamieszkujących wynajmowane nieruchomości. Wątpliwości natomiast pojawiały się w przypadkach, gdy pomiędzy wynajmującym a osobą lub osobami zamieszkującymi wynajmowane nieruchomości występował podmiot pośredniczący.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje obecnie pogląd, że w takich przypadkach przytoczone zwolnienie nie ma zastosowania. Przy czym jest tak zarówno w przypadkach, gdy nieruchomości są wynajmowane najemcy w celu jej podnajmu innym osobom wyłącznie na cele mieszkaniowe (zob. przykładowo wyrok NSA z 4 października 2017 r., sygn. akt I FSK 501/16, czy wyrok WSA w Gdańsku z 10 lipca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 517/18), jak i w przypadkach, gdy nieruchomości były wynajmowane przez najemcę w celu udostępniania ich pracownikom na cele mieszkalne (zob. przykładowo wyrok NSA z 8 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1182/16, czy wyrok WSA w Rzeszowie z 16 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Rz 835/19).

Natomiast organy podatkowe rozróżniały te dwie sytuacje. Z wydawanych w ostatnich latach interpretacjach indywidualnych wynikało, że:

- nie można stosować zwolnienia z VAT w pierwszej z wymienionych sytuacji, czyli w sytuacji wynajmu nieruchomości pośrednikowi w celu jej podnajęcia dalszym najemcom na cele mieszkaniowe (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lutego 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.800.2018.1.KOM, z 21 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.676.2018.2.WB, z 7 stycznia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.781.2020.1.WN, oraz z 19 marca 2021 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.754.2020.1.IG),
- zwolnienie z VAT można zastosować w przypadku wynajmu nieruchomości mieszkalnych przedsiębiorcom w celu udostępniania ich wyłącznie na cele mieszkal-

ne pracowników (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 stycznia 2019 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.632.2018.1.AR, z 25 marca 2019 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.43.2019.2.MJ, z 2 sierpnia 2021 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.267.2021.2.PG, z 26 sierpnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.460.2021.2.KS, oraz z 2 września 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.413.2021.2.RR).

W zaistniałej sytuacji Minister Finansów zdecydował się wydać interpretację ogólną z 8 października 2021 r. (sygn. PT1.8101.1.2021), rozstrzygającą wątpliwości w omawianym zakresie. Wynika z niej, że w obu wymienionych przypadkach zwolnienie wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT nie ma zastosowania. Tym samym Minister Finansów zajął stanowisko zgodne ze stanowiskiem reprezentowanym przez sądy administracyjne.

Jest to stanowisko:

- zgodne ze stanowiskiem reprezentowanym w ostatnich latach przez organy podatkowe w zakresie wynajmu nieruchomości pośrednikowi w celu jej dalszego podnajmu na cele mieszkaniowe,
- niezgodne z dotychczasowym stanowiskiem reprezentowanym w ostatnich latach przez organy podatkowe w zakresie wynajmu nieruchomości mieszkalnych przedsiębiorcom w celu udostępniania ich pracownikom na cele mieszkalne.

Niewiążący charakter interpretacji ogólnej

Interpretacje ogólne wydawane przez Ministra Finansów nie są dla podatników wiążące. W konsekwencji nadal w grę wchodzi stosowanie przez nich zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, jednak w sytuacji sporu z organami podatkowymi w tej sprawie raczej nie da się obronić prawa do zastosowania zwolnienia przed sądami administracyjnymi. Jak bowiem zostało wskazane, sądy administracyjne w przedmiotowej kwestii reprezentują stanowisko tożsame ze stanowiskiem zajętym przez Ministra Finansów.

Na większy zakres ochrony mogą liczyć podatnicy posiadający interpretacje indywidualne (do momentu uprawomocnienia się postanowienia uchylającego te interpretacje indywidualne lub stwierdzającego ich wygaśnięcie). Na ochronę mogą też liczyć ci podatnicy, którzy powołają się na utrwaloną praktykę organów podatkowych.

Ochrona wynikająca z interpretacji ogólnej

Stosowanie się do interpretacji ogólnych ma dla podatników walor ochronny wynikający z przepisów art. 14k–14m Ordynacji podatkowej. W szczególności zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (zob. art. 14k § 2 Ordynacji podatkowej).

W konsekwencji od 8 października 2021 r. podatnikom stosującym się do wskazanej interpretacji ogólnej Ministra Finansów przysługuje ochrona wynikająca z przepisów art. 14k–14m Ordynacji podatkowej. Ochrona obejmie:

- podatników świadczących usługi najmu, ale też
- podatników VAT odliczających VAT z faktur dokumentujących świadczenie usług najmu – w zakresie korzystania z prawa do odliczenia, tj. nie grozi im zakwestionowanie prawa do odliczenia ze względu na brzmienie art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT (przepis

ten wyłącza prawo do odliczania VAT z faktur dokumentujących czynności zwolnione od VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik wynajmuje mieszkanie swoim pracownikom. Za październik 2021 r. otrzymał od wynajmującego najpierw fakturę ze zwolnieniem od VAT, a później (15 października 2021 r.) fakturę korygującą zwolnienie od VAT na stawkę 23%. Na jej podstawie może odliczyć VAT bez obawy, że organy podatkowe zakwestionują prawo do odliczenia ze względu na brzmienie art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT.

Ochrona wynikająca z wydanych wcześniej interpretacji indywidualnych

Stosowanie się do otrzymanych interpretacji indywidualnych ma dla podatników walor ochronny wynikający z przepisów art. 14k–14m Ordynacji podatkowej. Jest tak, dopóki nie nastąpi:

- zmiana interpretacji indywidualnej,
- stwierdzenie jej wygaśnięcia lub
- doręczenie organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną (zob. art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej).

Ochrona ta przysługuje również, jeżeli otrzymana interpretacja indywidualna jest niezgodna z wydaną później interpretacją ogólną. W konsekwencji podatnicy, którzy otrzymali interpretacje indywidualne w omawianym zakresie, mogą jeszcze przez pewien czas stosować się do nich (i korzystać ze wskazanej ochrony), mimo że są one niezgodne ze wskazaną interpretacją ogólną.

Może się zdarzyć, że okres ten będzie bardzo długi, gdyż:

- uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej następuje w formie postanowienia,
- na postanowienie służy zażalenie (zob. art. 14e § 3 Ordynacji podatkowej), a
- na postanowienie będące efektem takiego zażalenia przysługuje skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego, a
- wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego można zaskarżyć do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W konsekwencji uprawomocnienie się postanowienia uchylającego lub stwierdzającego wygaśnięcie interpretacji indywidualnej może nastąpić nawet dopiero za kilka lat.

Należy uznać, że w tym okresie podatnicy nadal korzystają z ochrony wynikającej z otrzymanej interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną.

PRZYKŁAD

W styczniu 2021 r. podatnik otrzymał interpretację indywidualną, w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za prawidłowe stanowisko podatnika, że świadczone przez niego usługi wynajmu mieszkania przedsiębiorcy w celu udostępniania tego

mieszkania pracownikom wyłącznie na ich cele mieszkaniowe są zwolnione od VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT.

Na początku listopada 2021 r. podatnik otrzymał postanowienie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stwierdzające wygaśnięcie przedmiotowej interpretacji indywidualnej. Jeżeli nie wniesie zażalenia na to postanowienie, po upływie siedmiu dni od dnia otrzymania postanowienia przestanie być chroniony treścią tej interpretacji. Jeżeli jednak podatnik wniesie zażalenie na otrzymane postanowienie, to pozostanie chroniony treścią otrzymanej interpretacji indywidualnej aż do momentu uprawomocnienia się otrzymanego postanowienia (w skrajnym przypadku do momentu wydania wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny).

Należy zauważyć, że funkcja ochronna interpretacji indywidualnej może być wyłączona w sytuacji, w której zmienia się przepis, którego dotyczy ta interpretacja. Może to powodować wątpliwości i obawę podatników posiadających interpretacje indywidualne wydane na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, ponieważ z dniem 23 lipca 2021 r. przepis ten został zmieniony w ten sposób, że zakres zwolnienia został rozszerzony o usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości na własny rachunek, na rzecz społecznych agencji najmu. Można zatem mieć obawę, czy interpretacje indywidualne wydane przed tą zmianą nadal chronią adresatów tych interpretacji. Należy jednak przyjąć, że takiej obawy być nie powinno. Wskazana zmiana miała bowiem *de facto* charakter określenia nowego zwolnienia, tyle że w ramach dotychczasowej jednostki redakcyjnej. W konsekwencji w zakresie, w jakim interpretacje indywidualne wydane przed 23 lipca 2021 r. potwierdzały zasadność stosowania zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT dokonanej w tym przepisie, zmiany nie można uznać za zmianę stanu prawnego wyłączającą funkcję ochronną tych interpretacji.

Ochrona wynikająca z utrwalonej praktyki

W myśl art. 14n § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej, w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej, stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że podatnik, który w danym okresie rozliczeniowym zastosował się do utrwalonej praktyki organów podatkowych, jest chroniony tak, jak podatnicy posiadający interpretację indywidualną.

Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w art. 14n § 4 Ordynacji podatkowej, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego (zob. art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej).

W omawianym zakresie tak rozumianą utrwaloną praktyką interpretacyjną było stanowisko, że zwolnione od VAT jest świadczenie usług wynajmu nieruchomości mieszkalnych przedsiębiorcom w celu ich udostępniania pracownikom wyłącznie na cele mieszkalne.

Najnowsza interpretacja indywidualna prezentująca to stanowisko wydana została w październiku 2021 r. (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 października 2021 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.397.2021.2.ST). Pozwala to uznać, że do końca października 2021 r. (w przypadku podatników rozliczających VAT miesięcznie) lub do końca IV kwartału 2021 r. (w przypadku podatników rozliczających VAT kwartalnie) w omawianym zakresie podatnicy są chronieni utrwaloną praktyką interpretacyjną organów Krajowej Administracji Skarbowej.

PRZYKŁAD

Podatnik rozliczający VAT miesięcznie stosował zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, do świadczenia usług wynajmu mieszkania firmie X na cele mieszkaniowe pracowników tej firmy. Może on do końca października 2021 r. nadal stosować to zwolnienie, korzystając z ochrony wynikającej z utrwalonej praktyki interpretacyjnej.

Podkreślić przy tym należy, że objęcie ochroną wynikającą z utrwalonej praktyki interpretacyjnej nie wyłącza ochrony wynikającej z interpretacji ogólnej. W związku z tym w omawianym zakresie podatnicy rozliczający VAT miesięcznie są w październiku 2021 r. chronieni niezależnie od tego, czy stosują zwolnienie od podatku VAT wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, czy też zwolnienia tego nie stosują.

Podatnicy bez ochrony

Większość podatników, których dotyczy interpretacja ogólna – mimo zmiany stanowiska fiskusa – skorzysta z ochrony wynikającej albo z posiadanej interpretacji indywidualnej, albo z utrwalonej praktyki organów podatkowych.

Z ochrony nie skorzystają jednak podatnicy, którzy stosowali ww. zwolnienie od VAT do wynajmu lokali mieszkalnych najemcy w celu świadczenia przez niego usług podnajmu (osobom innym niż pracownicy najemcy) wyłącznie na cele mieszkaniowe. Ci podatnicy mogą liczyć na ochronę tylko wówczas, gdy posiadają interpretację indywidualną potwierdzającą ich prawo do stosowania ww. zwolnienia z VAT.

Ponieważ podatnicy ci nie są objęci ochroną, powinni wstecznie skorygować swoje nieprawidłowe postępowanie, tj. skorygować stosowane zwolnienie od VAT na stawkę 23% (albo obliczając kwotę podatku metodą „w stu", albo – jeżeli pozwala na to treść zawartej umowy najmu lub aneksu do niej – doliczając kwotę VAT). Uczynić to powinni za wszystkie okresy rozliczeniowe, za które zobowiązania podatkowe nie uległy przedawnieniu. Dla większości podatników dokonywanie takiej korekty będzie oznaczać konieczność zapłaty zaległości podatkowych w VAT wraz z odsetkami.

Nie dotyczy to podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT.

PRZYKŁAD

Czynny podatnik VAT od 2014 r. świadczy usługę wynajmu mieszkania na rzecz firmy, która podnajmuje mieszkanie wyłącznie na cele mieszkaniowe. Od początku świadczenia tej usługi stosuje zwolnienie od VAT (na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT).

Ponieważ postępowanie podatnika było nieprawidłowe i nie jest on objęty ochroną wynikającą z interpretacji indywidualnej lub utrwalonej praktyki interpretacyjnej, powinien on dokonać korekty rozliczeń VAT (zmieniając zwolnienie od VAT na stawkę 23%) przynajmniej począwszy od rozliczenia za grudzień 2015 r. (względnie za IV kwartał 2015 r.). Prawdopodobnie skutkiem tego powstaną u tego podatnika zaległości podatkowe w VAT, które należy uregulować wraz z odsetkami za zwłokę.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626
- art. 14a–14s ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1598

POWOŁANE WYROKI SĄDÓW:

- wyroki NSA: z 4 października 2017 r. (sygn. akt I FSK 501/16); z 8 maja 2018 r. (sygn. akt I FSK 1182/16)
- wyroki WSA: w Gdańsku z 10 lipca 2018 r. (sygn. akt I SA/Gd 517/18); w Rzeszowie z 16 stycznia 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 835/19)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lutego 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.800.2018.1.KOM), z 21 lutego 2019 r. (sygn. 0112-KDIL2-3.4012.676.2018.2.WB); z 7 stycznia 2021 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.781.2020.1.WN); z 19 marca 2021 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.754.2020.1.IG); z 11 stycznia 2019 r. (sygn. 0112-KDIL4.4012.632.2018.1.AR); z 25 marca 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1-1.4012.43.2019.2.MJ), z 2 sierpnia 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1-2.4012.267.2021.2.PG), z 26 sierpnia 2021 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.460.2021.2.KS); z 2 września 2021 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.413.2021.2.RR); z 8 października 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1-2.4012.397.2021.2.ST)
- interpretacja ogólna MF z 8 października 2021 r. (sygn. PT1.8101.1.2021)

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy,
autor komentarza do ustawy o VAT 2021 wydanego nakładem INFOR PL S.A.

2 Czy obdarowany może po sześciu miesiącach sprzedać samochód bez podatku

PROBLEM

Czynny podatnik VAT zakupił samochód w lipcu 2019 r. i odliczył 50% VAT w kwocie 3450 zł. Chce wycofać samochód z działalności i od razu przekazać go w darowiźnie. Czy w takiej sytuacji sprzedaż samochodu dokonana przez obdarowanego w 2022 r., po upływie sześciu miesięcy od darowizny, będzie podlegała podatkowi dochodowemu? Jak wyglądałaby sytuacja z VAT i podatkiem dochodowym, gdyby wycofanie, darowizna oraz sprzedaż nastąpiły już w 2022 r.?

RADA

Z tytułu przekazania samochodu na cele osobiste trzeba rozpoznać VAT obliczony według stawki 23% od wartości rynkowej netto samochodu. Adekwatnie

po stronie podatnika powstanie prawo do odliczenia części VAT, który nie został odliczony przy nabyciu przedmiotowego samochodu. Sprzedaż samochodu przez osobę obdarowaną po upływie pół roku od końca miesiąca otrzymania go w darowiźnie nie spowoduje powstania u obdarowanego przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym (o ile sprzedaż ta nie nastąpi w wykonaniu działalności gospodarczej). Będzie tak niezależnie od tego, czy darowizna samochodu zostanie dokonana jeszcze w 2021 r. czy już w 2022 r.

UZASADNIENIE

Nieodpłatne przekazania na cele osobiste a VAT

Na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT opodatkowaniu VAT mogą podlegać także nieodpłatne dostawy towarów. Dochodzi do nich między innymi w przypadku przekazania na cele osobiste towarów należących do przedsiębiorstwa podatnika, jeżeli przysługiwało mu, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Dotyczy to również sytuacji, w których kwota podatku naliczonego przy nabyciu samochodu była na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT ograniczona do 50%. W konsekwencji przekazanie samochodu na cele osobiste (celem przekazania w darowiźnie) będzie podlegało opodatkowaniu VAT jako nieodpłatna dostawa towaru (według stawki 23%).

Podstawa opodatkowania nieodpłatnego przekazania

Podstawę opodatkowania nieodpłatnych dostaw towarów stanowi cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów (zob. art. 29a ust. 2 ustawy o VAT). Podstawę opodatkowania podlegających opodatkowaniu nieodpłatnych dostaw towarów stanowi zatem ich wartość rynkowa (zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 2147/08, oraz z 21 lutego 2013 r., sygn. akt I FSK 492/12). Podstawą opodatkowania nieodpłatnej dostawy przedmiotowego samochodu będzie więc jego wartość rynkowa netto. W konsekwencji z tytułu przekazania tego samochodu na cele osobiste trzeba będzie rozpoznać VAT obliczony według stawki 23% od wartości rynkowej netto samochodu.

Prawo do korekty VAT naliczonego

Z art. 90b ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wynika, że w przypadku, gdy w ciągu 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy, w odniesieniu do którego kwotę podatku naliczonego stanowiła kwota, o której mowa w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (a więc 50% kwoty podatku, np. z faktury zakupu samochodu), nastąpi zmiana jego wykorzystywania na wykorzystywanie wyłącznie do działalności gospodarczej, podatnik jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku naliczonego odliczonej przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu.

Jak jednocześnie stanowi art. 90b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w art. 90b ust. 1 ustawy o VAT, nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego, uznaje się, że wykorzystanie tego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty. Sprzedażą w rozumieniu tego przepisu jest przy tym również podlegająca opodatkowaniu VAT na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT nieodpłatna dostawa pojazdu samochodowego. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 lutego 2020 r. (sygn. 0112-KDIL3.4012.68.2019.2.MŁ). Oznacza to, że w związku z opodatkowanym VAT (według stawki 23%) nieodpłatnym przekazaniem samochodu na cele osobiste podatnik będzie uprawniony do odliczenia części VAT, który nie został odliczony przy nabyciu samochodu.

W zakresie tym nie są planowane żadne zmiany. W konsekwencji wskazane skutki w zakresie VAT wystąpią niezależnie od tego, czy przekazanie na cele osobiste oraz darowizna nastąpią jeszcze w 2021 r. czy już w 2022 r.

Skutki sprzedaży rzeczy ruchomej w podatku dochodowym

Przychody z odpłatnego zbycia (w szczególności ze sprzedaży) rzeczy ruchomych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym tylko, jeżeli zbycie to następuje przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie danej rzeczy (zob. art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy o PIT; nieistotny w omawianej sytuacji wyjątek od tej zasady dotyczy zbycia w wykonaniu działalności gospodarczej, kiedy to przychody z odpłatnego zbycia rzeczy ruchomych powstają niezależnie od daty ich nabycia). To oznacza, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym przychody z odpłatnego zbycia rzeczy ruchomych po upływie pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło ich nabycie (chyba że sprzedaż następuje w wykonaniu działalności gospodarczej).

Powoduje to, że sprzedaż samochodu przez obdarowanego po upływie pół roku od końca miesiąca otrzymania go w darowiźnie nie spowoduje powstania u obdarowanego przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym (o ile sprzedaż ta nie nastąpi w wykonaniu działalności gospodarczej). Będzie tak niezależnie od tego, czy darowizna samochodu zostanie dokonana jeszcze w 2021 r. czy już w 2022 r. Nie są bowiem wprowadzane – zwłaszcza w ramach tzw. Polskiego Ładu – żadne zmiany w tym zakresie.

Na marginesie należy dodać, że do opodatkowania podatkiem dochodowym u obdarowanego nie doszłoby również, gdyby chodziło o samochód wykupiony przez podatnika z leasingu. Co prawda w ramach tzw. Polskiego Ładu wprowadzane są zmiany wyłączające możliwość sprzedaży samochodów wykupionych z leasingu „prywatnie" bez podatku dochodowego (po upływie sześciu miesięcy, licząc od końca miesiąca wykupu samochodu z leasingu), lecz dotyczyć to będzie wyłącznie sprzedaży samochodów przez podatników będących leasingobiorcami tych samochodów (zob. dodawane art. 10 ust. 2 pkt 4 oraz art. 14 ust. 2 pkt 19 ustawy o PIT). Nadal możliwa będzie sprzedaż samochodów wykupionych z leasingu „prywatnie" bez podatku dochodowego przez osoby fizyczne, które samochodami tymi zostały przez leasingobiorców obdarowane (o ile sprzedaż nastąpi po upływie sześciu miesięcy, licząc od końca miesiąca otrzymania samochodu w darowiźnie).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7 ust. 2, art. 29a ust. 2 oraz art. 90b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626
- art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981

POWOŁANE WYROKI SĄDÓW:

- wyroki NSA z 9 marca 2010 r. (sygn. akt I FSK 2147/08) oraz z 21 lutego 2013 r. (sygn. akt I FSK 492/12)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 lutego 2020 r. (sygn. 0112-KDIL3.4012.68.2019.2.MŁ)

Tomasz Krywan
doradca podatkowy,
autor komentarza do ustawy o VAT 2021 wydanego nakładem INFOR PL S.A.

3 Czy za zaległości w VAT spółki cywilnej może odpowiadać tylko jeden ze wspólników

PROBLEM

Spółka cywilna, w której byłem jednym ze wspólników, z uwagi na problemy finansowe, rozpadła się. Pozostały długi, w tym wobec fiskusa. Pozostali wspólnicy wyjechali za granicę, zatem urząd skarbowy orzekł o mojej jedynie odpowiedzialności podatkowej za niezapłacone zobowiązania w VAT. Czy urząd może tak zrobić?

RADA

Nie. Organ podatkowy powinien przeprowadzić postępowanie z jednoczesnym udziałem wszystkich wspólników spółki cywilnej odpowiedzialnych za dany okres rozliczeniowy. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki powinna wskazać na solidarny charakter tej odpowiedzialności z pozostałymi wspólnikami określonymi co do tożsamości.

UZASADNIENIE

Z pytania wynika, że w niniejszej sprawie postępowanie nie toczyło się z jednoczesnym udziałem wszystkich wspólników spółki odpowiedzialnych za dany okres rozliczeniowy, a decyzję o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki wydano jedynie w stosunku do jednego z byłych wspólników, nie określając w jej rozstrzygnięciu solidarnego charakteru tej odpowiedzialności z pozostałymi wspólnikami określonymi co do tożsamości. To zaś oznacza, że decyzja ta została wydana niezgodnie z przepisami.

Jedynie decyzja określająca pełny krąg solidarnie zobowiązanych wspólników za daną zaległość podatkową spółki stanowi podstawę do występowania z roszczeniami regresowymi, w sytuacji gdy organ podatkowy skieruje egzekucję jedynie do niektórych z nich.

Organ podatkowy powinien przeprowadzić postępowanie z jednoczesnym udziałem wszystkich wspólników spółki cywilnej odpowiedzialnych za dany okres rozliczeniowy, zaś w decyzji o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki wskazać na solidarny charakter tej odpowiedzialności z pozostałymi wspólnikami określonymi co do tożsamości.

Decyzja orzekająca jedynie o Pańskiej odpowiedzialności z pewnością nie ostanie się w toku postępowania sądowoadministracyjnego, o ile nie zostanie uchylona przez organ II instancji, do którego powinien się Pan odwołać, zaskarżając wydaną decyzję.

W orzecznictwie sądowym problem ten jest jasno rozstrzygany. Nie ma zatem wątpliwości, że wydana wobec Pana decyzja została wydana w sposób nieprawidłowy. Przykładowo, w wyroku z 18 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 1970/11) NSA stwierdził:

NSA *Orzeczenie o odpowiedzialności wspólników rozwiązanej spółki cywilnej za jej zobowiązania podatkowe, powinno nastąpić na podstawie art. 115 § 1 i 4 w zw. z art. 108 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, po przeprowadzeniu postępowania z udziałem wszystkich wspólników tej spółki, jako stron tego postępowania, w ramach jednej decyzji adresowanej do tych wspólników.*

Zasady wydawania decyzji o zaległościach podatkowych wobec wspólników spółki cywilnej

Zasady wydawania decyzji o zaległościach podatkowych wspólników spółki cywilnej wynikają z przepisów Ordynacji podatkowej. Stosownie do postanowień art. 115 Op, wspólnicy spółki cywilnej, jawnej i komandytowej, niebędący komandytariuszami odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki lub wspólników, wynikające z działalności spółki. Zasada ta obowiązuje również w stosunku do byłego wspólnika, jeżeli wynikające z działalności spółki:

- zaległości podatkowe spółki oraz innych wspólników powstały z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem oraz
- zaległości wymienione w art. 52 (tj. należności podlegające zwrotowi bez wezwania) oraz art. 52a (czyli nienależnie pobrane wynagrodzenie płatnika) powstały w czasie, gdy był on wspólnikiem

– art. 115 § 2 Op.

O odpowiedzialności tej organ podatkowy orzeka w odrębnej decyzji (art. 108 § 1 Op). Taką „odrębną decyzją" nie jest, przykładowo, decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego lub określająca wysokość zaległości podatkowej podatnika czy też decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta.

W przypadku odpowiedzialności solidarnej, o której mowa w art. 115 § 1 i § 2 Op, organ podatkowy nie może wybierać, przeciwko któremu podatnikowi skieruje decyzję opartą na podstawie tych przepisów. Każdy bowiem ze wspólników (czy byłych wspólników) odpowiedzialny za okres rozliczeniowy, w którym powstała zaległość podatkowa, ma przymiot strony, ponieważ decyzja dotyczy jego interesu prawnego. Oznacza to, że orzeczenie o odpowiedzialności osób trzecich może odbyć się jedynie w postępowaniu, w którym uczestniczą wszyst-

kie osoby będące wspólnikami spółki cywilnej w okresie powstania zaległości podatkowych. Postępowanie to powinno być zakończone wydaniem decyzji na podstawie przepisów o odpowiedzialności solidarnej wskazanych z imienia i nazwiska wspólników za – określone co do wielkości za dany okres rozliczeniowy – zaległości podatkowe spółki cywilnej.

Dopiero tak wydana decyzja może stanowić podstawę do pociągnięcia Pana do odpowiedzialności za zaległości spółki. Nie jest wykluczone, że to właśnie do Pana, jako podmiotu solidarnie odpowiedzialnego, zostanie skierowana egzekucja całości zaległości. Odpowiedzialność solidarna dłużników oznacza bowiem, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od:

- wszystkich dłużników łącznie,
- od kilku z dłużników lub
- od każdego z dłużników z osobna.

Zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych. Jeżeli taka sytuacja miałaby miejsce, to pozostanie Panu wystąpienie z tzw. roszczeniem regresowym do pozostałych byłych wspólników spółki o zwrot opłaconej przez Pana zaległości w przypadającej na nich części (w drodze powództwa cywilnego).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 107 § 1, art. 115 § 1 i § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1598
- art. 366 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1509

POWOŁANE WYROKI SĄDÓW:

- wyrok NSA z 18 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 1970/11)

Ryszard Kubacki
doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

4 Czy wynajem pomieszczeń gospodarczych lokatorom budynku mieszkalnego jest opodatkowany VAT

PROBLEM

W budynkach mieszkalnych spółdzielni, w której jestem główną księgową, znajdują się pomieszczenia składowe, które wynajmowane są osobom zamieszkałym w tych budynkach na podstawie umowy najmu. Mieszkańcy przechowują tam rowery, wózki itp. Jaka powinna być stawka podatku VAT od tej czynności?

RADA

Usługa polegająca na udostępnianiu na podstawie umowy najmu dodatkowych pomieszczeń znajdujących się w budynkach mieszkalnych korzysta ze

zwolnienia od podatku VAT, bowiem dodatkowe pomieszczenia są wynajmowane na cele mieszkaniowe.

UZASADNIENIE

Pytanie zadane przez Czytelniczkę wskazuje, że skłania się ona do uznania wynajmowanego lokalu za użytkowy i opodatkowania najmu VAT. Pytanie dotyczy tego, jaką stawkę VAT powinna zastosować. Z przedstawionego opisu wynika jednak, że świadczona usługa najmu powinna podlegać zwolnieniu z VAT, a nie opodatkowaniu.

Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z 26 października 1995 r. o niektórych formach popierania budownictwa mieszkaniowego.

W przypadku opisanym w pytaniu do świadczonej usługi najmu należy zastosować zwolnienie z VAT zgodnie z przytoczonym art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT. Wynajmowane pomieszczenie stanowi bowiem część nieruchomości o charakterze mieszkalnym, która jest wynajmowana na cele mieszkaniowe.

Jak wynika z przytoczonego przepisu art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, ze zwolnienia od podatku od towarów i usług korzysta wyłącznie świadczenie usług wynajmu nieruchomości o charakterze mieszkalnym na cele mieszkaniowe. Zastosowanie zwolnienia jest więc uzależnione od spełnienia przesłanek obiektywnych, dotyczących charakteru wynajmowanego lokalu (lokal mieszkalny), oraz subiektywnych – dotyczących przeznaczenia wynajmowanego lokalu (cel mieszkaniowy).

O tym, że w danym przypadku mamy do czynienia z lokalem mieszkalnym, świadczą następujące przepisy:

- art. 2 ust. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (dalej: ustawa o własności lokali). Zgodnie z tym przepisem samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych,
- art. 2 ust. 4 ustawy o własności lokali, który stanowi, iż do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnice, strych, komórka, garaż, zwane dalej „pomieszczeniami przynależnymi”,
- § 3 pkt 14 rozporządzenia z 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (dalej: rozporządzenie), który wskazuje, że lokalem użytkowym jest pomieszczenie niebędące mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym albo pomieszczeniem gospodarczym,
- § 3 pkt 13 rozporządzenia, który stanowi, że pomieszczeniem gospodarczym jest pomieszczenie znajdujące się poza mieszkaniem lub lokalem użytkowym, służące do przechowywania przedmiotów lub produktów żywnościowych użytkowników budynku, materiałów lub sprzętu związanego z obsługą budynku, a także opału lub odpadów stałych,

- § 3 pkt 12 rozporządzenia, który stanowi, że pomieszczeniem technicznym jest pomieszczenie przeznaczone dla urządzeń służących do funkcjonowania i obsługi technicznej budynku.

Biorąc pod uwagę przytoczone regulacje, uznać należy, iż dodatkowe pomieszczenia, takie jak komórki, piwnice, które co do zasady mogą przynależeć do lokalu mieszkalnego, nie powinny być traktowane jako lokale użytkowe, gdyż stanowią pomieszczenia gospodarcze lokalu mieszkalnego służące zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, przeznaczone do przechowywania materiałów, przedmiotów, opału lub produktów żywnościowych użytkowników lokalu.

Za taką interpretacją przemawiają też objaśnienia zawarte w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), w których czytamy, że:

(...) część mieszkaniowa budynku mieszkalnego obejmuje pomieszczenia mieszkalne (kuchnie, pokoje wypoczynkowe, sypialnie), pomieszczenia pomocnicze, piwnice oraz pomieszczenia ogólnego użytkowania (np. wózkarnie, suszarnie).

Podsumowując, usługa polegająca na udostępnianiu na podstawie umowy najmu dodatkowych pomieszczeń znajdujących się w budynkach mieszkalnych korzysta ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, bowiem dodatkowe pomieszczenia to pomieszczenia mieszkalne wynajmowane na cele mieszkaniowe.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626
- art. 2 ust. 2 i 4 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1048
- § 3 pkt 12–14 rozporządzenia z 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1065; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2351
- rozporządzenie Rady Ministrów z 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) – Dz.U. z 1999 r. Nr 112 poz. 1316; ost.zm. Dz.U. z 2002 r. nr 18 poz. 170

©℗

Ryszard Kubacki
doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

5 Państwo nie może pozbawić podatnika prawa do korekty wniosku o zwrot VAT – wyrok TSUE

Gdy podatnik złoży wniosek o zwrot VAT, wykazując w nim kwotę do zwrotu niższą niż wynika to z faktur, organ podatkowy powinien zwrócić się do niego o skorygowanie wniosku o zwrot. Natomiast podatnik powinien mieć możliwość złożenia wniosku o zwrot (z wykazaną wyższą kwotą zwrotu). Przyjmuje się wówczas, że datą złożenia skorygowanego wniosku jest dzień złożenia wniosku pierwotnego. TSUE stwierdził zatem, że podatnik może dokonać korekty wniosku podwyższającej kwotę zwrotu także po upływie terminu

przewidzianego na składanie wniosków o zwrot – wyrok TSUE z 21 października 2021 r. w sprawie C-396/200.

Stan faktyczny

Rozstrzygnięcie TSUE dotyczyło spółki prawa belgijskiego, która prowadzi działalność w sektorze logistyki i specjalizuje się w sprzedaży palet. Po nabyciu na Węgrzech palet, które następnie wynajęła swoim spółkom zależnym w różnych państwach członkowskich, 28 września 2017 r. spółka, jako podatnik VAT w Belgii, złożyła do węgierskich organów wniosek o zwrot naliczonego podatku VAT, odpowiadającego towarom i usługom nabytym w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r.

Spółka belgijska dołączyła do wniosku zestawienie faktur stanowiących podstawę do ustalenia kwoty zwrotu VAT. Organy podatkowe stwierdziły, że zestawienie odnosiło się niekiedy do faktur:

- za które podatek VAT został już zwrócony,
- w których kwota zafakturowana była niższa od kwoty wpisanej w zestawieniu oraz
- w których zafakturowana kwota była wyższa niż podana w zestawieniu.

Organ podatkowy odmówił zwrotu w odniesieniu do faktur, za które podatek VAT został już zwrócony, oraz uznał, że zwrot VAT należy się podatnikowi do wysokości wskazanej:

- na fakturze – jeżeli kwota zwrotu wykazana we wniosku o zwrot była wyższa niż wskazana na fakturze,
- we wniosku – jeżeli kwota zwrotu wykazana we wniosku była niższa niż wykazana na fakturze.

W zażaleniu wniesionym od tej decyzji skarżąca w postępowaniu głównym podniosła, w odniesieniu do trzeciej kategorii wniosków, że kwota VAT widniejąca na fakturach teoretycznie daje jej prawo do zwrotu VAT większego niż ten, o który sama wnioskowała w zestawieniu.

W odpowiedzi organ podatkowy utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji i wyjaśnił, że skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła skorygować błędu dotyczącego kwoty jej pierwotnego wniosku o zwrot, chyba że korekta ta stanowi nowy wniosek. Tymczasem skarżąca w postępowaniu głównym nie mogła złożyć takiego wniosku, ponieważ termin na dokonanie tego upłynął 30 września 2017 r., czyli w niniejszym przypadku dwa dni po złożeniu jej pierwotnego wniosku.

Sąd pierwszej instancji oddalił skargę spółki. W odwołaniu od tego wyroku spółka podniosła w szczególności, że sąd pierwszej instancji naruszył zasadę neutralności VAT ustanowioną w art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112. Sąd drugiej instancji powziął wątpliwość, czy organ podatkowy może wydać uzasadnioną decyzję w przedmiocie wniosku podatnika w braku wyjaśnień dotyczących różnic między kwotami VAT widniejącymi w tym wniosku a kwotami figurującymi na fakturach przedstawionych na jego poparcie. W związku z tym skierował do TSUE pytanie prejudycjalne następującej treści:

Czy art. 20 ust. 1 dyrektywy [2008/9] należy interpretować w ten sposób, że pomimo oczywistych różnic w liczbach – pomimo iż nie pojawia się kwestia proraty (części proporcjonalnej) – pomiędzy wnioskiem o zwrot a fakturą ze szkodą dla podatnika, państwo członkowskie zwro-

tu może przyjąć, że nie ma konieczności występowania o dodatkową informację oraz że uzyskało ono wszystkie informacje potrzebne do podjęcia decyzji w przedmiocie zwrotu?

Wyrok TSUE

Pytanie zostało zadane w kontekście, w którym:

- po pierwsze, istnieje różnica pomiędzy kwotą VAT widniejącą we wniosku a kwotą wskazaną na fakturach przedstawionych na jego poparcie,
- po drugie, wniosek został złożony na krótko przed upływem terminu zawitego,
- po trzecie, w przypadku istnienia takiej różnicy organ podatkowy odstępuje od kwoty VAT figurującej na tym wniosku, przyjmując kwotę wskazaną na fakturze, w przypadku gdy ta ostatnia kwota jest niższa, a przyjmuje natomiast kwotę widniejącą we wniosku, jeżeli jest ona niższa niż ta wskazana na fakturze, uznając, że jest on ograniczony pułapem, jaki stanowi kwota wskazana we wniosku o zwrot, co oznacza, że podatnik nie może otrzymać całej kwoty VAT, o którego zwrot ma prawo się ubiegać.

Powstało w związku z tym pytanie, czy w opisanej sytuacji podatnik jest uprawniony do złożenia wniosku korygującego lub nowego wniosku uwzględniającego błędy zgłoszone przez organ podatkowy.

TSUE uznał, że podatnik powinien mieć takie prawo, a prawo UE się temu nie sprzeciwia.

TSUE uznał, że:

TSUE *(...) 54. Jeżeli zatem w wyniku właściwie wykrytego błędu podatnika dany organ podatkowy mógł ustalić z całą pewnością kwotę podatku VAT, który ma zostać mu zwrócony, zasada dobrej administracji wymaga od tego organu, by za pomocą środków, które wydają mu się najbardziej odpowiednie, z należytą starannością powiadomił o tym podatnika w celu wezwania go do skorygowania jego wniosku o zwrot, tak aby organ ten mógł pozytywnie rozpatrzyć ten wniosek.*

55. Co więcej, brak takiego wezwania ze strony organu podatkowego danego państwa członkowskiego stanowiłby nieproporcjonalne naruszenie zasady neutralności VAT, obciążając podatnika podatkiem, którego zwrot ma prawo uzyskać, w sytuacji gdy wspólny system VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. (...)

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzekł:

TSUE *Artykuł 20 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim w związku z zasadami neutralności podatkowej i dobrej administracji należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby organ podatkowy państwa członkowskiego zwrotu, w przypadku gdy uzyskał pewność, stosownie do okoliczności w świetle dodatkowych informacji przedstawionych przez podatnika, że kwota podatku od wartości dodanej rzeczywiście naliczona, wskazana na fakturze załączonej do wniosku o zwrot jest wyższa od kwoty widniejącej w tym wniosku, dokonał zwrotu podatku od wartości dodanej wyłącznie w wysokości odpowiadającej tej ostatniej kwocie, bez zwrócenia się uprzednio do podatnika, z zachowaniem należytej staranności i za pomocą środków, które wydają mu się najbardziej odpowiednie, o skorygowa-*

nie jego wniosku o zwrot w drodze wniosku, który uznaje się za złożony w tym samym dniu co pierwotny wniosek.

ŹRÓDŁO:

- wyrok TSUE z 21 października 2021 r. w sprawie C-396/20 Equipment Pooling NV przeciwko Nemzeti Adó– és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Ewa Sławińska
prawnik, redaktor naczelna „MONITORA księgowego”

6 Zwolnienie z VAT usług konserwacji i restauracji dzieł sztuki – wyrok NSA

Usługi konserwacji i restauracji dzieł sztuki mogą korzystać ze zwolnienia z VAT, ale pod warunkiem wykazania, że mają charakter twórczy, a nie techniczny – wyrok NSA z 9 lipca 2021 r., sygn. akt I FSK 1848/18.

Stan faktyczny

Podatnik jest absolwentem Wydziału Sztuk Pięknych UMK w Toruniu, a ściślej kierunku konserwacja i restauracja dzieł sztuki. Uzyskał tytuł magistra sztuki w zakresie konserwacji malarstwa i rzeźby polichromowanej. Jest więc konserwatorem dzieł sztuki i wykonuje prace konserwatorskie i restauratorskie przy zabytkach ruchomych. Prowadzi działalność gospodarczą pod nazwą Pracownia Konserwacji Zabytków X i odprowadza podatek w formie karty podatkowej. Działalność ta mieści się w klasyfikacji PKD 91.03.Z jako Działalność historycznych miejsc i budynków oraz podobnych atrakcji turystycznych.

Podatnik złożył wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, pytając, czy wykonywane przez niego usługi konserwacji zabytków są zwolnione z VAT. Zdaniem podatnika, odpowiedź jest twierdząca.

Stanowisko organu interpretującego

Organ uznał stanowisko podatnika za nieprawidłowe. Przypomniał, że do 2011 r. zwolnienie usług konserwatorskich i restauratorskich z VAT było przewidziane w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o VAT, ale teraz takiego rozporządzenia nie ma. Jest tylko art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o VAT przewidujący zwolnienie usług kulturalnych świadczonych przez indywidualnych twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów prawa autorskiego wynagradzanych w formie honorariów. Podatnik z tego zwolnienia korzystać nie może, gdyż nie może być uznany za twórcę. Przejawem jego działalności nie jest bowiem powstanie utworu, lecz jego konserwacja i restauracja polegająca na wykonaniu czynności o charakterze technicznym. Usługi konserwatorskie i restauratorskie mają charakter prac odtworzeniowych, pozbawione są indywidualnego, kreatywnego działania. Są to prace naprawcze, które nie przyczyniają się do powstania czegoś twórczego, a jedynie uzupełniają lub odtwarzają stan pierwotny.

Stanowisko WSA

Sąd uznał stanowisko organu za nieprawidłowe i interpretację uchylił. Zdaniem sądu okoliczność, że przedmiotem prac konserwatorskich i restauratorskich jest dzieło stworzone przez innego twórcę, nie oznacza, iż w toku ich prowadzenia nie mogą powstawać oryginalne utwory, stanowiące przejaw indywidualnej twórczości konserwatora czy też restauratora. Osiągnięcie efektu końcowego prac konserwatorskich i restauratorskich w konkretnym przypadku może wiązać się z pracą twórczą i może wymagać kreatywności skutkującej powstaniem utworu, np. dokumentacji projektowej, której egzemplarz będzie posiadał cechy utworu. Tym bardziej, że sama definicja pojęcia „utwór" ma bardzo szeroki zakres i nie jest ograniczona do przejawów działalności o charakterze „artystycznym" w znaczeniu potocznym, której efektem są konkretne, nowo powstałe dzieła sztuki. Sam w sobie „odtworzeniowy" charakter prac konserwatorskich i restauratorskich nie może zatem stanowić wystarczającej podstawy do odmowy zastosowania zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 33 lit. b ustawy o VAT.

Oczywiście omawiane zwolnienie nie może mieć zastosowania do wszystkich usług świadczonych przez podatnika. Nie obejmuje bowiem działań o charakterze czysto technicznym. Trzeba bowiem podkreślić, że prace konserwatorskie i restauratorskie mają bardzo szeroki zakres przedmiotowy. Organ interpretacyjny, bez bliższego odniesienia się do konkretnych czynności, jakie zostały poddane ocenie, nie może zatem odrzucać całej działalności konserwatorskiej czy restauratorskiej jako niepodlegającej zwolnieniu. Sprawa wymaga więc pogłębienia przy ponownym rozpatrzeniu jej przez organ interpretujący.

Stanowisko NSA

Sąd oddalił skargę kasacyjną organu. Wskazał, że w orzecznictwie NSA w odniesieniu do usług konserwatorskich i restauracyjnych utrwalone jest stanowisko, że okoliczność, iż przedmiotem prac konserwatorskich i restauracyjnych jest dzieło stworzone przez innego twórcę nie oznacza, że w toku ich prowadzenia nie mogą powstawać oryginalne utwory, stanowiące przejaw indywidualnej twórczości konserwatora czy też restauratora. Oczywiście zwolnieniem nie są objęte działania o charakterze czysto technicznym.

Powyższa wyładnia jest zresztą zgodna z prawem unijnym akcentującym to, że zwolnienie usług kulturalnych służy interesowi publicznemu, a przecież dostęp do kultury i dziedzictwa narodowego, któremu usługi konserwatorskie służą, jest wartością publiczną.

Od redakcji

Potwierdzamy istnienie jednolitej linii orzeczniczej nakazującej rozdzielać czynności konserwatora na twórcze, czyli korzystające ze zwolnienia, i techniczne, czyli opodatkowane. Jest to rozróżnienie bardzo istotne, ponieważ spektrum czynności, które mogą być dokonywane przez konserwatora, jest faktycznie duże – od wyczyszczenia ramy jednego z wielu obrazów wiszących w kościele, po konserwację Ołtarza Gandawskiego van Eycków.

Radzimy konserwatorom, aby zadbali o dokumentację projektową prac o charakterze autorskim. Taka dokumentacja sama w sobie będzie utworem oraz potwierdzeniem autorskiego charakteru prowadzonych prac i prawa do stosowania zwolnienia z VAT.

©℗

Krzysztof Janczukowicz
doktor prawa, nauczyciel akademicki i radca prawny,
specjalizuje się w prawie podatkowym i karnym

V. RACHUNKOWOŚĆ

1 Sporządzenie sprawozdania finansowego spółki komandytowej w związku z uzyskaniem w 2021 r. statusu podatnika CIT

PROBLEM

Spółka komandytowa (dwoje wspólników/osoby fizyczne) jest od 1 maja 2021 r. podatnikiem CIT. Za okres od stycznia do grudnia 2020 r. zostało sporządzone sprawozdanie finansowe. Spółka nie przedłużyła roku podatkowego. Ten jest tożsamy z rokiem kalendarzowym. Czy za okres od stycznia do kwietnia 2021 r. należy sporządzić jedno sprawozdanie i PIT dla wspólników, a drugie sprawozdanie finansowe za okres od maja do grudnia 2021 r. oraz CIT? Czy zamknięcie roku 2021 powinno być potwierdzone jednym sprawozdaniem finansowym za okres od stycznia do grudnia 2021 r.?

RADA

Gdy spółka komandytowa uzyskała 1 maja 2021 r. status podatnika CIT, to jest zobowiązana – wyłącznie dla celów podatkowych – do zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający ten dzień (tj. na dzień 30 kwietnia 2021 r.). Spółka komandytowa nie ma obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego na ten dzień, tj. 30 kwietnia 2021 r. Rok obrotowy spółki komandytowej za 2021 r. będzie trwał od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. i za ten okres ma obowiązek sporządzić sprawozdanie finansowe. Niemniej wynik jednostki będzie podlegał odrębnemu podziałowi pomiędzy wspólników (po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego).

UZASADNIENIE

1 stycznia 2021 r. weszły w życie przepisy ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123; dalej: ustawa zmieniająca) zmieniające m.in. zasady opodatkowania podatkiem dochodowym spółki komandytowe. Przepisy te sprawiły, że spółki komandytowe uzyskały status podatnika podatku CIT od 1 stycznia 2021 r. lub od 1 maja 2021 r. O ile w pierwszym przypadku (tj. gdy spółka status podatnika CIT uzyskała 1 stycznia 2021 r.) nie ma wątpliwości

w kwestii zamykania ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdania finansowego, to w przypadku drugim (gdy jednostka stała się podatnikiem CIT od 1 maja 2021 r.) takie wątpliwości wystąpiły.

Rozstrzyga je Ministerstwo Finansów w wyjaśnieniach zamieszczonych 21 stycznia 2021 r. na www.podatki.gov.pl. Z wyjaśnień tam zawartych wynika, że:

- w przypadku gdy spółka komandytowa uzyskała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych 1 maja 2021 r., to wówczas jest ona obowiązana – wyłącznie dla celów podatkowych – do zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający ten dzień (tj. na dzień 30 kwietnia 2021 r.),
- spółka komandytowa, która zostanie podatnikiem podatku CIT od 1 maja 2021 r., nie ma obowiązku sporządzenia na dzień 30 kwietnia 2021 r. sprawozdania finansowego. Rok obrotowy spółki komandytowej za 2021 r. trwa od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. i za ten okres będzie sporządzone sprawozdanie finansowe.

Zatem w przypadku gdy spółka komandytowa uzyskała status podatnika CIT 1 maja 2021 r., możliwe są dwie sytuacje, w zależności od decyzji spółki komandytowej, tj.:

- gdy sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczych obejmuje rok obrotowy rozpoczęty 1 stycznia 2020 r. i kończący się 31 grudnia 2020 r. Wówczas sprawozdanie finansowe za 2021 r. będzie podobnie obejmować cały rok, tj. okres od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r., z tym, że 30 kwietnia 2021 r. spółka powinna zamknąć księgi rachunkowe dla celów podatkowych – bez sporządzania sprawozdania finansowego (jak to ma miejsce w rozpatrywanym przypadku) lub
- gdy sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczych obejmuje rok obrotowy rozpoczęty 1 stycznia 2020 r. i kończący się 30 kwietnia 2021 r. Wówczas sprawozdanie finansowe za rok 2021 obejmuje 8 miesięcy, tj. okres od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. Zamknięcie ksiąg rachunkowych na 30 kwietnia 2021 r. jest wówczas zamknięciem zarówno dla celów finansowych (sporządzenie sprawozdania finansowego), jak i podatkowych.

W rozpatrywanym przypadku spółka musi:

- ustalić wynik finansowy za okres od 1 stycznia 2021 r. do 30 kwietnia 2021 r. oraz wynik podatkowy za ten okres, tj. wielkość przychodów i kosztów podatkowych podlegających opodatkowaniu na poziomie każdego ze wspólników w proporcji do ich udziałów w spółce,
- ustalić wynik finansowy wypracowany przez spółkę jako podatnika CIT od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. i dokonać rozliczenia podatkowego za ten okres już jako podatnik CIT.

Brak obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego na dzień 30 kwietnia 2021 r. powoduje, że dla czytelności sprawozdania finansowego wskazanym jest, by w sprawozdaniu na dzień 31 grudnia 2021 r. wykazać dwa wyniki finansowe (za okres styczeń–kwiecień 2021 r. i za okres maj–grudzień 2021 r.). Takie rozwiązanie dopuszcza ustawa o rachunkowości, wskazując w art. 50 ust. 1, że:

Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki.

Informacja o przyjęciu statusu podatnika CIT od 1 maja 2021 r. powinna również znaleźć się w dodatkowych informacjach i wyjaśnieniach do sprawozdania finansowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123
- art. 12, art. 50 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217

Paweł Muż
ekonomista, redaktor „MONITORA księgowego”

2 Jak przejść z ewidencji magazynowej towarów na rzecz bezpośredniego odpisywania ich w koszty

PROBLEM

W związku z bardzo małą skalą obrotu towarami w naszej spółce kierownik jednostki podjął decyzję o odpisywaniu w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu. Zmiana ta wejdzie w życie 1 stycznia 2022 r. Jak powinna wyglądać uchwała dotycząca tej zmiany? Jak zaewidencjonować w księgach rachunkowych rezygnację z dotychczas stosowanej ewidencji magazynowej na rzecz odpisywania w koszty kupowanych towarów bezpośrednio po zakupie? Czy będzie się to wiązało z koniecznością dokonywania comiesięcznej inwentaryzacji?

RADA

Zmiana sposobu prowadzenia ewidencji towarów wymaga zapisania jej w zasadach (polityce) rachunkowości. Na dzień 1 stycznia 2022 r. należy odpisać w koszty wartość stanu magazynowego towarów (obciążenie konta „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia”). Spółka, stosując uproszczenie polegające na odpisywaniu w koszty kupowanych towarów bezpośrednio po zakupie, jest zobowiązana do sporządzania inwentaryzacji na koniec każdego okresu sprawozdawczego (w praktyce co miesiąc).

UZASADNIENIE

Podjęcie decyzji o zmianie sposobu prowadzenia ewidencji towarów polegającej na rezygnacji z dotychczas stosowanej ewidencji magazynowej na rzecz odpisywania w koszty kupowanych towarów bezpośrednio po zakupie stanowi zmianę zasad (polityki) rachunkowości. Przykładowa uchwała w sprawie zmiany zasad (polityki) rachunkowości może wyglądać następująco:

Uchwała nr 3 Zarządu spółki ABC z dnia 15 listopada 2021 r.
w sprawie zmiany zasad (polityki) rachunkowości

1. Zarząd spółki ABC wprowadza zmianę w zasadach (polityce) rachunkowości Spółki polegającą na zmianie sposobu ewidencji zapasów towarów z ewidencji ilościowo-wartościowej na ewidencję polegającą na odpisywaniu w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu.

2. W zasadach (polityce) rachunkowości pkt 6 rozdziału „Wycena aktywów i pasywów" otrzymuje brzmienie:
   6. Zapasy towarów wycenia się w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy według rzeczywistych cen zakupu. W odniesieniu do zapasów towarów spółka ABC prowadzi ewidencję polegającą na odpisywaniu w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów, jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu nie później niż na dzień bilansowy.

3. Niniejsza uchwała wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

Podpisy członków zarządu:
prezes zarządu .....
wiceprezes zarządu .....
członek zarządu .....
członek zarządu .....

Należy przypomnieć, że jednostka może wprowadzić zmianę zasad (polityki) rachunkowości w dowolnym terminie, jednak ta będzie obowiązywała od początku roku obrotowego bieżącego lub następnego (zależnie od decyzji kierownika jednostki).

Odpisywanie w koszty kupowanych towarów bezpośrednio po zakupie a obowiązek inwentaryzacji

Ustawa o rachunkowości wskazuje (art. 17 ust. 2 pkt 4 uor), że ustalenie stanu towarów odpisywanych w koszty na dzień zakupu i korekta kosztów o wartość tego stanu może nastąpić dopiero na dzień bilansowy. Ustawy podatkowe nie dopuszczają jednak takiej „jednorocznej" możliwości. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 sierpnia 2018 r., sygn. S-ILPB1/415-1358/14/18-S/ TW:

MF *W celu prawidłowego rozliczenia się z tytułu podatku dochodowego podatnicy prowadzący uproszczone ewidencje na podstawie art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości powinni sporządzać inwentaryzacje materiałów, towarów i wyrobów gotowych na koniec każdego okresu sprawozdawczego, za który następuje rozliczenie z budżetem z tytułu podatku dochodowego.*

A zatem inwentaryzacja towaru powinna następować co miesiąc lub co kwartał, w zależności od tego, w jakich terminach podatnik jest zobowiązany wpłacać zaliczki na podatek dochodowy.

Wyjątek stanowią podatnicy, którzy wybrali wpłaty zaliczek na podatek w formie uproszczonej, ustalone na podstawie dochodu deklarowanego w latach ubiegłych (zgodnie

z art. 44 ust. 6b–6i updof oraz art. 25 ust. 6–10 updop). Mogą oni dokonywać inwentaryzacji wyłącznie na ostatni dzień roku obrotowego i na jej podstawie korygować koszty bilansowe i podatkowe do właściwej wysokości.

Ewidencja w księgach rachunkowych rezygnacji z dotychczas stosowanej ewidencji magazynowej na rzecz odpisywania w koszty kupowanych towarów bezpośrednio po zakupie

Spółka, rezygnując z ewidencji magazynowej na rzecz uproszczenia zdefiniowanego w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, musi dokonać w dacie 1 stycznia 2022 r. odpisania w koszty stanu magazynowego zapasów towarów:

Wn konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia"

Ma konto 33 „Towary"

Jeśli jednostka stosowała uprzednio ewidencję towarów w cenach ewidencyjnych, koszty należy również skorygować „in plus" lub „in minus" o przypadające na te towary odchylenia:

Wn/Ma konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia"

Ma/Wn konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów"

PRZYKŁAD

Spółka ABC wprowadziła na dzień 1 stycznia 2022 r. następujące wartości jako bilans otwarcia:

- **Wn konto 33** „Towary" 24 000 zł
- **Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów" 650 zł

Zgodnie ze zmienioną od 1 stycznia 2022 r. polityką rachunkowości spółka odnosi wartość towarów w ciężar kosztów na dzień ich zakupu. Korekty kosztów o wartość niesprzedanych towarów jednostka dokonuje na koniec każdego miesiąca.

W styczniu 2022 r. jednostka zakupiła towary o wartości 23 370 zł, w tym 4370 zł VAT. Na dzień 31 stycznia 2022 r. dokonano spisu z natury wskazującego, że wartość niesprzedanych towarów to 10 000 zł.

Ewidencja w księgach rachunkowych stycznia 2022 r.

1. PK – zaliczenie w koszty wartości zapasów towarów wynikającej z bilansu otwarcia
   Wn konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia" 24 000 zł
   Ma konto 33 „Towary" 24 000 zł
2. PK – zaliczenie w koszty odchyleń od cen ewidencyjnych towarów
   Wn konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia" 650 zł
   Ma konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów" 650 zł

3. Faktury dokumentujące zakup towarów w styczniu

Wn konto 30 „Rozliczenie zakupu”	19 000 zł
Ma konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	4 370 zł
Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”	23 370 zł

4. PK – zaliczenie w koszty zakupionych w styczniu towarów

Wn konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia”	19 000 zł
Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”	19 000 zł

5. PK – korekta kosztów sprzedanych towarów

Wn konto 33 „Towary”	10 000 zł
Ma konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia”	10 000 zł

***33** – Towary*

(Sp)	*24 000,00*	*24 000,00*	*(1)*
(5)	*10 000,00*		
	34 000,00	*24 000,00*	
		10 000,00	*(Sk)*

***34-2** – Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów*

(Sp)	*650,00*	*650,00*	*(2)*

***73-1** – Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia*

(1)	*24 000,00*	*10 000,00*	*(5)*
(2)	*650,00*		
(4)	*19 000,00*		

***21** – Rozrachunki z dostawcami*

		23 370,00	*(3)*

***21-1** – VAT naliczony i jego rozliczenie*

(3)	*4 370,00*		

***30** – Rozliczenie zakupu*

(3)	*19 000,00*	*19 000,00*	*(4)*

Ewidencja w księgach rachunkowych lutego 2022 r.

1. PK – odpisanie w koszty towarów – według stanu ustalonego na 31 stycznia 2022 r.

Wn konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia”	10 000 zł
Ma konto 33 „Towary”	10 000 zł

***33** – Towary*

(Sp)	*10 000,00*	*10 000,00*	*(1)*

***73-1** – Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia*

(1)	*10 000,00*		

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 44 ust. 6b–6i ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1574
- art. 25 ust. 6–10 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800
- art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t Dz.U. z 2021 r. poz. 217

Irena Pazio
główna księgowa, praktyk

3 Jak kompensować należności w walucie polskiej z zobowiązaniem w walucie obcej

PROBLEM

Spółka posiada wobec krajowego kontrahenta należność wyrażoną w walucie polskiej oraz zobowiązanie w walucie obcej (euro). Czy można je skompensować? Jeśli tak, jak w księgach rachunkowych rozliczyć taką kompensatę?

RADA

Jednostka może dokonać kompensaty należności w walucie polskiej z zobowiązaniem wyrażonej w walucie obcej (euro). Do przeliczenia waluty obcej stosuje się kurs średni NBP dla danej waluty (tu: zobowiązania) z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty. Powstaną przy tym różnice kursowe wynikające z różnicy między kursem użytym do przeliczenia zobowiązania na dzień jej powstania oraz na dzień kompensaty. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Zasady dokonywania wzajemnych kompensat/potrąceń regulują przepisy Kodeksu cywilnego w art. art. 498–502 Kc (kompensata jednostronna) i art. 353^1 Kc (kompensata umowna). Jest to o tyle istotne, że w przypadku:

- kompensaty jednostronnej potrącenia dokonuje się do wysokości wierzytelności niższej poprzez jednostronne oświadczenie złożone drugiej stronie,
- kompensaty umownej potrącenie wynika z umowy między kontrahentami, w której wskazane jest, jakie wierzytelności podlegają potrąceniu, na jaką datę kompensata jest realizowana oraz w jaki sposób zostanie rozliczona między kontrahentami ewentualna nadwyżka jednej wierzytelności nad drugą.

Zatem w przypadku kompensaty jednostronnej dokumentem, na podstawie którego dokonuje się potrącenia w księgach rachunkowych, jest oświadczenie jednej ze stron, zaś w przypadku kompensaty umownej – umowa między kontrahentami.

Kompensata rozrachunków w walucie obcej – wycena i różnice kursowe

Niezależnie od rodzaju kompensaty potrącenia wzajemnych należności i zobowiązań można dokonać, gdy wierzytelności są wyrażone nie tylko w walucie polskiej, ale również, gdy:

- należność i zobowiązanie są w tej samej walucie obcej,
- należność i zobowiązanie są w dwóch różnych walutach obcych,
- należność i zobowiązanie są w dwóch różnych walutach, przy czym jedna z nich to złoty polski (zob. przykłady liczbowe).

Ustawa o rachunkowości nakazuje przy tym (art. 30 ust. 2 uor), by wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze ujmować w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia, odpowiednio po kursie:

1) faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
2) średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne zastosowanie kursu, o którym mowa w pkt 1, a także w przypadku pozostałych operacji.

Kompensata jest transakcją bezgotówkową. Tym samym jednostka powinna przeliczać na walutę polską podlegające kompensacie rozrachunki w walucie obcej, stosując kurs średni ogłoszony dla danej waluty (walut) przez NBP z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty.

Ponieważ kurs średni ogłoszony dla danej waluty (walut) przez NBP z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty różni się (zazwyczaj) od kursu stosowanego do przeliczenia tej waluty (walut) na dzień ich powstania – powstaną różnice kursowe.

Kompensata rozrachunków w walucie obcej – ewidencja księgowa

W wyniku kompensaty dokonuje się wyksięgowania należności od kontrahenta z zobowiązaniem wobec niego (do wysokości wierzytelności niższej). Różnice kursowe powstałe w wyniku kompensaty rozrachunków w walutach obcych zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

PRZYKŁAD 1

(wierzytelność w walucie obcej jest niższa od wierzytelności wyrażonej w walucie polskiej)

Jednostka posiada wobec kontrahenta krajowego należność w kwocie 12 000 zł i jednocześnie zobowiązanie w kwocie 2000 euro netto (przeliczone według kursu z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury 4,65 zł/euro) plus 2139 zł VAT. Dokonała kompensaty 10 grudnia 2021. Kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty, tj. 9 grudnia 2021 r., wynosił 4,70 zł/euro (wszystkie użyte kursy są przykładowe).

Ustalenie wierzytelności niższej:

- należność: 12 000 zł
- zobowiązanie: 2000 euro × 4,70 zł/euro + 2139 zł VAT = 11 539 zł.

Całość zobowiązania w walucie obcej jest niższa niż posiadana należność w walucie polskiej. W związku z tym kompensacie podlega wartość w kwocie 11 539 zł.

Ustalenie różnic kursowych przypadających na skompensowane zobowiązanie w walucie obcej: 2000 euro × (4,70 zł/euro – 4,65 zł/euro) = 100 zł.

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. PK – kompensata rozrachunków

Wn konto 21	„Rozrachunki z dostawcami”	11 539 zł
Ma konto 20	„Rozrachunki z odbiorcami”	11 539 zł

2. Różnica kursowa powstała na zobowiązaniach

Wn konto 75-1	„Koszty finansowe”	100 zł
Ma konto 21	„Rozrachunki z dostawcami”	100 zł

20 *– Rozrachunki z odbiorcami*			
(Sp)	*12 000,00*	*11 539,00*	*(1)*
	12 000,00	*11 539,00*	
		461,00	*(Sk)*

21 *– Rozrachunki z dostawcami*			
(1)	*11 539,00*	*11 439,00*	*(Sp)*
		100,00	*(2)*
	11 539,00	*11 539,00*	

75-1 *– Koszty finansowe*			
(2)	*100,00*		

PRZYKŁAD 2

(wierzytelność w walucie obcej jest wyższa od wierzytelności wyrażonej w walucie polskiej)

Jednostka posiada wobec kontrahenta krajowego należność w kwocie 11 000 zł i jednocześnie zobowiązanie w kwocie 2000 euro netto (przeliczone według kursu z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury 4,65 zł/euro) plus 2139 zł VAT. Jednostka dokonała kompensaty 10 grudnia 2021. Kurs średni NBP z dnia poprzedzającego dzień dokonania kompensaty, tj. 9 grudnia 2021 r., wynosił 4,70 zł/euro (wartości wszystkich użytych kursów są przykładowe).

Ustalenie wierzytelności niższej:

- należność: 11 000 zł
- zobowiązanie: 2000 euro × 4,70 zł/euro + 2139 zł = 11 539 zł.

Całość należności wyrażonej w złotych polskich jest niższa niż posiadane zobowiązanie w walucie obcej. W związku z tym kompensacie podlega wartość 11 000 zł (całość kwoty VAT 2139 zł oraz 1885,32 euro stanowiące odpowiednik w walucie obcej odpowiadającej kwocie 8861 zł).

Ustalenie różnic kursowych przypadających na skompensowane zobowiązanie w walucie obcej: 1 885,32 euro × (4,70 zł/euro – 4,65 zł/euro) = 94,27 zł.

Ewidencja w księgach rachunkowych

1. PK – kompensata rozrachunków
   Wn konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” 11 000 zł
   Ma konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” 11 000 zł
2. Różnica kursowa powstała na zobowiązaniach
   Wn konto 75-1 „Koszty finansowe” 94,27 zł
   Ma konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” 94,27 zł

20 *– Rozrachunki z odbiorcami*			
(Sp)	*11 000,00*	*11 000,00*	*(1)*
	11 000,00	*11 000,00*	

21 *– Rozrachunki z dostawcami*			
(1)	*11 000,00*	*11 439,00*	*(Sp)*
		94,27	*(2)*
	11 000,00	*11 533,27*	
(Sk)	*533,27*		

75-1 *– Koszty finansowe*			
(2)	*94,27*		

Po kompensacie pozostanie jednostce zobowiązanie w wysokości 114,68 euro (co daje saldo końcowe rozrachunków z dostawcami w kwocie 533,27 zł przeliczone według kursu z dnia powstania zobowiązania).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 30 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 217
- art. 353[1], art. 498–502 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1509

©℗
Irena Pazio
główna księgowa, praktyk

VI. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

1 Czy wynagrodzenie z tytułu zakazu konkurencji dla byłego wspólnika spółki jest kosztem podatkowym

PROBLEM

Po wystąpieniu wspólnika (komandytariusza) ze spółki komandytowej spółka podpisała z nim umowę dotyczącą odpłatnego terminowego powstrzymania się od dokonywania czynności konkurencyjnych wobec jej działalności. Konieczność podpisania umów wynika z ochrony interesu i źródła przychodów spółki. Wspólnik posiada wiedzę na temat każdego aspektu jej działalności i w związku z tym mógłby z łatwością rozpocząć działalność konkurencyjną bądź też podjąć współpracę z bezpośrednimi konkurentami spółki na rynku polskim. Podpisanie umowy dotyczącej powstrzymywania się jest szczególnie istotne, gdyż od momentu utraty statusu wspólnika spółka komandytowa przestanie być chroniona przez ustawowy zakaz prowadzenia działalności konkurencyjnej przez wspólnika wynikający z art. 56 i art. 57 w związku z art. 103 § 1 Kodeksu spółek handlowych. Z tytułu świadczenia usługi powstrzymania ustępujący wspólnik w ramach prowadzonej działalności gospodarczej będzie wystawiać w trakcie obowiązywania umowy faktury za każdy miesięczny okres świadczenia usługi. Wynagrodzenie wspólnika będzie określone na zasadzie ryczałtowej. Umowy dotyczące powstrzymywania się zostaną zawarte na 24 miesiące. Czy wynagrodzenie z tytułu usługi powstrzymywania się świadczonej przez byłego wspólnika na rzecz spółki komandytowej stanowić będzie jej koszt uzyskania przychodu?

RADA

Tak, wynagrodzenie z tytułu usługi powstrzymywania się od wykonywania działalności konkurencyjnej świadczonej przez byłego wspólnika na rzecz spółki komandytowej stanowić będzie jej koszt uzyskania przychodu. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Przepisy updop mają również zastosowanie do spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski (zob. art. 1 ust. 3 pkt 1 updop). Rozpatrując sytuację spółki dla celów opodatkowania pdop, należy zaznaczyć, że wydatki ponoszone na rzecz byłego wspólnika w związku z zawartą umową odpłatnego terminowego powstrzymywania się od dokonywania czynności kon-

kurencyjnych wobec działalności spółki należy uznać za racjonalne. Wyeliminowanie bądź ograniczenie skutków działań konkurencji popartej wiedzą byłego wspólnika może bowiem przyczynić się do zabezpieczenia osiąganych przychodów. Wydatki poniesione w związku z zawartą umową o zakazie konkurencji mają zapobiec temu, aby informacje, które posiada wspólnik spółki, nie trafiły do konkurencji. W takim przyypadku mogłaby bowiem zostać ujawniona tajemnica handlowa spółki lub ta mogłaby utracić klientów/kontrahentów na rzecz konkurencji. Oznacza to, że wynagrodzenie wypłacane z tytułu zakazu konkurencji ma na celu ochronę interesów spółki i tym samym jest ponoszone w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. W konsekwencji takie wydatki spełniają dyspozycję art. 15 ust. 1 updop (określającego, jakie warunki musi spełnić wydatek, by być uznanym za koszt podatkowy). Nie zostały także wymienione w katalogu art. 16 ust. 1 updop wyłączającym możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych. W szczególności nie znajdą zastosowania wyłączenia zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 38 i pkt 38a updop (nie jest to bowiem wydatek na rzecz wspólników czy członków organów spółki). Zatem mogą one stanowić koszt uzyskania przychodów.

Co ważne, zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2021 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.535.2020.10.BKD, i z 18 lutego 2021 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.446.2020.4.KS).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1927
- art. 56, art. 57, art. 103 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 2052

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 lipca 2021 r. (sygn. 0111-KDIB2-1.4010.535.2020.10.BKD)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 18 lutego 2021 r. (sygn. 0114-KDIP2--1.4010.446.2020.4.KS)

©℗

Marcin Szymankiewicz
doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

2 Kiedy zaniechana inwestycja może być uznana za koszt podatkowy

PROBLEM

Spółka z o.o. zamierzała zrealizować inwestycję dotycząca budowy nowej siedziby (budynek biurowy). W ramach tego projektu poniosła wydatki na wykonanie prac projektowych, opracowanie dokumentacji, wykonanie digitalizacji map, opłaty za pozwolenie budowlane. Z uwagi na trudną sytuację ekonomiczną podjęła decyzję o zaniechaniu tej inwestycji. Kiedy wydatki związane z zaniechaną inwestycją powinny być uznane za koszty uzyskania przychodów?

RADA

Wydatki związane z zaniechaną inwestycją stanowią koszty uzyskania przychodów spółki. Powinny być one uznane za koszty uzyskania przychodów w dacie sporządzenia protokołu likwidacji zaniechanej inwestycji oraz jej wykreślenia z ewidencji księgowej.

UZASADNIENIE

W ramach prowadzonej działalności podatnicy podejmują zadania inwestycyjne związane m.in. z wytworzeniem środków trwałych. W toku prowadzonej inwestycji może również dojść do jej zaniechania. Z zaniechaniem inwestycji mamy do czynienia wówczas, gdy podatnik nie podejmuje kolejnych czynności związanych z prowadzonym procesem inwestycyjnym, pomimo że nie został on zakończony. Innymi słowy, jest to brak działania, zaprzestanie dokonywania następnych czynności, a w konsekwencji rezygnacja z podjętych wcześniej zamierzeń i odstąpienie od inwestycji. Przy czym zaniechanie inwestycji dotyczy także rezygnacji z inwestycji na etapie wstępnych czynności związanych z planowaną inwestycją.

Wydatki ponoszone w związku z inwestycją nie podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów podatkowych. Powiększają one wartość inwestycji, tj. wartość początkową środka trwałego, który powstanie (zostanie wytworzony) po zakończeniu inwestycji. Wydatki poniesione na zakończone inwestycje, w wyniku których zostaną wytworzone środki trwałe, staną się, co do zasady, kosztami uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Istnieje jednak możliwość zaliczenia do kosztów podatkowych inwestycji, która nie została przez podatnika dokończona. Przepisy nie precyzują przy tym, na jakim etapie powinna znajdować się zaniechana inwestycja. Koszty zaniechanych inwestycji są, w myśl art. 15 ust. 4f updop, kosztem podatkowym w dacie zbycia lub likwidacji inwestycji. Ustawa o CIT nie zawiera definicji legalnej pojęcia „likwidacja inwestycji", dlatego też dokonując interpretacji przepisów dotyczących likwidacji, należy posłużyć się wykładnią językową tego pojęcia. I tak „ likwidacja" oznacza m.in. zniesienie, usunięcie lub rozwiązanie czegoś (zob. https://sjp.pwn.pl).

Mając na uwadze fakt, iż zakończenie inwestycji przez spółkę ma charakter ostateczny i spełnia definicję likwidacji inwestycji, należy przyjąć, że może ona zaliczyć do kosztów podatkowych wymienione w pytaniu wydatki, tj. wydatki na wykonanie prac projektowych, opracowanie dokumentacji, wykonanie digitalizacji map, opłaty za pozwolenie budowlane. Spółka ma zatem prawo do zaliczenia nakładów na tę inwestycję do kosztów uzyskania przychodów w dacie podjęcia przez uprawniony organ spółki decyzji o definitywnym jej zakończeniu. Powinno temu towarzyszyć sporządzenie protokołu likwidacji zaniechanej inwestycji oraz wykreślenie jej z ewidencji księgowej. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (zob. interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 marca 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.22.2021.1.MMU, i z 2 lipca 2020 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.175.2020.1.NL).

Zaliczenie do kosztów wydatków rzeczowych na zaniechaną inwestycję

Warto dodać, jak organy podatkowe podchodzą do sytuacji, w której podatnik dokonał wydatków rzeczowych na zaniechaną inwestycję (np. zbudował część budowli czy budynku). W takim przypadku zawsze należy pamiętać, że warunkiem uznania za koszt podatkowy jest, by efekt nakładów poniesionych na zaniechaną inwestycję nie mógł być wykorzystywany w przyszłości. Nie w każdym przypadku zatem organy podatkowe uznają, że podatnik jest uprawniony do podatkowego rozliczenia kosztów zaniechanej inwestycji już w momencie podjęcia decyzji o jej zaniechaniu. Takie stanowisko zajęto m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 maja 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.140.2021.1.MBD.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 15 ust. 4f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1927

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 21 maja 2021 r. (sygn. 0111-KDIB1-3.4010.140.2021.1.MBD)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 marca 2021 r. (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.22.2021.1.MMU)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 lipca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB1-1.4010.175.2020.1.NL)

©℗

Marcin Szymankiewicz
doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Sławomir Biliński
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego

Czytaj także: „Czy koszty podatkowe powstaną w momencie podjęcia decyzji o zaniechaniu inwestycji – interpretacja MF" – na stronie e-wydania „Mk" – www.inforlex.pl/ewydania

3 Kiedy należy zaliczać do kosztów podatkowych wynagrodzenia z tytułu umów zleceń oraz dotyczący ich ZUS

PROBLEM

Spółka z o.o. zatrudnia osoby fizyczne na podstawie umów zleceń. Wynagrodzenia na ich podstawie są wypłacane na początku kolejnego miesiąca (po zakończeniu miesiąca, którego dotyczą). Kiedy koszty tych wynagrodzeń oraz dotyczące ich składki ZUS mogą być zaliczane do kosztów podatkowych spółki?

RADA

Koszty wynagrodzeń z tytułu umów zleceń (łącznie ze stanowiącymi ich część składkami ZUS finansowanymi ze środków zleceniobiorcy) stanowią koszty uzyskania przychodów spółki z o.o. w miesiącu dokonania wypłaty. Także w miesiącu zapłaty do kosztów podatkowych mogą być zaliczane składki ZUS finansowane przez spółkę.

UZASADNIENIE

Nie uważa się za koszty podatkowe między innymi niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 13 pkt 2 i 4–9 updof (art. 16 ust. 1 pkt 57 updop). Przepis ten stosuje się z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g updop. Nie ma to jednak tu znaczenia, ponieważ przepis art. 15 ust. 4g updop (dotyczący w szczególności wynagrodzeń pracowników) nie ma jednak zastosowania do należności z tytułów określonych w art. 13 pkt 2 i 4–9 updof, w tym z tytułu umów zleceń. W konsekwencji należności z tytułu umów zleceń mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich wypłaty lub postawienia do dyspozycji osobie, której są należne. A zatem w przedstawionej sytuacji koszty wynagrodzeń z tytułu umów zleceń (łącznie ze stanowiącymi ich część składkami ZUS finansowanymi ze środków zleceniobiorcy) stanowią koszty podatkowe spółki z o.o. w miesiącu dokonania wypłaty zleceniobiorcom.

Wskazać jednocześnie należy, że z art. 16 ust. 1 pkt 57a updop wynika, że nie uważa się za koszty podatkowe nieopłaconych do ZUS składek w części finansowanej przez płatnika składek. Przepis ten stosuje się z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4h updop. Jednak przepis art. 15 ust. 4h updop (dotyczący przede wszystkim składek ZUS finansowanych przez pracodawców za osoby zatrudnione na podstawie umowę o pracę) nie ma zastosowania do składek ZUS dotyczących należności z tytułów określonych w art. 13 pkt 2 i 4–9 updof, w tym z tytułu umów zleceń. A zatem także koszty składek ZUS finansowane przez spółkę z o.o. mogą być zaliczane do kosztów podatkowych w miesiącu ich zapłaty.

PRZYKŁAD

Spółka z o.o. wypłaciła wynagrodzenie z tytułu umowy zlecenie za wrzesień 2021 r. na początku października 2021 r. ZUS od tego wynagrodzenia zapłaciła na początku listopada 2021 r. W tej sytuacji koszt wynagrodzenia wypłaconego zleceniobiorcy (w tym w części przypadającej na składki ZUS finansowane ze środków zleceniobiorcy) stanowią dla spółki z o.o. koszty uzyskania przychodów października 2021 r., zaś składki ZUS finansowane przez spółkę z o.o. stanowią dla niej koszty uzyskania przychodów listopada 2021 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 16 ust. 1 pkt 57 i 57a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1927

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

4 Jak opodatkować nagrodę w konkursie, jeżeli laureatem jest spółka z o.o.

PROBLEM

Zwycięzcą w konkursie organizowanym przez spółkę z o.o. (spółkę X) okazała się inna spółka z o.o. (spółka Y). Czy od przekazywanej spółce Y wygranej w konkursie spółka X obowiązana jest pobrać zryczałtowany podatek dochodowy?

RADA

Nie, w przedstawionej sytuacji spółka X nie powinna pobierać zryczałtowanego podatku dochodowego. Obowiązki związane z rozliczeniem podatku dochodowego ciążą wyłącznie na spółce Y.

UZASADNIENIE

Przychody z tytułu wygranych w konkursach podlegają co do zasady opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób fizycznych (zob. art. 30 ust. 1 pkt 2 updof). Podatek ten pobierany jest przez organizatorów konkursów jako płatników (zob. art. 41 ust. 4 updof).

W przypadku updop nie ma podobnych przepisów. W konsekwencji wygrana w konkursie stanowi dla spółki Y będącej laureatem konkursu przychód (na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 lub 2 updop). Przychód ten jest opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych, a zatem obowiązki związane z rozliczeniem podatku dochodowego ciążą w przedstawionej sytuacji wyłącznie na spółce Y. Na spółce X (jako na organizatorze konkursu) nie ciążą żadne obowiązki w tym zakresie, w szczególności nie ma ona obowiązku pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 12 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1800; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1927
- art. 30 ust. 1 pkt 2, art. 41 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

5 Jak traktować podatkowo VAT od transakcji przeprowadzanych na terenie Wielkiej Brytanii – interpretacja MF

Po tzw. brexicie podatek nakładany zgodnie z przepisami obowiązującymi na terytorium Wielkiej Brytanii nie może być utożsamiany z polskim VAT ani

z podatkiem od wartości dodanej obowiązującym w innych państwach członkowskich UE. Konsekwentnie VAT UK zapłacony przez polskiego podatnika na terytorium Wielkiej Brytanii nie może stanowić podstawy do pomniejszenia przychodu z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce. Z kolei wydatki ponoszone na terytorium Wielkiej Brytanii należy zaliczyć do kosztów podatkowych w kwocie brutto, tj. powiększonej o zapłacony brytyjski VAT. Przedstawiamy fragment interpretacji MF w tej sprawie.

MF *(…) brak jest podstaw prawnych, aby uzyskane przez Wnioskodawcę przychody, pomniejszać o podatek rozliczany na terytorium Wielkiej Brytanii. Jak wskazano powyżej, podatek rozliczany na terytorium Wielkiej Brytanii nie jest tożsamy z podatkiem od towarów i usług (nie jest tym podatkiem), o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 9 ustawy o CIT. Nie może być również utożsamiany z podatkiem od wartości dodanej, o którym mowa w ustawie o podatku od towarów i usług. Wobec powyższego, podatek zapłacony przez Wnioskodawcę na terytorium Wielkiej Brytanii nie może stanowić podstawy do pomniejszenia przychodu z tytułu prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Polsce.*

Zatem, przychodem Wnioskodawcy będzie wynikająca z wystawionych faktur kwota brutto, tj. razem z brytyjskim podatkiem VAT, bowiem art. 12 ust. 4 pkt 9 ustawy o CIT nie ma zastosowania do podatku rozliczanego na terytorium Wielkiej Brytanii.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy dotyczące ustalenia, czy przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce jest dla Wnioskodawcy kwota zawierająca podatek VAT należny, wynikający z wystawionych faktur sprzedażowych zawierających VAT ustalony zgodnie z brytyjskimi przepisami jest nieprawidłowe.

Analogicznie należy postąpić w przypadku kosztów uzyskania przychodów. Wskazać należy, że cyt. powyżej art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a i b ustawy o CIT nie będzie miał w przedmiotowej sprawie zastosowania, bowiem dotyczy on podatku od towarów i usług, a nie podatku płaconego na terytorium Wielkiej Brytanii. Jak wyżej wyjaśniono, podatku od towarów i usług oraz podatku od wartości dodanej nie można utożsamiać z podatkiem obowiązującym na terytorium Wielkiej Brytanii.

Wobec powyższego, w przedmiotowej sprawie, w odniesieniu do wydatków ponoszonych na terytorium Wielkiej Brytanii zastosowanie znajdą zasady ogólne zaliczenia wydatków w ciężar kosztów podatkowych określone w art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. W konsekwencji, jeżeli spełnione zostaną warunki wynikające z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, Wnioskodawca powinien zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki ponoszone na terytorium Wielkiej Brytanii w kwocie brutto, tj. powiększonej o zapłacony brytyjski podatek VAT. Zasada ta dotyczy także zapłaconego do brytyjskiego urzędu skarbowego brytyjskiego VAT z tytułu wystawionych przez Wnioskodawcę faktur sprzedażowych.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy dotyczące ustalenia, czy przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Polsce jest dla Wnioskodawcy kwota zawierająca podatek VAT należny, wynikający z wystawionych faktur sprzedażowych zawierających VAT ustalony zgodnie z brytyjskimi przepisami jest nieprawidłowe.

Podsumowując, dla celów podatku dochodowego od osób prawnych Wnioskodawca jest zobowiązany uwzględniać w przychodach podatkowych – wartość faktur wystawionych na terytorium Wielkiej Brytanii z tytułu sprzedaży towarów w kwocie brutto (przychód należny), tj. w kwocie powiększonej o brytyjski VAT. Natomiast w kosztach uzyskania przychodów

powinien uwzględnić wydatki ponoszone na terytorium Wielkiej Brytanii z tytułu zakupu towarów wraz z zapłaconym przez Spółkę podatkiem VAT, czyli koszty poniesione w kwocie brutto, a także zapłacony przez Wnioskodawcę do brytyjskiego urzędu skarbowego brytyjski VAT z tytułu wystawionych przez Wnioskodawcę faktur sprzedażowych.

W przedstawionej sytuacji nie mają bowiem zastosowania odpowiednie regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odnoszące się do podatku od towarów i usług.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 września 2021 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.321.2021.1.BD

Sławomir Biliński
prawnik, redaktor „MONITORA księgowego", ekspert podatkowy

6 Jak określić rzeczywistego właściciela należności – wyrok NSA

Przy określaniu, czy podmiot zagraniczny, któremu wypłacana jest należność (np. odsetki lub należności licencyjne), jest jej rzeczywistym właścicielem (ang. *beneficial owner*), należy stosować bezpośrednio umowy międzynarodowe. Mają one pierwszeństwo przed definicjami zawartymi w polskich ustawach o podatku dochodowym. W oparciu o treść tych umów należy ustalić, czy możliwe jest zastosowanie niższej stawki podatku u źródła – wyrok NSA z 12 sierpnia 2021 r., sygn. akt II FSK 126/19.

Stan faktyczny

Organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi (dalej: OZZ) zrzesza polskich twórców i producentów filmowych oraz inne podmioty, których działalność wiąże się z twórczością filmową. Działalność OZZ polega głównie na pobieraniu – zgodnie z przepisami prawa autorskiego – wynagrodzeń od użytkowników dzieł audiowizualnych i przekazywaniu tych wynagrodzeń, po dokonaniu odpowiedniej repartycji, twórcom. W ramach tej działalności OZZ współpracuje też z analogiczną instytucją zagraniczną (dalej: IZ) i w tym przypadku schemat działania jest następujący:

- inkasowanie należności od użytkowników,
- repartycja,
- przelew odpowiedniej kwoty na rachunek IZ,
- IZ dokonuje repartycji otrzymanej kwoty według swojego regulaminu,
- IZ wypłaca odpowiednie kwoty twórcom z kraju, na terenie którego działa.

OZZ nie otrzymuje informacji o tym, którzy twórcy zagraniczni otrzymali ostatecznie jaką kwotę. Kwestie te są zresztą sporne i przesądzanie tych sporów może być długotrwałe.

OZZ złożyła wniosek o wydanie interpretacji podatkowej, pytając, czy jako płatnik CIT od kwoty przekazywanej na rzecz IZ, ma prawo zastosować preferencyjną stawkę CIT wynikającą z umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (z reguły jest to stawka 5% albo 10% w miejsce przewidzianej w updop stawki 20%). Zdaniem OZZ stosowanie preferencyjnej stawki jest możliwe pod warunkiem okazania przez IZ certyfikatu rezydencji.

Stanowisko organu interpretującego

Organ uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. Zdaniem organu IZ nie ma statusu rzeczywistego właściciela należności *(beneficial owner*), a jest to warunek konieczny zastosowania preferencyjnej stawki. IZ jest jedynie pośrednikiem szczególnego rodzaju. OZZ zaskarżyła decyzję organu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Stanowisko WSA

Sąd uznał, że stanowisko organu jest błędne i interpretację uchylił. Przyjął, że przy definiowaniu pojęcia *beneficial owner* odwołać się należy do celu jego wprowadzenia, jakim jest zapobieganie nieuzasadnionemu stosowaniu obniżonej stawki. Sąd zwrócił uwagę, że zarówno IZ, jak i twórcy, którzy ostatecznie otrzymują należność, są rezydentami jednego państwa. Tym samym niezależnie od tego, czy za *beneficial owner* uznać IZ czy poszczególnych twórców, to i tak zastosowanie znalazłaby ta sama umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz te same unormowania w zakresie ograniczenia roszczeń podatkowych państwa źródła. Tak więc skorzystanie z usług zastępcy, który jest rezydentem tego samego państwa co rzeczywisty beneficjent, nie może być uznane za działania mające znamiona unikania opodatkowania. Fiskus złożył skargę kasacyjną od tego rozstrzygnięcia.

Stanowisko NSA

Sąd oddalił skargę kasacyjną organu. Wskazał, że oparcie się organu na zawartej w art. 4a pkt 29 updop definicji rzeczywistego właściciela jest nieprawidłowe, gdyż należy tu uwzględniać nie tę definicję, ale kontekst umów międzynarodowych i wyjaśnienia do Modelowej Konwencji OECD.

Od redakcji

Opisany wyrok może być przydatny dla wszystkich płatników zobowiązanych do poboru CIT albo PIT z tytułu wypłacania należności licencyjnych czy np. odsetek. Nauka bowiem jest taka, że przy wykładni pojęcia rzeczywistego właściciela należności nie należy stosować definicji zawartych w polskich ustawach podatkowych (art. 4a pkt 29 updop i art. 5a pkt 33d updof), lecz sięgać do podatkowych umów międzynarodowych, a zwłaszcza do Modelowej Konwencji OECD. Pozwoli to ustalić, czy w danej sytuacji dochodzi do nieuzasadnionego zastosowania obniżonej stawki podatku przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dotyczy to obu podatków dochodowych (CIT i PIT). Wyrok NSA odnosił się do sytuacji, w której zarówno pośrednik w przekazaniu należności, jak i ostateczny jej odbiorca byli rezydentami tego samego kraju. W takiej sytuacji zdaniem NSA niecelowe jest stosowanie definicji zawartych w polskich ustawach podatkowych i odmawianie płatnikom prawa do zastosowania korzystniejszej stawki czy podatkowego zwolnienia z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Dodajmy, że wprowadzone w podatkach dochodowych zmiany związane z Polskim Ładem w zakresie omawianych tu sytuacji niczego nie zmieniają.

©℗

Krzysztof Janczukowicz
doktor prawa, radca prawny, specjalista w zakresie prawa podatkowego i karnego

VII. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

1 Jak rozliczyć karę umowną otrzymaną od dewelopera z tytułu opóźnienia w dostawie nabytego lokalu

PROBLEM

Do prowadzonego przeze mnie biura rachunkowego zgłosił się klient – osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, która latem 2020 r. kupiła od dewelopera mieszkanie. Zakup mieszkania został sfinansowany częściowo z zaciągniętego kredytu. Deweloper w listopadzie 2021 r. wpłacił na konto mojego klienta kwotę 10 000 zł tytułem kary umownej za nieterminowe oddanie mieszkania. Podstawą naliczenia kary był zapis z umowy sprzedaży mieszkania. Klient nie zawierał z deweloperem ugody w związku z otrzymanym świadczeniem. Czy otrzymane przez mojego klienta świadczenie podlega opodatkowaniu PIT? Deweloper nie pobrał od niego zaliczki na PIT.

RADA

Kwota otrzymana przez klienta Pani biura rachunkowego za nieterminowe oddanie nabytego przez niego mieszkania stanowi przychód z innych źródeł. Pani klient będzie musiał wykazać ten przychód w zeznaniu za 2021 r. i samodzielnie opodatkować. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Katalog przychodów zaliczanych do przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty. Należą do nich m.in. zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia. Do tego rodzaju przychodów należy również zaliczyć karę umowną otrzymaną przez Pani klienta od dewelopera z tytułu nieterminowego oddania nabytego przez niego lokalu mieszkalnego. W przedstawionej sprawie otrzymane przez Pani klienta świadczenie nie może korzystać z żadnego ze zwolnień z PIT, w szczególności na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 updof.

Ponieważ wypłacona przez dewelopera kwota kary umownej stanowiła przychód z innych źródeł, to nie ciążył na nim obowiązek poboru zaliczki na PIT od tego świadczenia. Deweloper będzie natomiast zobowiązany sporządzić i przesłać Pani klientowi informację PIT-11 za 2021 r., w której wykaże wypłaconą kwotę. Na podstawie tej informacji Pani klient będzie musiał samodzielnie rozliczyć otrzymaną karę umowną w zeznaniu za 2021 r. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 września 2021 r., sygn. 0113-KDIPT2-1.4011.498.2021.2.MM).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 10 ust. 1 pkt 9, art. 20 ust. 1, art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 września 2021 r. (sygn. 0113-KDIPT2--1.4011.498.2021.2.MM)

©℗

Marcin Szymankiewicz
doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Czytaj także: „Czy można odliczyć VAT z faktury zaliczkowej na zakup apartamentu na wynajem w budowie" na stronie e-wydania „Mk" – www.inforlex.pl/ewydania

2 Jak rozliczyć wypłatę prokurentowi wynagrodzenia przyznanego uchwałą wspólników

PROBLEM

Spółka komandytowa udzieliła prokury samoistnej osobie fizycznej, która jest komandytariuszem spółki. Komandytariusz, któremu udzielono prokury, nie prowadzi działalności gospodarczej. Prokurent nie jest związany ze spółką umową o pracę, zlecenia lub o dzieło ani też nie świadczy usług dla niej, w szczególności nie zarządza jej przedsiębiorstwem. W związku z wykonywaniem obowiązków prokurenta spółka postanowiła przyznać prokurentowi wynagrodzenie z tytułu pełnionej funkcji. Tytułem do wypłaty świadczenia pieniężnego prokurentowi będzie uchwała wspólników spółki. Do jakiego źródła przychodów zaliczyć wynagrodzenie wypłacane prokurentowi? Czy spółka powinna od niego pobierać zaliczki na PIT?

RADA

Wynagrodzenie za sprawowanie funkcji prokurenta wypłacane na podstawie uchwały wspólników należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł. Spółka komandytowa nie będzie zobowiązana do poboru miesięcznych zaliczek na PIT od wypłacanych prokurentowi wynagrodzeń.

UZASADNIENIE

W przedstawionej sytuacji tytułem do wypłaty świadczenia pieniężnego prokurentowi jest uchwała wspólników spółki komandytowej. To oznacza, że w tym przypadku przychodu z tytułu wykonywania prokury nie można zaliczyć do przychodu ze stosunku pracy, bowiem prokura nie jest wykonywana na podstawie umowy o pracę. Przychodu tego nie można również zaliczyć do przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej, gdyż

powołanie prokurenta oraz wykonywanie przez niego tej funkcji nie następuje w związku z prowadzeniem przez niego działalności gospodarczej. Nie jest to również przychód z działalności wykonywanej osobiście, w szczególności przychód ze źródeł wskazanych w art. 13 pkt 7, 8 i 9 updof (zob. tabelę).

Tabela. Przychód uzyskiwany przez prokurenta powołanego uchwałą wspólników a przychody z działalności wykonywanej osobiście

Za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody:	Komentarz
otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych (art. 13 pkt 7 updof)	Prokura jest pełnomocnictwem. Pełnomocnictwo jest umocowaniem wyłącznie do dokonywania czynności prawnych w imieniu i na rzecz osoby je dającej. Nie jest to powołanie do organów spółki. To oznacza, że przychodów uzyskiwanych z tytułu pełnienia prokury nie można zaliczyć do przychodów z działalności wskazanej w art. 13 pkt 7 updof.
z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od: a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością, c) przedsiębiorstwa w spadku – z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 9 updof (art. 13 pkt 8 updof)	Tytułem do wypłaty należności prokurentowi, o którym mowa w pytaniu, nie jest umowa zlecenia ani umowa o dzieło. Tym samym przychodu prokurenta – w przedstawionym stanie faktycznym – nie można zaliczyć do przychodu, o którym mowa w art. 13 pkt 8 updof.
uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 7 updof (art. 13 pkt 9 updof)	W przedstawionym stanie faktycznym pomiędzy spółką a prokurentem nie została zawarta umowa o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontrakt menedżerski lub umowa o podobnym charakterze.

W przedstawionym stanie faktycznym przychód z tytułu wykonywania prokury należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 updof. Do tego źródła przychodów należy zakwalifikować wszelkie przychody, których nie można zaliczyć do któregokolwiek z pozostałych źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1–8b updof.

Podsumowując, wynagrodzenie za sprawowanie funkcji prokurenta wypłacane na podstawie uchwały wspólników należy zaliczyć do przychodów z innych źródeł. W związku z tym

spółka komandytowa nie będzie zobowiązana do poboru miesięcznych zaliczek na PIT od wypłacanych prokurentowi wynagrodzeń. Zaprezentowane stanowisko podzielają organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 września 2021 r., sygn. 0114-KDIP3-1.4011.621.2021.1.EC).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 10 ust. 1 pkt 1, 2, 3 i 9, art. 13 pkt 7, 8 i 9, art. 20 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 września 2021 r. (sygn. 0114-KDIP3--1.4011.621.2021.1.EC)

Marcin Szymankiewicz
doradca podatkowy, praktyk, autor licznych publikacji o tematyce podatkowej

Czytaj także: „Czy prokurent może zaliczać do kosztów wydatki związane z pełnieniem tej funkcji" na stronie e-wydania „Mk" – www.inforlex.pl/ewydania

3 Czy płatność gotówką za usługę nabytą od kontrahenta spoza UE może być kosztem

PROBLEM

Nabyłem usługę od kontrahenta spoza UE. Czy mogę zapłacić za nią gotówką? Czy też powinienem zrobić przelew? Należność za usługę przekracza 20 000 zł. Czy jeśli zapłacę gotówką, to będę miał koszt podatkowy?

RADA

W przedstawionej sytuacji może Pan zapłacić kontrahentowi spoza UE gotówką, jednak będzie to dla Pana niekorzystne podatkowo. Płacąc w ten sposób, utraci Pan możliwość zaliczenia tego wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Podatnicy nie mogą zaliczać do kosztów podatkowych wydatków uregulowanych gotówką, w przypadku gdy:

- obiema stronami transakcji, z której wynika płatność, są przedsiębiorcy,
- jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty; transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy

Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji (art. 22p ust. 1 pkt 1 updof w zw. z art. 19 ustawy – Prawo przedsiębiorców).

W przedstawionej sytuacji spełnione są oba z ww. warunków. Po pierwsze, wartość transakcji przekracza 15 000 zł.

UWAGA! Od 1 stycznia 2022 r. wartość transakcji między przedsiębiorcami, które powinny być regulowane przelewem, a nie gotówką, zostanie obniżona z 15 000 zł do 8000 zł. Takie zmiany wprowadzi Polski Ład.

Po drugie, stronami transakcji są przedsiębiorcy. Bez znaczenia w tym przypadku pozostaje fakt, że płatność ma zostać dokonana na rzecz przedsiębiorcy z innego kraju niż Polska. Zdaniem MF wskazany warunek obejmuje zarówno płatności dokonane na rzecz polskich przedsiębiorców, jak i przedsiębiorców z zagranicy. Potwierdza to pismo z 8 lutego 2017 r., sygn. DD6.054.4.2017, w którym możemy przeczytać, że:

MF *(…) w związku z tym, że obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego dotyczy transakcji, których stroną jest „inny przedsiębiorca" należy uznać, że w zakresie tego pojęcia mieszczą się również przedsiębiorcy wykonujący działalność gospodarczą za granicą.*

Mimo że przywołane pismo zostało wydane na podstawie obowiązującego w 2017 r. art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, to pozostaje ono aktualne również w obecnym stanie prawnym. Wynika to z tego, że treść obowiązującego obecnie art. 19 ustawy – Prawo przedsiębiorców, do którego odwołuje się art. 22p updof, jest analogiczna jak treść art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, do którego art. 22p updof odwoływał się w 2017 r.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22p ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981
- art. 19 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 162

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- pismo Ministra Rozwoju i Finansów z 8 lutego 2017 r. (sygn. DD6.054.4.2017)

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

4 Czy świadcząc usługi koordynacji projektu unijnego, można korzystać z opodatkowania w formie ryczałtu

PROBLEM

Klient mojego biura rachunkowego podpisał umowę, której przedmiotem jest pełnienie funkcji koordynatora projektu unijnego. Do jego obowiązków będzie

należało opracowanie dokumentów projektowych, informowanie o podjętych i planowanych działaniach związanych z zarządzaniem i rozliczeniem projektu, prowadzenie dokumentacji projektu, przygotowanie korespondencji związanej z realizacją projektu, udział w kontrolach, przygotowanie promocji projektu, wypełnianie wniosków o płatność, rekomendowanie działań zaradczych i naprawczych w przypadku występowania problemów, doradztwo w zakresie zorganizowania biura projektu zgodnie z założeniami i wytycznymi (oznakowanie) oraz udział w zamawianiu produktów i usług wymienionych w budżecie projektu. Czy mój klient będzie mógł wybrać w 2022 r. opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych? Jeśli tak, to jaką stawkę powinien stosować? Czy słowo „doradztwo", które pojawia się w zakresie obowiązków mojego klienta, powoduje, że będzie on musiał się zarejestrować do VAT czy też nadal może korzystać ze zwolnienia podmiotowego? Chciałabym dodać, że mój klient będzie się zajmował merytorycznym rozliczeniem już przyznanego projektu w ramach Regionalnego Programu Operacyjnego współfinansowanego z Europejskiego Funduszu Społecznego, a nie doradzaniem, jaki projekt jest korzystniejszy czy bardziej opłacalny.

RADA

W przedstawionej sytuacji Pani klient będzie mógł w 2022 r. wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu ewidencjonowanego. Stawka ryczałtu dla świadczonych przez niego usług wynosi 8,5%. Mimo że wskazany w pytaniu zakres obowiązków obejmuje czynności w zakresie doradztwa, to nie wyłącza to możliwości korzystania przez Pani klienta ze zwolnienia podmiotowego w VAT. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Z możliwości opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym są wyłączone przychody osiągane z:

- prowadzenia aptek,
- działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych (zob. art. 8 ust. 1 pkt 3 uzpd).

W 2022 r. zakres tych czynności nie zmieni się (zwłaszcza w ramach uchwalonego 29 października 2021 r. tzw. Polskiego Ładu). To oznacza, że klient Pani biura będzie mógł w 2022 r. wybrać opodatkowanie w formie ryczałtu ewidencjonowanego.

Stawka ryczałtu ewidencjonowanego dla usług koordynacji projektu unijnego

Charakter przedstawionych w pytaniu usług nakazuje uznać je za usługi kompleksowe klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 70.22.2. Grupowanie to obejmuje pozostałe usługi zarządzania projektami, z wyłączeniem projektów budowlanych. Z objaśnień do PKWiU wynika,

że grupowanie to obejmuje między innymi usługi zarządzania projektami, które mogą dotyczyć budżetu, rachunkowości i kontroli kosztów, zamówień, planowania czasu pracy i pozostałych warunków działania, koordynacji prac podwykonawców, kontroli, jakości itp. Zasadniczy charakter tym usługom nadają czynności zarządzania, a nie doradztwa. W związku z tym usługi te nie stanowią usług doradztwa związanych z zarządzaniem, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. m uzpd, które podlegają opodatkowaniu stawką w wysokości 15%. To oznacza, że przychody ze świadczenia wskazanych usług podlegają opodatkowaniu stawką 8,5% (zob. art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. a uzpd). Stawka dla tych usług nie zmieni się w 2022 r.

Usługi koordynacji projektu unijnego a prawo do zwolnienia podmiotowego z VAT

Usługi, o których mowa w pytaniu, nie stanowią usług doradztwa, których świadczenie wyłącza możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego (zob. art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b ustawy o VAT). Należy bardzo wyraźnie odróżnić usługi doradztwa od usług kompleksowych obejmujących m.in. czynności w zakresie doradztwa, którym zasadniczy charakter nadają jednak inne czynności niż doradztwo. Przyjęcie odmiennego stanowiska wyłączałoby możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego przez wielu podatników świadczących usługi kompleksowe, które zawierają w sobie pierwiastek doradztwa (np. usługi szkoleniowe). W związku z tym należy uznać, że klient Pani biura nadal będzie mógł korzystać ze zwolnienia podmiotowego. Nie będzie musiał rejestrować się jako podatnik VAT. Z uwagi na brak interpretacji podatkowych wydanych w analogicznych do zaprezentowanego stanach faktycznych zalecamy potwierdzenie przedstawionego stanowiska, składając wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w tej sprawie. To jedyny sposób na wyeliminowanie ewentualnego sporu z organami podatkowymi.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 8 ust. 1 pkt 3 oraz art. 12 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1993
- art. 113 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

5 Jak amortyzować samochód-piaskarkę

PROBLEM

Kupiłem nowy samochód – piaskarkę o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony. Jaką stawką mogę ją amortyzować?

RADA

Nabytą piaskarkę podatnik może amortyzować metodą liniową według stawki 14%. Podatnik powinien również rozważyć możliwość zastosowania metody degresywnej albo jednorazowej amortyzacji. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Pojazdy o przeznaczeniu piaskarka są klasyfikowane w grupie 7 KŚT – Środki transportu, w rodzaju 743 – Samochody specjalne.

KŚT (wyciąg)

Symbol KŚT			Wyszczególnienie	Powiązanie z:
grupa	podgrupa	rodzaj		PKWiU 2015
7	74	743	Samochody specjalne	28.92.28.0 29.10.44.0 29.10.5

Metody amortyzacji piaskarki

Metoda liniowa. Samochody specjalne, do których należą piaskarki, mogą być amortyzowane metodą liniową. W tym przypadku stawka amortyzacji wynosi 14% (zob. art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 07 załącznika nr 1 do updof).

Metoda degresywna. Metoda ta ma zastosowanie do maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych (zob. art. 22k ust. 1 updof). Przy tej metodzie odpisy amortyzacyjne dokonywane są od corocznie innej podstawy, tj. od wartości początkowej środka trwałego pomniejszonej o dokonane odpisy amortyzacyjne. Podatnik korzystający z tej metody amortyzacji dokonuje jej przy zastosowaniu podwyższonych stawek amortyzacyjnych o współczynnik nie wyższy niż 2,0. W omawianym przypadku będzie to 28% (2 × 14%). Począwszy od roku podatkowego, w którym określona na powyższych zasadach roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, podatnik powinien zacząć dokonywać dalszych odpisów amortyzacyjnych metodą liniową.

Amortyzacja jednorazowa. Z prawa do jednorazowej amortyzacji na zasadach przewidzianych w art. 22k ust. 7–13 updof podatnik może skorzystać, jeżeli:

- nabył środek trwały zaliczonych do grupy 3–8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz
- należy do jednej z podanych kategorii podatników, tzn.:
  - jest małym podatnikiem w rozumieniu przepisów updof (w 2021 r. status małego podatnika PIT posiada podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w 2020 r. kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, tj. 9 031 000 zł) albo
  - rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2021 r., z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 22k ust. 11 updof.

Jednorazowa amortyzacja przysługuje do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości odpisów amortyzacyjnych.

W 2021 r. łączna wartość jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć 226 000 zł.

Korzystając z jednorazowej amortyzacji, podatnicy muszą pamiętać, że stanowi ona pomoc *de minimis* udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.

Piaskarki są klasyfikowane w grupie 7 KŚT. Stanowią one środki trwałe, do których ma zastosowanie jednorazowa amortyzacja przewidziana w art. 22k ust. 7–13 updof. Z pytania nie wynika, jaki status ma podatnik, który nabył piaskarkę, o której mowa w pytaniu. Jeżeli podatnik ten rozpoczął działalność w 2021 r. albo spełnia warunki do uznania go za małego podatnika w rozumieniu przepisów updof, to są spełnione wszystkie warunki, aby mógł skorzystać z jednorazowej amortyzacji na podstawie art. 22k ust. 7–13 updof.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22i ust. 1 w zw. z poz. 07 załącznika nr 1 oraz art. 22k ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981
- § 1 i 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz.U. z 2016 r. poz. 1864

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego

Obowiązujące na dany rok podatkowy kwoty limitów uprawniające do korzystania ze statusu małego podatnika oraz limity jednorazowej amortyzacji publikujemy w comiesięcznym dodatku „Wskaźniki i stawki" oraz na www.inforlex.pl/ewydania

6 Czy w ramach ulgi termomodernizacyjnej można rozliczyć wydatek częściowo dofinansowany z dotacji – interpretacja MF

Podatnik może odliczać w ramach ulgi termomodernizacyjnej wydatki w tej części, która została przez niego samodzielnie sfinansowana. Wydatek w części, która została dofinasowana z dotacji, nie podlega odliczeniu. Takie stanowisko potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

MF *Stosownie do art. 26h ust. 3 ww. ustawy, wysokość wydatków ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku. Jeżeli poniesione wydatki były opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę wydatku uważa się wydatek wraz z podatkiem od towarów i usług, o ile podatek ten nie został odliczony na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług (art. 26h ust. 4 ww. ustawy).*

Natomiast, zgodnie z art. 26h ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odliczeniu nie podlegają wydatki w części, w jakiej zostały:

1) sfinansowane (dofinansowane) ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej lub zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie;

2) zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, odliczone od przychodu na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym lub uwzględnione przez podatnika w związku z korzystaniem z ulg podatkowych w rozumieniu Ordynacji podatkowej. (…)

W analizowanej sprawie podkreślić należy, że w ramach ulgi termomodernizacyjnej odliczeniu podlegają wydatki m.in. na montaż instalacji fotowoltaicznej. Wysokość wydatków ustala się na podstawie faktur wystawionych przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku, jednakże odliczeniu podlegają te wydatki, których ciężar ekonomiczny ponosi podatnik (uszczuplają jego majątek).

Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy, stwierdzić należy, że skoro Wnioskodawca w 2020 r. realizował przedsięwzięcie polegające na zamontowaniu przy budynku mieszkalnym instalacji fotowoltaicznej, która to instalacja została zamontowana na specjalnie do tego celu postawionej stalowej konstrukcji ze względu na brak innego budynku gospodarczego, na którym byłaby możliwość zamontowania instalacji, Wnioskodawca będzie miał możliwość odliczenia, w ramach ulgi termomodernizacyjnej, wskazanej w art. 26h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wydatków poniesionych na zakup i montaż konstrukcji stalowej przeznaczonej do montażu instalacji fotowoltaicznej w części, w której poniósł z własnego majątku ciężar ekonomiczny tego przedsięwzięcia, a więc w części, która nie została dofinansowana z dotacji. Natomiast część ww. wydatków, która została dofinasowana z dotacji nie może zostać rozliczona w ramach omawianej ulgi.

Reasumując, mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz powołane przepisy prawa stwierdzić należy, że Wnioskodawca w ramach ulgi termomodernizacyjnej wskazanej w art. 26h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku za 2020 r., poniesione i udokumentowane wydatki na zakup i montaż konstrukcji stalowej przeznaczonej do montażu instalacji fotowoltaicznej przy budynku mieszkalnym, którego jest właścicielem, jednakże odliczenie to przysługuje Wnioskodawcy w części, w której poniósł On z własnego majątku ciężar ekonomiczny tego przedsięwzięcia, a więc w części, która nie została dofinansowana ze środków Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Część wydatków na zakup i montaż konstrukcji stalowej przeznaczonej do montażu instalacji fotowoltaicznej, która została dofinasowana nie może zostać rozliczona w ramach omawianej ulgi.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24 września 2021 r., sygn. 0113-KDIPT2-2.4011.631.2021.2.SR

Od redakcji

Od 1 stycznia 2022 r. ma zostać zmodyfikowany katalog wydatków uprawniających do odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej. W katalogu tym nadal będą wymienione wydatki poniesione na montaż instalacji fotowoltaicznej. Podatnicy mają natomiast utracić

możliwość odliczania wydatków ponoszonych na zakup pieców węglowych. Takie zmiany przewiduje projekt rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 20 października 2021 r., numer z wykazu prac legislacyjnych 119, opublikowany na www.rcl.gov.pl.

Katarzyna Wojciechowska
prawnik, ekspert w zakresie podatków dochodowych i VAT, redaktor „MONITORA księgowego”

7 Koszty podatkowe w przypadku konwersji wierzytelności na udziały w spółce – wyrok NSA

Podatnicy wnoszący do spółki aport w postaci swojej wierzytelności wobec tej spółki mogą do kosztów uzyskania przychodu z tytułu wniesienia aportu zaliczyć kwotę tej wierzytelności – wyrok NSA z 14 lipca 2021 r., sygn. akt II FSK 2977/18.

Stan faktyczny

Zgromadzenie wspólników spółki z o.o. w 2011 r. postanowiło podwyższyć kapitał zakładowy spółki, przy czym nowe udziały zostały objęte wkładem w postaci wierzytelności przysługujących wspólnikom (osobom fizycznym) z tytułu udzielonych spółce pożyczek. Nastąpiła więc kompensata wzajemnych wierzytelności, tj. wierzytelności spółki z tytułu objęcia udziałów przez wspólników oraz wierzytelności wspólników z tytułu zwrotu pożyczki.

Wspólnicy uznali, że w tej sytuacji nie zaistniał po ich stronie przychód podlegający opodatkowaniu.

Stanowisko organu podatkowego

Organ uznał, że wspólnicy wnieśli wkład niepieniężny, a to oznacza, że uzyskali przychód z kapitałów pieniężnych określony w art. 17 ust. 1 pkt 9 updof. Co więcej, przychód ten nie może być pomniejszony o koszty jego uzyskania, bo takie nie wystąpiły. W efekcie organ wydał decyzje, w których określił dochód w wysokości kwoty pożyczki zamienionej na udziały i wymierzył od niego 19% podatek.

Wspólnicy zaskarżyli te decyzje, twierdząc, że ponieśli koszty uzyskania przychodu w wysokości równej kwocie pożyczki.

Stanowisko WSA

Sąd uchylił decyzję. Przyznał, że sporna kwestia jest różnie rozstrzygana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jego zdaniem należy przychylić się do korzystnego dla podatników poglądu, że kwota pożyczki stanowi koszt uzyskania przychodu, bo przecież z isto-

ty wierzytelności pożyczkowej wynika, że jej powstanie jest uzależnione od faktycznego przekazania środków pieniężnych pożyczkobiorcy (spółce), czyli od poniesienia wydatku przez pożyczkodawcę (wspólnika).

Stanowisko NSA

NSA oddalił skargę kasacyjną organu. Podkreślił, że wykładnia systemowa przepisów ustaw o podatku dochodowym (PIT i CIT) nie pozwala na przyjęcie oceny, że powstałemu przychodowi z tytułu wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej nie towarzyszyły żadne koszty jego uzyskania. Zobowiązanie podatkowe ustalone z pominięciem kosztów jego uzyskania może w takiej sytuacji przewyższyć rzeczywisty przyrost (dochód) w majątku podatnika. Wykładnia pozbawiająca podatnika prawa do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów prowadzi do nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności po jego stronie (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) poprzez niezasadne odstąpienie od deklarowanej przez ustawodawcę na gruncie ustawy podatkowej zasady opodatkowania dochodu, a nie przychodu.

Od redakcji

Opisana sytuacja, nazywana konwersją wierzytelności na udziały, dotyczy zarówno przepisów updof, jak i updop (w sytuacji, gdy wspólnikiem jest podatnik CIT) i ma całkiem bogatą historię. Najpierw toczono spór, czy w takim przypadku wspólnik wnosi wkład pieniężny (niegenerujący przychodu) czy niepieniężny (generujący przychód). Spór ten rozstrzygnął się na płaszczyźnie orzeczniczej na rzecz konieczności rozpoznawania przez wspólników wnoszenia wkładu niepieniężnego. Skoro tak, to pojawiła się kwestia możliwości uznawania pożyczki za koszt podatkowy. Przed 2015 r. wchodzące tu w grę przepisy, tj. art. 22 ust. 1e pkt 3 updof oraz art. 15 ust. 1j pkt 3 updop, przewidywały koszt podatkowy jedynie w przypadku nabycia przedmiotu aportu, co stawiało wspólników-pożyczkobiorców w trudnej sytuacji, skoro pożyczki jako takiej nie nabywali. Od 2015 r. powołane przepisy przewidywały już koszt podatkowy także w przypadku wytworzenia przedmiotu aportu, co już stawiało wspólników w lepszej sytuacji. Tym niemniej w orzecznictwie przez długi czas zdecydowanie dominowało stanowisko, że kwota pożyczki jednak kosztem nie jest. Jednak w 2021 r. szala, dość nieoczekiwanie, przechyliła się na korzyść podatników, czego zwieńczeniem było wydanie uchwały NSA z 14 czerwca 2021 r., sygn. akt II FPS 2/21, która wyraźnie i wiążąco dla wszystkich sądów administracyjnych przesądziła, że kwota pożyczki jest kosztem podatkowym dla wnoszącego ją aportem.

Co ważne, z dniem 1 stycznia 2019 r. wprowadzono nowe przepisy, które jednoznacznie przesądziły, że kwota pożyczki może stanowić koszt podatkowy (art. 22 ust. 1e pkt 2a i ust. 1ea updof oraz art. 15 ust. 1j pkt 2a i 2b updop). Tak więc spór z fiskusem może dotyczyć już tylko aportów wniesionych przed 2019 r. Biorąc jednak pod uwagę wspomnianą uchwałę NSA, podatnicy powinni wygrywać ewentualne sprawy przed sądami administracyjnymi.

©℗

Krzysztof Janczukowicz
doktor prawa, nauczyciel akademicki i radca prawny,
specjalizuje się w prawie podatkowym i karnym

VIII. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

1 Czy można zaewidencjonować w pkpir fakturę za usługę cateringową

PROBLEM

Prowadzę jednoosobową działalność gospodarczą. Jestem czynnym podatnikiem VAT. Pod koniec listopada 2021 r. zorganizowałem spotkanie z 5 klientami. Otrzymałem fakturę za catering – szwedzki stół zamówiony na to spotkanie. Jego koszt to 420 zł netto. Czy mogę odliczyć VAT z takiej faktury i zaliczyć ją do kosztów?

RADA

W przedstawionej sytuacji podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktury za nabytą usługę cateringową. Ma również prawo zaliczyć ten wydatek do kosztów uzyskania przychodu. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Odpowiedź na zadane pytania należy rozpocząć od wskazania różnic pomiędzy usługami gastronomicznymi a usługami cateringowymi. Usługi te nie są tożsame. Nie należy ich jednakowo klasyfikować. W PKWiU ustawodawca w dziale 56 „Usługi związane z wyżywieniem" sklasyfikował pod symbolami:

- 56.1 „Usługi restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych",
- 56.2 „Usługi przygotowania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering) i pozostałe usługi gastronomiczne", z tym że pod symbolem PKWiU 56.21 sklasyfikowano „Usługi przygotowania i dostarczenia żywności (catering) dla odbiorców zewnętrznych", natomiast pod symbolem PKWiU 56.29 „Pozostałe usługi gastronomiczne".

Usługa gastronomiczna to usługa polegająca na przygotowaniu i podaniu posiłku tam, gdzie jest on przygotowywany. Usługa cateringowa zaś to dostarczenie gotowego posiłku w miejsce wskazane podczas jego zamawiania.

Odliczenie VAT od usługi cateringowej

Podatnicy mogą odliczać VAT od towarów i usług, które są przez nich wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Ustawa o VAT wskazuje katalog czynności, które są enumeratywnie wymienione jako niedające prawa do odliczania od nich VAT. Podatnik nie ma prawa do odliczania VAT m.in. od usług gastronomicznych, z nieistotnym w omawianym przypadku wyjątkiem (art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). W odniesieniu do usług cateringowych ustawodawca nie wprowadził takiego wyłączenia. To oznacza, że podatnik musi każdorazowo dokonywać weryfikacji, czy nabył usługi gastronomiczne, które nie uprawniają go do odliczania od nich VAT, czy też usługi cateringowe dające prawo do odliczenia. Na taką konieczność zwracają również uwagę organy podatkowe w wydawanych wyjaśnieniach. Przykładowo, w interpretacji indy-

widualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lutego 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.946.2018.1.ICz, możemy przeczytać:

MF *(...) wskazać należy, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje, o ile przedmiotem nabycia są faktycznie usługi cateringowe sklasyfikowane w odpowiednim grupowaniu PKWiU. Podkreślenia wymaga, że usługi cateringowe – nie stanowią usług gastronomicznych, których nabycie zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy, nie uprawnia podatnika do odliczenia podatku naliczonego. (...)*

Z pytania wynika, że podatnik zamówił do swojej siedziby, w której odbyło się spotkanie z jego kontrahentami, tzw. szwedzki stół. Taka usługa z całą pewnością ma charakter usługi cateringowej. Ponieważ spotkanie z kontrahentami służyło wykonywanym przez podatnika czynnościom opodatkowanym VAT, to może on odliczyć VAT z faktury dokumentującej zakup usług cateringowych.

Wydatek na nabycie usługi cateringowej a koszt uzyskania przychodu

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ust. 1 updof. W art. 23 ust. 1 pkt 23 updof wyłączono z kosztów uzyskania przychodu wydatki na reprezentację, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Wyłączenie to nie znajdzie zastosowania w sytuacji opisanej w pytaniu, gdyż podatnik zakupił usługę cateringową, a nie gastronomiczną. Ponadto samo spotkanie z kontrahentami ani też zapewniony w jego trakcie catering nie nosił cech okazałości i wytworności, które cechują wydatki reprezentacyjne. To oznacza, że wydatek ten może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu na zasadach ogólnych.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski będący czynnym podatnikiem VAT prowadzi przedsiębiorstwo zajmujące się produkcją soków jabłkowych. Poprzez inwestycję w nowe urządzenie rozpoczął również produkcję gęstych przecierów. Chcąc rozpropagować nowy produkt, postanowił zorganizować spotkanie ze stałymi kontrahentami, na którym pracownicy działu handlowego zaprezentowali nowość oferowaną przez jego przedsiębiorstwo. Na to spotkanie, w ramach poczęstunku, zamówiony został catering w postaci szwedzkiego stołu. Świadczenie to zostało udokumentowane fakturą z 25 listopada 2021 r. na kwotę netto 700 plus VAT w kwocie 56 zł. Jan Kowalski ma prawo odliczyć VAT z otrzymanej faktury oraz zaliczyć poniesiony wydatek do kosztów uzyskania przychodu.

Ewidencja w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Pozostałe wydatki		Razem wydatki (12 + 13)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	13		14	
800	25-11-2021	FV 63/11/2021	Usługa cateringowa	700	00	700	00

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 1 pkt 23 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1981
- art. 86 ust. 1, art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626

POWOŁANE INTERPRETACJE PODATKOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lutego 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.946.2018.1.ICz)

Monika M. Brzostowska
doradca podatkowy

IX. ZUS

1 Czy pracownica może zrezygnować z urlopu wychowawczego, by otrzymywać świadczenia chorobowe

PROBLEM

31 grudnia 2021 r. naszej pracownicy, przebywającej obecnie na urlopie wychowawczym, kończy się umowa o pracę zawarta na czas określony. Na początku listopada poinformowała nasz dział kadr o tym, że spodziewa się kolejnego dziecka i jest to 14–15 tydzień ciąży. W tej sytuacji przedłużyliśmy jej umowę o pracę do dnia porodu. Nie mamy jednak pewności, jak przedstawia się jej prawo do zasiłku macierzyńskiego? Czy może ona zrezygnować z urlopu wychowawczego, by pójść na zwolnienie lekarskie i pobierać z tego tytułu świadczenia chorobowe? A jeśli tak, to czy powinniśmy wysłać ją na badania kontrolne do lekarza medycyny pracy?

RADA

W przedstawionych okolicznościach pracownica jest uprawniona do rezygnacji z urlopu wychowawczego i otrzymywania świadczeń chorobowych za okres zwolnień lekarskich obejmujących dni po ww. urlopie. Zatrudniona będzie miała także prawo do zasiłku macierzyńskiego od dnia urodzenia dziecka. Jeśli po zakończeniu trwania wspomnianego urlopu pracownica od razu zacznie (bez przepracowania ani jednego dnia) korzystać ze zwolnienia lekarskiego, wówczas nie ma podstaw do kierowania jej na badania kontrolne z zakresu medycyny pracy.

UZASADNIENIE

W praktyce często się zdarza, że pracownica przebywająca na urlopie wychowawczym zachodzi w ciążę. W takim przypadku należy przede wszystkim pamiętać, że:

- za okresy niezdolności do pracy przypadającej w trakcie urlopu wychowawczego pracownik nie nabywa prawa do zasiłku ani wynagrodzenia chorobowego,
- urodzenie dziecka w okresie urlopu wychowawczego uprawnia do zasiłku macierzyńskiego (art. 12 ust. 2 pkt 2 oraz art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy zasiłkowej).

Przypomnijmy, że zasiłek macierzyński przysługuje przez okres ustalony przepisami Kodeksu pracy jako okres urlopu macierzyńskiego, urlopu na warunkach urlopu macierzyńskiego, urlopu rodzicielskiego oraz urlopu ojcowskiego (art. 29a ust. 1 ustawy zasiłkowej).

Oznacza to, że w przypadku urodzenia jednego dziecka przy jednym porodzie zasiłek macierzyński przysługuje maksymalnie przez 52 tygodnie, a więc 364 dni (20 tygodni urlopu macierzyńskiego i 32 tygodnie urlopu rodzicielskiego), w wysokości:

- 100% podstawy wymiaru za okres urlopu macierzyńskiego oraz za czas 6 tygodni urlopu rodzicielskiego oraz 60% podstawy wymiaru – za pozostały okres 26 tygodni tego urlopu

lub

- 80% podstawy wymiaru za całe 52 tygodnie łącznego urlopu macierzyńskiego i rodzicielskiego, pod warunkiem złożenia wniosku o udzielenie, bezpośrednio po urlopie macierzyńskim, urlopu rodzicielskiego w pełnym wymiarze w ciągu 21 dni po porodzie (art. 31 ust. 1–3 ustawy zasiłkowej oraz i art. 179^1 Kodeksu pracy).

Rezygnacja z urlopu wychowawczego

Pracownica korzystająca z urlopu wychowawczego może z niego zrezygnować w każdym czasie za zgodą pracodawcy albo w razie braku takiej zgody, po uprzednim zawiadomieniu pracodawcy, dokonanym najpóźniej na 30 dni przed terminem zamierzonego podjęcia pracy (art. 186^3 Kodeksu pracy).

UWAGA! Podjęta przez pracownika decyzja o rezygnacji z urlopu wychowawczego jest wiążąca dla pracodawcy.

Gdy zatrudniona zrezygnuje z urlopu wychowawczego, wówczas już od pierwszego dnia następującego po ostatnim dniu ww. skróconego urlopu ma prawo do świadczeń chorobowych. Oznacza to, że jeśli przykładowo pracownica na urlopie wychowawczym otrzymała zwolnienie lekarskie na okres od 8 listopada do 7 grudnia 2021 r. i porozumiała się z pracodawcą w kwestii skrócenia wspomnianego urlopu do 14 listopada 2021 r., wówczas już od kolejnego dnia, tj. od 15 listopada 2021 r., nabyła uprawnienia do świadczenia chorobowego (choroba od 8 do 14 listopada jest niepłatna).

PRZYKŁAD

Przebywającej od 3 miesięcy na urlopie wychowawczym pełnoetatowej pracownicy z powodu ciąży zatrudniająca ją spółka z Wrocławia przedłużyła umowę do dnia porodu. W związku z ciążą lekarz prowadzący ciążę wystawił zwolnienie lekarskie obejmujące dni od 15 listopada do 15 grudnia. Urlop wychowawczy pracownicy miał trwać do 30 listopada 2021 r., ale ta porozumiała się ze spółką w kwestii jego skrócenia do 21 listopada. Dzięki temu już od 22 listopada w analizowanym przypadku nabyła

prawo do świadczenia chorobowego. Od dnia porodu zyska ona natomiast uprawnienie do zasiłku macierzyńskiego. Wypłatę zasiłku macierzyńskiego po ustaniu zatrudnienia przejmie ZUS.

Badanie kontrolne

Niekiedy mamy do czynienia z sytuacjami, w których pracownik po zrezygnowaniu z urlopu wychowawczego, nie jest w stanie wrócić do pracy z powodu niedyspozycji zdrowotnej lub np. ciąży. Jeżeli w takich okolicznościach zatrudniona osoba od pierwszego dnia po ostatnim dniu trwania urlopu wychowawczego przebywa na zwolnieniu lekarskim, wówczas nie powinno kierować się jej na badania kontrolne z zakresu medycyny pracy. W analizowanym przypadku pracownica jest niezdolna do pracy, a więc nie jest w stanie w okresie trwania zwolnienia lekarskiego wrócić do realizacji obowiązków służbowych. Bezcelowe byłoby więc badanie, czy odzyskała ona zdolność do pracy.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 179[1], art. 186[3], art. 229 § 2 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1162
- art. 12 ust. 2 pkt 2 oraz art. 29 ust. 1 pkt 1, art. 31 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1133; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1834

©℗

Mariusz Pigulski
ekspert ds. prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
autor licznych opracowań i publikacji z dziedziny kadrowo-płacowej

X. KADRY I PŁACE

1 Jakie dodatki przysługują za pracę wykonywaną w dniu wolnym i w nocy

PROBLEM

Nasz pracownik jest zatrudniony w równoważnym systemie czasu pracy przedłużonym do 12 godzin. Wykonuje pracę na dwie zmiany: w godzinach 7.00–19.00 i 22.00–6.00. Jakie dodatki przysługują mu za pracę wykonywaną w dniu wolnym od pracy ustalonym z tytułu przeciętnie 5-dniowego tygodnia pracy w godzinach 19.00–7.00, który przypadał dzień po innym dniu wolnym dla pracownika (tzw. wolne harmonogramowe)?

RADA

Za pracę w dniu wyznaczonym jako wolny z tytułu przeciętnie 5-dniowego tygodnia pracy pracownik powinien otrzymać w zamian inny dzień wolny od pracy, który rekompensuje pracę do 8 godzin. Za pracę powyżej 8 godzin pracownikowi przysługuje dodatkowy czas wolny. W sytuacji niemożności udzielania dnia wolnego i czasu wolnego pracownikowi przysługuje wynagrodzenie wraz ze 100% dodatkiem za przekroczenie normy średniotygodniowej (za 8 godzin) oraz wynagrodzenie wraz z 50% dodatkiem z tytułu przekroczenia normy dobowej (za 4 godziny), chyba że praca po przekroczeniu 8 godzin jest pracą w porze nocnej – wówczas dodatek wynosi 100%. Pracownik ma też prawo do dodatku za pracę w porze nocnej.

UZASADNIENIE

W systemie równoważnego czasu pracy, którego wprowadzenie powinno być uzasadnione rodzajem pracy lub jej organizacją, dopuszczalne jest przedłużenie dobowego wymiaru czasu pracy, nie więcej jednak niż do 12 godzin, w okresie rozliczeniowym nieprzekraczającym jednego miesiąca. Możliwe jest też wprowadzenie dłuższego okresu rozliczeniowego wynoszącego maksymalnie:

- 3 miesiące w szczególnie uzasadnionych przypadkach,
- 4 miesiące – przy pracach uzależnionych od pory roku lub warunków atmosferycznych,
- 12 miesięcy – jeżeli jest to uzasadnione przyczynami obiektywnymi lub technicznymi, lub dotyczącymi organizacji pracy

– art. 135 Kodeksu pracy.

W systemie równoważnym przedłużony dobowy wymiar czasu pracy jest równoważony krótszym dobowym wymiarem czasu pracy w niektórych dniach lub dniami wolnymi od pracy.

Polecenie pracy w dniu wolnym od pracy wynikającym z zasady przeciętnie 5-dniowego tygodnia pracy (najczęściej jest to sobota, ale tym mianem określane są też inne dni ustalone jako wolne z tytułu przeciętnie 5-dniowego tygodnia pracy) jest możliwe w sytuacjach analogicznych do polecenia pracy w godzinach nadliczbowych, a więc może wynikać:

- z konieczności prowadzenia akcji ratowniczej w celu ochrony życia lub zdrowia ludzkiego, ochrony mienia lub środowiska albo usunięcia awarii,
- ze szczególnych potrzeb pracodawcy

– art. 151 § 1 Kodeksu pracy.

Wykonywanie pracy w tym dniu powinno być polecane incydentalnie – nie może być na stałe wpisane do organizacji pracy.

Dzień wolny i czas wolny z tytułu pracy w wolną sobotę

Jedyną formą rekompensaty za pracę w wolną sobotę jest wyłącznie udzielenie pracownikowi innego dnia wolnego do końca okresu rozliczeniowego, w terminie z nim uzgodnionym (art. 151^3 Kodeksu pracy). Nieprawidłowym postępowaniem będzie oddanie tego dnia w kolejnym okresie rozliczeniowym. Dzień wolny przysługuje bez względu na liczbę godzin przepracowanych w wolną sobotę. Jednak w sytuacji gdy taka praca przekroczyła 8 godzin, pracownikowi przysługuje dodatkowa rekompensata za te godziny. Ma on do niej prawo ze względu na przekroczenie normy dobowej. Pracodawca powinien więc udzielić pracownikowi również czasu wolnego.

Czas wolny na wniosek pracownika przysługuje mu w tym samym wymiarze, a jeżeli oddanie czasu wolnego następuje bez wniosku – w wymiarze o połowę wyższym (art. 151^2 § 2 Kodeksu pracy).

Pracownik nie zachowuje prawa do wynagrodzenia za dzień wolny udzielony w zamian za pracę w wolną sobotę.

Rekompensata finansowa za pracę w wolną sobotę

W przypadku braku możliwości oddania pracownikowi dnia wolnego (a także czasu wolnego), co powinno mieć miejsce w sytuacji, gdy taka praca była wykonywana w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego albo ze względu na nieobecność pracownika lub nienawiązania z nim porozumienia co do terminu odbioru pracownik nie skorzystał z dnia wolnego, pracodawca jest obowiązany wypłacić stosowną rekompensatę. Taka sytuacja powoduje, że pracownik przekracza średniotygodniową normę czasu pracy, za co przysługuje mu wynagrodzenie wraz:

- ze 100% dodatkiem – za pierwszych 8 godzin,
- z 50% dodatkiem – za kolejne godziny przekraczające normę dobową; jeżeli jednak godziny te będą przypadać w porze nocnej, pracownikowi przysługuje 100% dodatek.

Należy podkreślić, że nieudzielenie dnia wolnego jest wykroczeniem przeciwko prawom pracownika zagrożonym karą grzywny od 1000 zł do 30 000 zł (art. 281 § 1 pkt 5 Kodeksu pracy).

Praca w porze nocnej

Pora nocna obejmuje 8 godzin między godzinami 21.00 a 7.00 (art. 151^7 § 1 Kodeksu pracy). Pracownik, który wykonuje pracę w porze nocnej, ma prawo do dodatku do wynagrodzenia za każdą godzinę pracy w porze nocnej w wysokości 20% stawki godzinowej wynikającej z minimalnego wynagrodzenia za pracę. Pracodawca może ustalić w postanowieniach wewnątrzzakładowych lub w umowie o pracę korzystniejsze zasady finansowej rekompensaty z tego tytułu (np. wyższy procent dodatku albo wyższa podstawa jego obliczania).

PRZYKŁAD

Pracownik, o którym mowa w pytaniu, jest wynagradzany stałą stawką miesięczną w wysokości 3800 zł i otrzymuje zmienną miesięczną premię motywacyjną do 30% wynagrodzenia zasadniczego. Okres rozliczeniowy wynosi jeden miesiąc.

Osoba ta wykonywała pracę w listopadzie 2021 r. w dniu wolnym z tytułu przeciętnie 5-dniowego tygodnia pracy w godzinach 19.00–7.00. Ze względu na to, że był to ostatni dzień okresu rozliczeniowego, pracodawca nie miał możliwości oddania pracownikowi w zamian innego dnia wolnego, a także nie oddał czasu wolnego. Pora nocna ustalona u tego pracodawcy przypada w godzinach 22.00–6.00, a dodatki z tego tytułu wypłacane są według ogólnie obowiązujących przepisów.

Pracownikowi przysługuje:

- wynagrodzenie i dodatek za przekroczenie normy średniotygodniowej:

  3800 zł / 160 godz. (nominalny czas pracy w listopadzie) = 23,75 zł; 23,75 zł × × 8 godz. = 190 zł (wynagrodzenie),

  23,75 zł × 8 godz. × 100% = 190 zł (dodatek);
- wynagrodzenie i dodatek za przekroczenie normy dobowej:

  3800 zł / 160 godz. = 23,75 zł; 23,75 zł × 4 godz. = 95 zł (wynagrodzenie),

  23,75 zł × 4 godz. × 50% = 47,50 zł (dodatek);
- dodatek za pracę w nocy:

  2800 zł (minimalne wynagrodzenie w 2021 r.) / 160 godz. = 17,50 zł; 17,50 zł × × 20% = 3,50 zł (stawka za 1 godzinę),

  3,50 zł × 8 godz. = 28 zł (dodatek).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 135, art. 151 § 1, art. 151^2 § 2, art. 151^3, art. 151^7 § 1, art. 281 § 1 pkt 5 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1162

©℗

Alicja Kozłowska
specjalista z zakresu kadr i płac

2 Czy podstawę ekwiwalentową należy uzupełniać w razie zatrudnienia pracownika w trakcie miesiąca i nieusprawiedliwionych nieobecności

PROBLEM

30 listopada 2021 r. kończy się zatrudnienie pracownika, który został przyjęty do pracy 13 września 2021 r. Poza stałą pensją zasadniczą otrzymywał miesięczne zmienne premie regulaminowe oraz dodatki za pracę w porze nocnej. W październiku miał on dwudniową nieusprawiedliwioną nieobecność w pracy oraz przebywał przez trzy dni na zwolnieniu lekarskim. Czy obliczając kwotę przysługującego mu ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy, powinno dokonać się dopełnienia podstawy obliczeń w odniesieniu do dodatków nocnych i absencji, która nie została usprawiedliwiona? Czy przy wyznaczaniu podstawy ekwiwalentowej należało uzupełnić wynagrodzenie za pierwszy niepełny miesiąc zatrudnienia?

RADA

Dopełnienia bazy obliczeniowej ekwiwalentu urlopowego dokonuje się także w przypadku wynagrodzenia i dodatków za pracę nocną oraz nieobecności nieusprawiedliwionych. Uzupełnieniu podlegają także składniki płacy za pierwszy miesiąc zatrudnienia, w części nieprzepracowany z powodu przyjęcia do pracy w trakcie jego trwania.

UZASADNIENIE

W przypadku niewykorzystania przysługującego urlopu wypoczynkowego w całości lub w części z powodu rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy pracownikowi przysługuje ekwiwalent pieniężny. Ekwiwalent oblicza się według zasad określonych w rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (dalej: rozporządzenie urlopowe).

Składniki uwzględniane przy obliczaniu podstawy wymiaru ekwiwalentu urlopowego

Do podstawy wymiaru ekwiwalentu za niewykorzystany urlop przyjmuje się zarówno składniki o charakterze stałym, jak i zmiennym. Czynić to należy w poniższy sposób:

- stałe elementy wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej – w wysokości należnej w miesiącu nabycia prawa do ekwiwalentu (§ 15 rozporządzenia urlopowego),

- składniki zmienne za okresy nie dłuższe niż jeden miesiąc (np. wynagrodzenie według stawki godzinowej, miesięczne premie regulaminowe, dodatki nocne) – w średniej wysokości wypłaconej pracownikowi w okresie trzech miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu (§ 16 oraz § 11 ust. 1 rozporządzenia urlopowego),
- składniki płacy za okresy dłuższe niż miesiąc (np. premie kwartalne, półroczne, roczne) – w przeciętnej wysokości z okresu 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu (§ 17 rozporządzenia urlopowego).

Jedną z istotnych reguł obliczania ekwiwalentu urlopowego jest tzw. dopełnianie (uzupełnianie) jego podstawy. Dokonuje się go w razie, gdy w okresie, z którego wyznaczana jest ww. podstawa, pracownik przez pewien czas był nieobecny w pracy. Taki stan rzeczy powoduje konieczność:

- podzielenia faktycznie uzyskanego przez pracownika wynagrodzenia w miesiącach, z których wyznaczana jest podstawa ekwiwalentowa, przez liczbę dni pracy, za które ono przysługiwało, oraz
- pomnożenia otrzymanego wyniku przez liczbę dni, jakie pracownik przepracowałby w ramach normalnego czasu pracy, zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy

– § 16 ust. 2 rozporządzenia urlopowego.

Dopełnienie w przypadku zmiennych składników wynagrodzenia

Powyższego dopełnienia (uzupełnienia) dokonuje się w przypadku wszystkich składników zmiennych, choćby miały charakter incydentalny (tak jak np. wynagrodzenie i dodatki za sporadycznie świadczoną pracę w porze nocnej lub w nadgodzinach) i niezależnie od przyczyn absencji w pracy, a zatem także w odniesieniu do urlopu bezpłatnego czy nieobecności nieusprawiedliwionych. Inne podejście w tym zakresie nie znajdywałoby oparcia w przepisach i byłoby sprzeczne z przeznaczeniem ekwiwalentu urlopowego, którego rolą jest zapewnienie uzyskania przez pracownika odpowiedniej (adekwatnej) rekompensaty za niewykorzystany urlop wypoczynkowy.

W sytuacji gdy do bazy obliczeniowej ekwiwalentu za urlop ma wejść wynagrodzenie z miesiąca, w trakcie którego pracownik został zatrudniony (w związku z czym miesiąc w części był nieprzepracowany), wówczas wspomniane wynagrodzenie również powinno zostać odpowiednio dopełnione – według zasad opisanych powyżej.

PRZYKŁAD

Pracownik przyjęty do pracy na pełny etat (w podstawowym systemie czasu pracy), od 13 września 2021 r., otrzymuje miesięcznie (zawsze na koniec danego miesiąca) stałą pensję zasadniczą w wysokości 4200 zł brutto, zmienne premie regulaminowe oraz dodatki za pracę w porze nocnej. Z dniem 30 listopada 2021 r. rozwiązano z nim umowę o pracę, w związku z czym w ostatnim dniu zatrudnienia nabył on prawo do ekwiwalentu za 7 dni (56 godz.) niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego. W październiku był on nieobecny w pracy przez 2 dni z przyczyn nieusprawiedliwionych oraz przez 3 dni z racji korzystania ze zwolnienia lekarskiego.

W opisanym przypadku podstawa ekwiwalentowa powinna zostać ustalona na bazie odpowiednio uzupełnionego wynagrodzenia wypłaconego we wrześniu i październiku 2021 r. Uwzględniając fakt, iż w tych dwóch wymienionych miesiącach kwota zmiennych premii i dodatków za pracę w nocy łącznie wyniosła 453,70 zł brutto, skalkulowanie w analizowanych okolicznościach ekwiwalentu urlopowego powinno wyglądać następująco:

Krok 1. Uzupełnienie zmiennych premii oraz wynagrodzenia i dodatków za porę nocną:

453,70 zł / 30 dni faktycznej pracy w okresie od 13 września do 31 października 2021 r. (czyli 43 dni nominalnie do przepracowania we wrześniu i październiku pomniejszone o dni nieprzepracowane we wrześniu z powodu przyjęcia do pracy oraz 2 dni październikowej nieobecności nieusprawiedliwionej i 3 dni absencji chorobowej) = 15,12 zł;

15,12 zł × 43 dni = 650,16 zł.

Krok 2. Wyznaczenie średniej podstawy:

4200 zł + (650,16 zł / 2 miesiące) = 4525,08 zł.

Krok 3. Finalne wyliczenie ekwiwalentu:

4525,08 zł / 21 (współczynnik do ekwiwalentu) = 215,48 zł;

215,48 zł / 8 godz. (norma dzienna czasu pracy) = 26,94 zł;

26,94 zł × 56 godz. = 1508,64 zł.

PODSTAWA PRAWNA:

- § 6–11, § 16 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop – Dz.U. z 1997 r. Nr 2, poz. 14; ost.zm. Dz.U. z 2009 r. Nr 174, poz. 1353

Mariusz Pigulski
ekspert i praktyk, zajmujący się od wielu lat prawem pracy i ubezpieczeń społecznych, absolwent Podyplomowego Studium Prawa Pracy na Uniwersytecie Łódzkim, autor licznych opracowań i publikacji z dziedziny kadrowo-płacowej

XI. INNE PODATKI I OPŁATY

1 Opodatkowanie budowli wewnątrz budynku – wyrok NSA

Gdy obiekt budowlany spełnia przesłanki, aby uznać go za budynek, niedopuszczalne jest kwalifikowanie go jako budowli. Jeżeli w budynku została usytuowana budowla, która stanowi obiekt odrębny od budynku, budowla ta stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają w tym przypadku zarówno budynek, jak i budowla – wyrok NSA z 13 lipca 2021 r., sygn. akt III FSK 523/21.

...r księgowego – więcej na inforlex.pl/ewydania

Stan faktyczny

Spółka zajmuje się m.in. produkcją piwa. Weszła w spór z organem podatkowym (prezydentem miasta) dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanej przez spółkę sieci technologicznej do produkcji piwa, jak również rurociągów technologicznych zlokalizowanych w przepompowni oraz urządzeń stacji uzdatniania wody.

Zdaniem spółki niektóre z powyższych obiektów stanowią budynki, a więc powinny być opodatkowane jako takie, czyli według powierzchni, a nie jako budowle, czyli według wartości. Jeszcze inne obiekty zlokalizowane są w budynkach (niekwestionowanych przez organ), a skoro tak, to nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, jeśli opodatkowane są już budynki mieszczące te budowle.

Kierując się tymi dwoma założeniami, spółka złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku.

Stanowisko organu podatkowego

Organ odmówił stwierdzania nadpłaty podatku, uznając, że:

- jeśli dany obiekt jest budowlą, to okoliczność, że spełnia także cechy budynku, nie wyłącza opodatkowania tego obiektu jako budowli, a to ze względu na to, że dominują w nim szczególne funkcje, których zwykły budynek nie ma;
- umieszczenie budowli w budynku nie stoi na przeszkodzie jej odrębnemu opodatkowaniu.

Spółka zaskarżyła decyzję organu podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie.

Stanowisko WSA

Sąd uchylił decyzję organu, nakazując ponowne rozpatrzenie sprawy. Przypomniał, że na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt III P 33/09) nie może być żadnych wątpliwości co do tego, że żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem. Jak podkreślił TK, przy tym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku. Innymi słowy, jeśli obiekt spełnia wszystkie cechy budynku, nie może być opodatkowany jako budowla. Sąd przypomniał, że orzeczenia TK mają moc powszechnie wiążącą. W tym zakresie rację ma więc spółka.

Natomiast fakt, że budowla została umieszczona w budynku nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli bowiem stanowi ona obiekt odrębny od budynku, to stanowi też odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Innymi słowy, opodatkowaniu w tym przypadku podlegają zarówno budynek, jak i budowla. Niezasadne byłoby twierdzenie, że dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Istota podatku od nieruchomości przejawia się bowiem w tym, że opodatkowaniu podlegają różne przedmioty, tj. budynek i budowla. Tak więc w tym zakresie spółka racji nie ma.

Przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia wiąże się z tym, że organ musi dokonać ustaleń, których nie dokonał, błędnie uznając budynki za budowle. Spółka złożyła skargę kasacyjną od tego wyroku.

Stanowisko NSA

Sąd oddalił skargę kasacyjną spółki, uznając wyrok WSA za w pełni prawidłowy. NSA podniósł, że już w kilku wcześniejszych wyrokach przyjęto tezę, że jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (np. sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, to budowla ta stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Umiejscowienie bowiem budowli w budynku nie oznacza, że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów.

Od redakcji

Spółka wygrała więc sprawę połowicznie. Nauka płynąca z niniejszego kazusu daje się sprowadzić do dwóch tez przedstawionych w nagłówku niniejszego opracowania. Nie budzi naszych wątpliwości, że tezy te można uznać za ostatecznie ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Dodajmy tylko, że sporów podatkowych na tle różnych kombinacji budynków i budowli nie brakuje i często dotyczą one właśnie różnego rodzaju sieci technologicznych: gazowych, energetycznych, telekomunikacyjnych czy w końcu – jak w niniejszym kazusie – browarniczych.

©℗

Krzysztof Janczukowicz
doktor prawa, radca prawny, specjalista w zakresie prawa podatkowego i karnego

XII. ORDYNACJA PODATKOWA

1 Kiedy prezes zarządu spółki może otrzymać decyzję o zabezpieczeniu wykonania zobowiązań spółki na swoim osobistym majątku

▣ PROBLEM

Pełnię funkcję prezesa jednoosobowego zarządu spółki. Obecnie ma miejsce u nas kontrola skarbowa, która niestety wykazuje pewne nieprawidłowości. Nasza księgowa sugeruje, iż istnieje możliwość dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązań na moim osobistym majątku. Czy jest tak faktycznie?

RADA

Tak, ale zabezpieczenie na osobistym majątku członków zarządu może nastąpić dopiero po doręczeniu im decyzji o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki.

UZASADNIENIE

W myśl art. 33b pkt 2 Ordynacji podatkowej przepisy o zabezpieczeniu stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku osób, o których mowa w art. 115, art. 116 i art. 116a, po doręczeniu im decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez spółkę lub inną osobę prawną wykonane, w szczególności, gdy spółka lub inna osoba prawna trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne.

O odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki stanowią przepisy art. 116 Ordynacji podatkowej. Członkowie zarządu są zatem osobami, na których majątku osobistym można dokonać zabezpieczenia – zgodnie z cytowanym art. 33b pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Przepis art. 33b pkt 2 Ordynacji podatkowej wskazuje wszakże na konieczność wcześniejszego doręczenia członkom zarządu decyzji o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Do tego momentu członkowie zarządu nie są jeszcze odpowiedzialni za takie zaległości.

Podsumowując, zabezpieczenie na majątku członków zarządu może nastąpić, ale dopiero po doręczeniu im decyzji o ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki. Sam fakt wszczęcia kontroli podatkowej i stwierdzenia pewnych nieprawidłowości nie stanowi podstawy do wydania takich decyzji.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 33b pkt 2, art. 116 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1598

Ryszard Kubacki
doradca podatkowy, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków, prawa gospodarczego i karnego skarbowego

PRENUMERATA 2022

OPŁAĆ PRENUMERATĘ NA 2022 ROK
i korzystaj z wersji cyfrowej codziennie!

Zawsze aktualne i wiarygodne informacje
na temat zmian przepisów.

ZAMÓW: 22 761 30 30 bok@infor.pl

XIII. NOWOŚCI WYDAWNICZE

1 „Zakończenie i likwidacja działalności gospodarczej. Aspekty prawne, podatkowe i rachunkowe”

Z likwidacją firmy wiąże się wiele obowiązków prawnych, podatkowych i rachunkowych. Ich zakres nie jest jednolity dla wszystkich podmiotów, ponieważ zależy od formy prawnej, w jakiej działa likwidowana firma. Siłą rzeczy ze specyficznymi obowiązkami likwidacyjnymi mamy do czynienia sporadycznie, toteż poszczególne kwestie z nimi związane wzbudzają liczne wątpliwości. Dodatkowe problemy może powodować konieczność uwzględnienia zmian w przepisach wprowadzonych przez Polski Ład.

W przypadku zakończenia działalności gospodarczej należy pamiętać, aby uwzględnić regulacje z różnych dziedzin prawa. Dla poszczególnych form prawnych działalności gospodarczej – indywidualnych przedsiębiorców, spółek cywilnych, spółek osobowych bądź kapitałowych – procedury mają ustalony przebieg i wymagają podjęcia określonych działań. Ponadto aspekty prawne, podatkowe i rachunkowe procesu zakończenia działalności gospodarczej wpływają na siebie nawzajem, toteż przydatne jest poznanie całokształtu tych zagadnień.

Co powinien zawierać wykaz składników majątku na dzień likwidacji? Jak w remanencie wycenić składniki majątku? Co zaliczamy do przychodów z wystąpienia wspólnika ze spółki osobowej? Jakie są etapy likwidacji spółki z o.o.? Jaki podatek płaci udziałowiec likwidowanej spółki kapitałowej? Czy można uniknąć obowiązku podatkowego z remanentu likwidacyjnego VAT? W jakiej formie należy składać sprawozdania do Krajowego Rejestru Sądowego?

Praktyczne wyjaśnienia tych i wielu innych kwestii zawiera najnowsza książka „Zakończenie i likwidacja działalności gospodarczej. Aspekty prawne, podatkowe i rachunkowe”.

Publikacja w praktyczny sposób pokazuje, jak w trakcie likwidacji postępować zgodnie z przepisami Kodeksu spółek handlowych, Kodeksu cywilnego, ustawy o rachunkowości oraz przepisami podatkowymi. Opracowanie uwzględnia regulacje wprowadzone w ramach tzw. Polskiego Ładu.

W zwięzły, przystępny i uporządkowany sposób Autorzy omawiają zagadnienia prawne, podatkowe i rachunkowe. Podział treści na trzy części – prawną, podatkową i księgową – ułatwia odnalezienie potrzebnej informacji i pozwala w pełni korzystać z opracowania osobom odpowiedzialnym za prawidłowy przebieg likwidacji firmy. Całość wzbogacają wzory dokumentów, wyroki oraz pisma Ministerstwa Finansów. Liczne przykłady objaśniają poszczególne zagadnienia, z uwzględnieniem najnowszych regulacji obowiązujących od 2022 r.

Opracowanie jest adresowane przede wszystkim do biur rachunkowych, księgowych i doradców podatkowych. Z zawartych w nim pomocnych wskazówek skorzystają także przedsiębiorcy, zarządcy sukcesyjni, menedżerowie zarządzający spółkami i specjaliści z działów finansowych.

POLECAMY

w następnych numerach MONITORA księgowego:

- Jak rozliczać wynagrodzenia w 2022 r. – po zmianach
- Skala podatkowa, ryczałt czy podatek liniowy – jaką formę opodatkowania wybrać (porównanie obciążeń podatkowo składkowych)
- Zmiany w rozliczaniu świadczeń chorobowych od 1 stycznia 2022 r.
- Rozliczanie składki zdrowotnej w 2022 r.
- E-faktury i inne zmiany w VAT – na przykładach
- Jak ująć w księgach rachunkowych wydatki na rekrutację pracowników

w INFORLEX znajdziesz kompleksowe opracowania, m.in.:

- Codzienne informacje, porady i artykuły z oznaczeniem aktualności na temat zmian wynikających z Polskiego Ładu
- Bazę wideoszkoleń o skutkach zmian przepisów prawnych
- Kompleksowe opracowanie „Sprawozdanie finansowe 2021”
- Reformę ubezpieczeń społecznych – praktyczny przewodnik po zmianach, w tym obowiązujących od 1 stycznia 2022 r.
- Kompleksowe opracowanie „Obowiązki pracodawcy w zakresie bhp w czasie epidemii COVID-19”

PRENUMERATA 2022

MONITOR księgowego PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 949 zł brutto

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 849 zł brutto

BIULETYN VAT PREMIUM
z e-wydaniem czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 898 zł brutto

BIULETYN głównego księgowego PREMIUM
e-wydanie czasopisma
na 12 miesięcy w cenie 899 zł brutto

www.sklep.infor.pl
801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel
Ryszard Pieńkowski

Prezes Zarządu
Ewa Świstuniuk

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel
marzena.nikiel@infor.pl

Redaktor naczelna
Ewa Sławińska
ewa.slawinska@infor.pl

Zespół redakcyjny
Sławomir Biliński – redaktor
Tomasz Kowalski – redaktor
Paweł Muż – zastępca redaktora naczelnego
Agata Pinzuł – redaktor
Katarzyna Wojciechowska – redaktor
Edyta Wojtecka – redaktor graficzna
Agnieszka Wójcik – sekretarz redakcji
Ewa Juchimowicz – korekta

Adres redakcji:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 531 48 37
www.inforlex.pl/ewydania

Biuro Reklamy:
Ewa Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Obsługi Klienta:
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
faks: 22 761 30 31
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
Ⓒ – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
ⒸⓅ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.
INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-00-93-066
Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 14 200 egz.

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PRENUMERATA 2022

Wszystko o zmianach w prawie i podatkach

Korzyści z prenumeraty MONITORA księgowego dla Ciebie:

- rzetelne i wiarygodne informacje na temat zmian w wydaniach papierowym i cyfrowym,
- kompleksowe i praktyczne opracowania ekspertów na łamach numeru i w dodatkach branżowych,
- dodatki specjalne i e-booki w wersji elektronicznej,
- aplikacja INFORORGANIZER na pulpit komputera,
- NEWSLETTERY z informacjami o najważniejszych zmianach,
- narzędziowe programy opatrzone komentarzami ekspertów – w wersji Premium*plus*.
- atrakcyjne prezenty rzeczowe.

Korzystaj z wersji cyfrowej na:
inforlex.pl/ewydania

Fakt

Dbamy o bezpieczeństwo
Twoich danych

- Księga przychodów i rozchodów
- Sprzedaż, zakupy, magazyn
- Archiwizacja w chmurze
- Pełna księgowość FK
- Praca w sieci lokalnej, przez internet oraz przeglądarkę
- Sprzedaż wyrobów węglowych
- Deklaracje VAT, PIT, CIT
- Kadry, płace, ZUS

Program Fakt zapewnia pełną obsługę

nowych deklaracji JPK_V7M oraz JPK_V7K

Automaty wspomagające zarządzanie grupami GTU

Import faktur sprzedaży z plików JPK_V7 razem z grupami towarów

Praca zdalna przez internet i przeglądarkę internetową

Co zyskujesz, wybierając archiwizację w chmurze Fakt?

Ochronę przed zaszyfrowaniem danych
na dysku lokalnym Twojego komputera

Intuicyjny interfejs pozwalający szybko odczytać zapisane archiwizacje

Niezależność od awarii sprzętowych

Fakt

Fakt Dystrybucja Sp. z o.o. ul. Wielkopolska 21/2 81-552 Gdynia
Sprawdź na: www.fakt.com.pl lub zadzwoń 58 622 66 00