

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Paweł Szalewicz

**Publikacja rozporządzenia w sprawie  
sztucznej inteligencji (the AI Act)**

Michał Zdanowski

**Przestępstwo z art. 310 kodeksu karnego**

Marta Michałowska

**Przekształcenie spółki a prawo pierwokupu  
Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa**

Wiktor Klimiuk

**Opodatkowanie budynków i budowli  
w świetle nowelizacji ustawy  
o podatkach i opłatach lokalnych**

**Opodatkowanie miejsc postojowych,  
garaży i parkingów**

Nr 1 (50) styczeń-marzec 2025

ISSN 2545-2738



Edukacja zdjęcie utworzone przez Racool\_studio - pl.freepik.com



**Russell Bedford**  
taking you further

[www.russellbedford.pl](http://www.russellbedford.pl)





# SPÓR POMIĘDZY KANTORAMI A PFR W SĄDZIE APELACYJNYM

**Sukces Kancelarii  
Russell Bedford  
Dmowski i Wspólnicy S.K.A.**

„**3 marca 2025 r. Sąd Apelacyjny w Warszawie, zmienił wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie i prawomocnie oddalił pozew Polskiego Funduszu Rozwoju o zwrot 500 000 złotych subwencji od przedsiębiorcy z branży kancelarowej.**

Argumentacja zaprezentowana przez Zespół Prawny Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy S.K.A. oraz obecna na rozprawie r.pr. Izabelę Podleśną przekonała Sąd II instancji do zmiany wadliwego orzeczenia. Z satysfakcją przyjmujemy, że Sąd Apelacyjny stanął nie tylko po stronie przedsiębiorcy, ale przede wszystkim gwarantowanym konstytucyjnie wartościom w tym zasadzie zaufania obywatela do państwa.

Powyższe orzeczenie przypomina również, jak ważne jest wykorzystywanie dostępnych środków odwoławczych takich jak apelacja w dochodzeniu swoich praw.



## Szanowni Czytelnicy!

W 50. WYDANIU NASZEGO MAGAZYNU PODEJMUJEMY TRADYCYJNIE JUŻ KLUCZOWE ZAGADNIENIA PRAWNE, PODATKOWE I REGULACYJNE, ISTOTNE ZARÓWNO DLA PRZEDSIĘBIORCÓW, JAK I PRAKTYKÓW PRAWA. W ZMIENIAJĄCYM SIĘ OTOCZENIU GOSPODARCZYM I LEGISLACYJNYM CORAZ WIĘKSZEGO ZNACZENIA NABIERA NIE TYLKO ANALIZA BIEŻĄCYCH PRZEPISÓW, ALE TAKŻE PRZEWIDYWANIE ICH SKUTKÓW DLA BIZNESU I ŻYCIA SPOŁECZNEGO.

W sekcji aktualności omawiamy kwestię zwolnienia prawników z VAT, analizując projektowane zmiany i ich potencjalny wpływ na rynek usług prawnych, wskazujemy na rosnące wymagania dotyczące należytej staranności w transakcjach VAT ze względu na coraz surowsze podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych. Przyglądamy się również unijnemu AI Act, który ustanawia ramy regulacyjne dla sztucznej inteligencji – to temat kluczowy dla przedsiębiorców wdrażających innowacyjne technologie, ale także dla prawników zajmujących się ochroną praw podstawowych i zgodnością z nowymi regulacjami. Komentujemy nowe przepisy, które precyzują definicję mobbingu, ułatwiają dochodzenie rosz-

czeń przez ofiary oraz nakładają surowsze obowiązki na pracodawców w zakresie monitorowania i zapobiegania niepożądanym zachowaniom w miejscu pracy. Nie zabraknie również refleksji nad przestępstwem fałszowania pieniędzy, czyli wykładni art. 310 Kodeksu karnego, stanowiącego istotny element walki z przestępczością finansową.

W części analitycznej znajdą Państwo tekst dotyczący wpływu nowelizacji ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego na prawo pierwokupu Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR) w przypadku przekształceń spółek handlowych; komentarz na temat porównawczej analizy cen transferowych, przybliżający istotę tego narzędzia i jego znacze-

nie dla rozliczeń podatkowych. Ponadto podejmujemy temat opodatkowania nieruchomości, garaży i miejsc postojowych, wyjaśniając najnowsze zmiany w przepisach i ich konsekwencje dla właścicieli i przedsiębiorców.

Wierzymy, że przygotowane treści dostarczą Państwu cennych informacji i pomogą w podejmowaniu świadomych decyzji w codziennej praktyce. Dziękujemy za zaufanie i zapraszamy do lektury!

*Dr Andrzej Dmowski*

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

## SPIS TREŚCI

PRZEGŁĄD AKTUALNOŚCI

Marta Michałowska

<b>Nowelizacja Kodeksu pracy z dnia 15 stycznia 2025 r. – Zmiany w obszarze mobbingu w miejscu pracy .....</b>	<b>3</b>
--	----------

Paweł Szalewicz

<b>Publikacja rozporządzenia w sprawie sztucznej inteligencji (the AI Act) .....</b>	<b>4</b>
--	----------

Michał Zdanowski

<b>Przestępstwo z art. 310 kodeksu karnego .....</b>	<b>6</b>
--	----------

Bożena Pawłowska

<b>Coraz trudniej udowodnić należyłą staranność w karuzeli VAT .....</b>	<b>8</b>
--	----------

Paweł Szalewicz

<b>Propozycja rozszerzenia zwolnienia podmiotowego z podatku VAT o prawników i doradców .....</b>	<b>9</b>
---	----------

ANALIZY I OPRACOWANIA

Marta Michałowska

<b>Przekształcenie spółki a prawo pierwokupu Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa .....</b>	<b>10</b>
---	-----------

Michał Zdanowski

<b>Czym jest analiza porównawcza? .....</b>	<b>14</b>
---	-----------

Wiktor Klimiuk

<b>Opodatkowanie budynków i budowli w świetle nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych .....</b>	<b>22</b>
---	-----------

Wiktor Klimiuk

<b>Opodatkowanie miejsc postojowych, garaży i parkingów .....</b>	<b>28</b>
---	-----------



Marta Michałowska

## NOWELIZACJA KODEKSU PRACY Z DNIA 15 STYCZNIA 2025 R. – ZMIANY W OBSZARZE MOBBINGU W MIEJSCU PRACY

W dniu 15 stycznia 2025 roku Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zaprezentowało projekt ustawy o zmianie Kodeksu pracy, który wprowadza szereg istotnych zmian w przepisach dotyczących mobbingu w miejscu pracy. Nowelizacja ma na celu wzmocnienie obowiązków pracodawców w zakresie przeciwdziałania mobbingowi, co stanowi odpowiedź na dotychczasowe problemy związane z realizacją tych obowiązków w praktyce. Projekt ustawy znajduje się obecnie na etapie konsultacji publicznych.

### Kluczowe zmiany w przepisach dotyczących mobbingu

Nowelizacja przewiduje, że zmiany wejdą w życie po upływie 21 dni od ogłoszenia ustawy w Dzienniku Ustaw, a pracodawcy będą zobowiązani do wdrożenia nowych regulacji w ciągu trzech miesięcy od publikacji aktu prawnego. Najistotniejsze zmiany dotyczą precyzyjnego określenia obowiązków pracodawców w zakresie przeciwdziałania mobbingowi.

Obowiązujące przepisy Kodeksu pracy w obecnej formie nakładają na pracodawców dość ogólny obowiązek przeciwdziałania mobbingowi, bez wskazówek, w jaki sposób powinno to być realizowane. Nowe regulacje wprowadzają konkretne wytyczne, które precyzyjnie określają, jak pracodawcy mają działać, aby skutecznie zapobiegać mobbingowi.

### Proaktywne podejście do przeciwdziałania mobbingowi

Zgodnie z nowelizacją pracodawcy będą zobowiązani do podejmowania działań prewencyjnych, takich jak organizowanie systematycznych szkoleń, monitorowanie procedur obowiązujących w organizacji czy budowanie szerokiej wiedzy na temat konsekwencji mobbingu. Pracodawcy będą musieli działać na przedpolu zjawiska mobbingu, wdrażając proaktywne środki zapobiegawcze, zamiast ograniczać się do reakcji na zgłoszenia ze strony pracowników. Nowe przepisy przewidują także obowiązek wykrywania przypadków

mobbingu oraz odpowiedniego reagowania na nie, w tym podejmowania działań naprawczych, takich jak organizowanie mediacji między stronami czy aktualizowanie procedur w celu skuteczniejszego reagowania na zgłoszenia o mobbingu.

### Wsparcie dla ofiar mobbingu

Nowelizacja Kodeksu pracy przewiduje również, że pracodawcy będą zobowiązani do zapewnienia wsparcia dla osób, które doświadczyły mobbingu. Może to obejmować dostęp do pomocy psychologicznej, porad prawnych oraz wsparcia mentorskiego, które pomogą ofiarom odbudować zaufanie do pracodawcy i współpracowników oraz radzić sobie z trudnościami związanymi z negatywnymi doświadczeniami w miejscu pracy. Takie wsparcie ma na celu nie tylko pomoc w przezwyciężeniu skutków mobbingu, ale również poprawę atmosfery w miejscu pracy.

### Nowa definicja mobbingu

Nowelizacja wprowadza także nową definicję mobbingu, w której ustawodawca decyduje się na otwarty katalog przykładów zachowań noszących znamiona mobbingu. Zgodnie z nowymi regulacjami, mobbing będzie obejmować m.in. takie zachowania jak:

- upokarzanie lub uwłaczanie,
- zastraszanie,
- zaniżanie oceny przydatności zawodowej pracownika,

- utrudnianie funkcjonowania w środowisku pracy,
- izolowanie pracownika lub wykluczanie go z zespołu.

Nowością będzie również wprowadzenie przepisu, który uznaje nakłanianie lub zachęcanie innej osoby do podejmowania działań polegających na zastraszaniu, poniżaniu czy ośmieszaniu za mobbing.

### Kto może być sprawcą mobbingu?

Zmiany obejmują również kwestię tego, kto może być sprawcą mobbingu. Zgodnie z nowymi przepisami, mobbing mogą stosować nie tylko przełożeni czy współpracownicy, ale również osoby zatrudnione na innych podstawach niż stosunek pracy. Tak szerokie ujęcie problematyki mobbingu ma na celu objęcie ochroną wszystkich pracowników, niezależnie od ich roli w organizacji.

### Podsumowanie

Proponowana nowelizacja przepisów Kodeksu pracy dotyczących mobbingu jest krokiem w stronę bardziej skutecznego przeciwdziałania temu zjawisku w miejscu pracy. Nowe regulacje jasno precyzują obowiązki pracodawców w zakresie przeciwdziałania mobbingowi, w tym wprowadzenie działań prewencyjnych, monitorowanie organizacyjnych procedur oraz zapewnienie wsparcia dla ofiar. Zmiany te powinny pozytywnie wpłynąć na poprawę atmosfery w pracy oraz zwiększenie poczucia bezpieczeństwa pracowników.

Paweł Szalewicz

## PUBLIKACJA ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE SZTUCZNEJ INTELIGENCJI (THE AI ACT)

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady ustanawiające zharmonizowane przepisy dotyczące sztucznej inteligencji (Akt w sprawie sztucznej inteligencji / the AI Act) i zmieniające niektóre akty ustawodawcze Unii Europejskiej zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym UE 13 lipca 2024 r. Akt w sprawie sztucznej inteligencji wejdzie w życie 1 sierpnia 2024 r. i będzie stosowany od 2 sierpnia 2026 r., tj. 24 miesiące po jego ogłoszeniu.

Zgodnie z pisemnych uzasadnieniem rozporządzenia sztuczna inteligencja (AI/SI) to szybko rozwijająca się grupa technologii, która może przynieść wiele różnych korzyści społeczno-ekonomicznych we wszystkich branżach i obszarach działalności społecznej.

Jednakże wykorzystywanie AI wraz z jej szczególnymi cechami (np. efekt czarnej skrzynki, złożoność, zależność od danych, autonomiczne zachowanie) może mieć negatywny wpływ na szereg praw podstawowych zapisanych w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej. Akt w sprawie sztucznej inteligencji ma na celu zapewnienie wysokiego poziomu ochrony tych praw podstawowych i zmierza do uwzględnienia różnych źródeł ryzyka poprzez jasno określone podejście oparte na analizie ryzyka.

Rozporządzenie opierać ma się na unijnych wartościach i prawach podstawowych; ma przyczynić się do tego, by obywatele i inni użytkownicy obdarzyli zaufaniem i zaakceptowali rozwią-

zania oparte na sztucznej inteligencji, a przedsiębiorstwa chętniej opracowywały takie rozwiązania.

### **Akt o sztucznej inteligencji reguluje:**

- przepisy dotyczące wprowadzania do obrotu, oddawania do użytku oraz wykorzystywania systemów sztucznej inteligencji w Unii;
- zakazy dotyczące określonych praktyk w zakresie sztucznej inteligencji;
- szczególne wymogi dotyczące systemów sztucznej inteligencji wysokiego ryzyka oraz obowiązki spoczywające na podmiotach będących operatorami takich systemów;
- zharmonizowane przepisy dotyczące przejrzystości w przypadku systemów sztucznej inteligencji przeznaczonych do wchodzenia w interakcję z osobami fizycznymi, systemów rozpoznawania emo-

cji oraz systemów kategoryzacji biometrycznej, a także systemów sztucznej inteligencji wykorzystywanych do generowania obrazów, treści dźwiękowych lub treści wideo lub do manipulowania nimi.

**Akt o sztucznej inteligencji dzieli AI na 4 grupy:** 1) oprogramowanie wysokiego ryzyka, 2) technologie ograniczonego wpływu, 3) technologie minimalnego wpływu oraz 4) systemy nieakceptowalne, które będą w UE zakazane.

**Oprogramowania wysokiego ryzyka** to m.in. takie, które wykorzystują np. dane biometryczne, tj. dane dotyczących cech fizycznych, fizjologicznych lub behawioralnych osoby fizycznej lub potwierdzające jednoznaczną identyfikację tych osób – wizerunek twarzy lub dane daktyloskopijne, systemy zarządzania infrastrukturą krytyczną i jej eksploatacją, systemy kształcenia i szkoleń zawodowych, system ścigania przestępstw.

Systemy sztucznej inteligencji wysokiego ryzyka będą musiały spełniać szczególne wymogi określone Aktem w sprawie sztucznej inteligencji, w tym m.in. posiadać **funkcję umożliwiającą automatyczne rejestrowanie zdarzeń** („rejstry zdarzeń”) podczas działania tych systemów lub też zapewniać **skuteczny nadzór takiego systemu przez człowieka, a także uzyskanie wymaganego oznakowania zgodności CE**.

Do systemów nieakceptowalnych, tj. **systemów zakazanych**, należeć będą m.in. tzw. systemy punktowania społecznego służące do oceny obywateli na podstawie ich zachowań społecznych, techniki podprogowe będące poza świadomością danej osoby, systemy sztucznej inteligencji, które wykorzystują dowolne słabości określonej grupy osób ze względu na ich wiek, niepełnosprawność ruchową lub zaburzenie psychiczne w celu istotnego zniekształcenia zachowania osoby należącej do tej grupy.

Zakazane mają być również systemy sztucznej inteligencji wykorzystywane przez lub w imieniu organów publicznych **na potrzeby oceny lub klasyfikacji wiarygodności osób fizycznych prowadzonej przez określony czas na podstawie ich zachowania społecznego lub znanych bądź przewidywanych cech osobistych lub cech osobowości**. Przy czym warunkiem takiego zakazu jest to, by taka punktowa ocena społeczna prowa-

dziła m.in. do krzywdzącego lub niekorzystnego traktowania niektórych osób lub całych ich grup z celami, dla których pierwotnie wygenerowano lub zgromadzono ich dane.

Niedopuszczalne również ma być wykorzystanie AI do tzw. **zdalnej identyfikacji biometrycznej „w czasie rzeczywistym” w przestrzeni publicznej** do celów egzekwowania prawa, za wąskimi wyjątkami, w tym jeżeli jest to absolutnie niezbędne m.in. do zapobiegnięcia konkretnemu, poważnemu i bezpośredniemu zagrożeniu życia lub bezpieczeństwa fizycznego osób fizycznych lub atakowi terrorystycznemu. A więc szczególnej kontroli zostanie poddane wykorzystanie AI przez sektor publiczny, w tym przez policję, proces wyborczy czy sądy.

Powstać mają również tzw. **„piaskownice regulacyjne”** w zakresie AI mające stanowić kontrolowane środowisko ułatwiające opracowywanie, testowanie i walidację innowacyjnych systemów sztucznej inteligencji przez ograniczony czas przed ich wprowadzeniem do obrotu lub oddaniem ich do użytku zgodnie z określonym planem. Tego rodzaju działalność musi przebiegać pod bezpośrednim nadzorem właściwych organów i zgodnie z ich wytycznymi, aby zapewnić zgodność z wymogami niniejszego rozporządzenia oraz – w stosownych przypadkach – z innymi przepisami prawa Unii i prawa państw członkowskich objętymi nadzorem w ramach piaskownicy.

Powstać ma również **Europejska Rada ds. sztucznej inteligencji**, której celem ma być m.in. przyczynianie się do zapewnienia owocnej współpracy między krajowymi organami nadzorczymi a Komisją Europejską w kwestiach wchodzących w zakres niniejszego rozporządzenia. Każde państwo członkowskie musi również ustanawiać lub wyznaczyć **właściwe organy krajowe na potrzeby zapewnienia stosowania i wdrażania** Aktu w sprawie sztucznej inteligencji.

Za naruszenie obowiązków przestrzeganie zakazu praktyk AI określonych przez Akt w sprawie sztucznej inteligencji, jak również m.in. za nieprzestrzeganie odpowiednich warunków przez dane treningowe, walidacyjne i testowe wykorzystywanych do trenowania modeli sztucznej inteligencji grożą **poważne kary finansowe – do 30 mln EUR** lub, jeżeli sprawca jest przedsiębiorcą, **do 6% jego całkowitego rocznego światowego obrotu** za poprzedni rok obrotowy, przy czym zastosowanie ma kwota wyższa.

W przypadku naruszenia pozostałych obowiązków wynikających z Aktu w sprawie sztucznej inteligencji grozi kara finansowa **do 20 mln EUR** lub, jeżeli sprawca jest przedsiębiorcą, **do 4% jego całkowitego rocznego światowego obrotu** za poprzedni rok obrotowy, przy czym zastosowanie ma kwota wyższa.

Michał Zdanowski

## PRZESTĘPSTWO Z ART. 310 KODEKSU KARNEGO

Niemal równie starym jak pieniądź jest też związane z nim przestępstwo, czyli jego fałszowanie. Powagę danego przestępstwa dostrzega również polski ustawodawca. Należy wspomnieć, iż spośród przestępstw przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, to określone w art. 310 kodeksu karnego<sup>1</sup> jest zbrodnią, podczas gdy przestępstwa określone w pozostałych przepisach są występками.

### **Powyższy przepis brzmi następująco w obecnym stanie prawnym.**

*§1. Kto podrabia albo przerabia polski albo obcy pieniądź, polski albo obcy znak pieniężny, który został ustalony jako prawny środek płatniczy, jednak nie został jeszcze wprowadzony do obiegu, inny środek płatniczy albo dokument uprawniający do otrzymania sumy pieniężnej albo zawierający obowiązek wypłaty kapitału, odsetek, udziału w zyskach albo stwierdzenie uczestnictwa w spółce lub z pieniędzy, innego środka płatniczego albo z takiego dokumentu usuwa oznakę umorzenia, podlega karze pozbawienia wolności od lat 5 do 25.*

*§2. Kto pieniądź, inny środek płatniczy lub znak pieniężny albo dokument określone w § 1 puszcza w obieg albo go w takim celu przyjmuje, przechowuje, przewozi, przenosi, przesyła albo pomaga do jego zbycia lub ukrycia, podlega karze pozbawienia wolności od roku do lat 10.*

*§3. W wypadku mniejszej wagi sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.*

*§4. Kto czyni przygotowania do popełnienia przestępstwa określonego w § 1 lub 2, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5.*

### **1. Podmiot przestępstwa**

Przestępstwo fałszowania pieniędzy, innych środków płatniczych oraz papierów wartościowych jest przestępstwem powszechnym. Oznacza to, że może ono zostać popełnione przez każdą osobę, która jest zdolna do ponoszenia odpowiedzialności karnej. Bez znaczenia jest fakt, czy „na sprawcy ciążył szczególny prawny obowiązek niedopuszczenia (zapobiegania) do fałszowania tych walorów, czy też żaden taki obowiązek na sprawcy nie ciążył”<sup>2</sup>. Przy odpowiedzialności karnej dla tego przestępstwa nie ma znaczenia, czy do podrobienia lub przerobienia pieniądza są niezbędne szczególne kwalifikacje.

### **2. Strona podmiotowa przestępstwa**

Strona podmiotowa przestępstwa to zjawiska psychiczne, które towarzyszą sprawcy przy popełnianiu określonego czynu. Wyrażają one stosunek psychiczny sprawcy do czynu. Dlatego, oprócz zachowania sprawcy, należy mieć też na uwadze stosunek psychiczny sprawcy do określonego czynu, a ten może polegać na umyślności lub nieumyślności.

Według art. 9 §1 kodeksu karnego z winą umyślną mamy do czynienia, jeżeli sprawca ma zamiar popełnienia danego czynu zabronionego. W takim wypadku zamiar może wystąpić w dwóch rodzajach, tzn.: albo jako

zamiar bezpośredni, albo jako zamiar ewentualny.

Z zamiarem bezpośrednim mamy do czynienia w sytuacji, gdy sprawca chce popełnić dane przestępstwo. „Określając wolę sprawcy jako chęć nie określonego czynu zabronionego, zakładamy tym samym, że obejmuje on swoją świadomością wszystkie znamiona tego czynu”<sup>3</sup>. W zamiarze bezpośrednim wyróżnia się zamiar bezpośredni nagły oraz zamiar bezpośredni przemyślany. W przypadku zamiaru bezpośredniego nagłego sprawca podejmuje decyzję o popełnieniu przestępstwa w krótkim czasie. Natomiast zamiar bezpośredni przemyślany zachodzi, gdy sprawca długo zastanawia się nad podjęciem danej decyzji, przygotowuje plan popełnienia danego czynu zabronionego.

W ramach zamiaru bezpośredniego nie mieści się zamiar ogólny, którego cechą jest to, iż sprawca nie precyzuje skutku, jaki chce spowodować.

Wyróżnia się jeszcze jedną formę winy, tzn. zamiar niby – ewentualny. Polega ona na tym, że sprawca „przy braku pewności co do jednego ze znamion czynu zabronionego «chce» zachowania się objętego znamieniem czasownikowym”<sup>4</sup>.

Zamiar ewentualny to sytuacja, gdy sprawca przewiduje możliwość popeł-

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r., Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1138, ze zm.

<sup>2</sup> J. Skorupka, w: *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarstwu*, pod red. R. Zawłockiego, Warszawa 2011, s. 822.

<sup>3</sup> Ibid., s. 82.

<sup>4</sup> L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2013, s. 84.



nienia czynu zabronionego i godzi się na to. Od zamiaru bezpośredniego różni się tym, iż sprawca nie jest pewien, czy dany czyn wypełni znamiona przestępstwa. W tym przypadku sprawca nie tyle chce popełnić czyn zabroniony, ile po prostu godzi się, że może taki czyn popełnić.

Według art. 9 §2 kodeksu karnego czyn zabroniony jest popełniany nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go w skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, pomimo iż możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć. Wina nieumyślna może występować jako lekkomyślność albo niedbalstwo.

Z lekkomyślnością mamy do czynienia, gdy sprawca świadomie narusza zasady ostrożności, dodatkowo przewidując możliwość popełnienia danego czynu zabronionego, ale jednocześnie ma nadzieję, że tego popełnienia uniknie. Dlatego też lekkomyślność różni się od zamiaru ewentualnego tym, że sprawca przypuszcza, iż dane działanie nie wypełni znamion czynu zabronionego. Z kolei niedbalstwo to sytuacja, gdy sprawca nie przewiduje możliwości popełnienia czynu zabronionego, mimo iż może ją przewidzieć.

Wszystkie czyny określone w art. 310 kodeksu karnego są przestępstwami umyślnymi. W związku z tym sprawca musi chcieć je popełnić albo przewidując możliwość ich popełnienia – godzić się na to. Zamiar bezpośredni występuje jedynie w art. 310 §1 kodeksu karnego. Należy zwrócić uwagę, iż w przepisie tym nie ma znaczenia, w jakim celu został sfalszowany pieniądź, inny środek płatniczy lub papier

wartościowy. W przypadku przestępstwa określonego w art. 310 §2 kodeksu karnego, koniecznym jest ustalenie, czy sprawca przyjmując podrobiony pieniądź, inny środek płatniczy lub papier wartościowy, zdaje sobie sprawę, iż są one fałszywe i przyjmuje je właśnie w celu puszczenia w obieg.

### 3. Strona przedmiotowa przestępstwa.

Na stronę przedmiotową przestępstwa składają się:

1. czyn podmiotu, czyli jego zachowanie,
2. skutek czynu,
3. czas i miejsce czynu,
4. sytuacja, w jakiej czyn popełniono,
5. sposób popełnienia i przedmiot wykonawczy czynu<sup>5</sup>.

Najważniejszym elementem każdego przestępstwa jest zachowanie się sprawcy.

W przestępstwie z art. 310 §1 kodeksu karnego mamy do czynienia z trzema karalnymi zachowaniami, tj. podrobieniem, przerobieniem oraz usunięciem oznaki umorzenia.

Podrobienie to „wytworzenie nowego przedmiotu mającego wygląd autentycznego pieniądza, innego środka płatniczego lub dokumentu, o którym mowa w §1”<sup>6</sup>. W zależności od sposobu podrobienia, tak sfalszowany przedmiot może mieć różny stopień jakości, tzn. od łudząco podobnego do oryginału, aż do nieudolnego fałszerstwa.

W związku z tym można uznać za możliwe usiłowanie nieudolne w przypadku podrobienia, tzn. kiedy takie fałszerstwo jest widoczne na pierwszy

rzut oka.

Przerobienie to zmiana wyglądu autentycznego przedmiotu, np. banknotu w taki sposób, aby miał on wyższy nominał. „Usunięcie oznaki umorzenia polega na pozbyciu się takiej oznaki z dokumentu lub uczynieniu jej niewidoczną”<sup>7</sup>.

W art. 310 §2 wymieniono siedem karalnych zachowań, tj. puszczenie w obieg, przyjęcie, przechowywanie, przewożenie, przenoszenie, przesyłanie oraz pomaganie do zbycia lub do ukrycia.

Puszczenie w obieg to wprowadzenie podrobionego, przerobionego przedmiotu lub takiego z usuniętą oznaką umorzenia. Najczęstszymi postaciami puszczenia w obieg są zapłata sfalszowanymi pieniędzmi, czy też ich rozmienienie, oraz po prostu darowizna.

Natomiast przechowywanie to zachowanie przez pewien czas władztwa nad sfalszowanym przedmiotem. Należy zaznaczyć, iż ustawa nie wprowadza choćby ogólnego czasu takiego przechowywania, nawet dolnej granicy, od której można już mówić o przechowywaniu.

Do sprecyzowania, co oznacza pomoc do zbycia lub ukrycia podrobionego, przerobionego przedmiotu lub takiego z usuniętą oznaką umorzenia, pomocny okazuje się art. 18 §3 kodeksu karnego. Za taką pomoc można uznać w szczególności dostarczenie narzędzia lub środka przewozu potrzebnego do popełnienia przestępstwa, udzielenie rady lub informacji, a także ułatwienie innej osobie popełnienie danego przestępstwa poprzez zaniechanie.

<sup>5</sup> Wyliczenie sporządzone na podstawie: L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2013, s. 69-70.

<sup>6</sup> G. Łabuda, w: *Kodeks karny. Część szczególna. Komentarz*, pod red. naukową J. Giezka, Warszawa 2014, s. 1285.

<sup>7</sup> Ibid., s. 1285.

Bożena Pawłowska

### CORAZ TRUDNIEJ UDOWODNIĆ NALEŻYTĄ STARANNOŚĆ W KARUZELI VAT

Podatnik, aby skorzystać z prawa do odliczenia podatku, musi dokonać oceny wiarygodności biznesowej swoich kontrahentów. Jak wynika z orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, organy podatkowe coraz częściej odmawiają podatnikowi prawa do odliczenia VAT, jeżeli w ocenie organu podatkowego przesłanki wskazują, że wiedział on lub powinien był wiedzieć, iż transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem lub nadużyciem w zakresie podatku VAT.

W prowadzonych przez organy podatkowe postępowaniach badaniu podlega tzw. „należyta staranność” podatnika, natomiast w przypadku, gdy podatnik nie zachowa ostrożności przy zawieraniu transakcji, organ podatkowy może zakwestionować prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od takiej transakcji.

Przykładem, jak ważne jest dochowanie należytej staranności w kontaktach biznesowych, jest wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2024 r. (sygn. I FSK 1662/20) dotyczący spółki, która dokonała standardowych czynności sprawdzających, mających na celu weryfikację kontrahenta, tj. sprawdziła jego numer VAT-UE w systemie VIES, zeweryfikowała stronę internetową oraz zapoznała się z opiniami kontrahentów. Kontakt z kontrahentem odbywał się w formie telefonicznej, jak i mailowej.

Sąd podkreślił, że zakres stosowanej przez podatnika weryfikacji kontrahenta, bez wcześniejszej współpracy, nie był wystarczający, a brak pisemnej umowy świadczy o niedbalstwie.

Warto również wskazać, iż brak sprawdzenia przez podatnika, skąd pochodzi towar, czy kontrahenci rzeczywiście prowadzą działalność gospodarczą i gdzie, czy mają do tego warunki or-

ganizacyjne, lokalowe i ograniczenie się wyłącznie do gromadzenia faktur oraz umów z kontrahentem, nie stanowią należytej staranności, co z kolei stwierdził WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 20 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Sz 129/24).

Pobieżna weryfikacja kontrahenta, ograniczająca się do weryfikacji zarejestrowania kontrahenta w KRS, tym bardziej nie może zostać uznana za wystarczającą, co potwierdza WSA w Opolu w wyroku z dnia 18 lutego 2021 r.

Również oświadczenie o legalności pochodzenia towaru czy nawet protokół odbioru towaru nie stanowi samo w sobie dowodu dochowania należytej staranności na co wskazał WSA w Lublinie w wyroku z dnia 30 lipca 2020 r. (sygn. I SA/Lu 718/19).

W powyższych orzeczeniach bez znaczenia pozostawał fakt braku ustalenia przez organ podatkowy źródła pochodzenia towaru.

Biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, weryfikacja kontrahenta i zawieranych z nim transakcji powinna obejmować w szczególności:

- sprawdzenie danych rejestracyjnych jego firmy (nazwy, adresu, NIP, numeru VAT),
- sprawdzenie danych z systemu VIES,
- analizę wiarygodności kontrahenta i historii jego działalności,
- analizę zachowań biznesowych kontrahenta,
- kontrolę dokumentacji transakcyjnej, w tym sprawdzenie poprawności formalnej dokumentów źródłowych,
- archiwizację dokumentacji źródłowej bądź jej digitalizację.

Weryfikacja kontrahentów, staranna dokumentacja transakcji to podstawowe kroki, które mogą pomóc w zabezpieczeniu firmy przed nieświadomym uczestnictwem w tzw. „karuzeli podatkowej”.

Warto już wcześniej zabezpieczyć się przed negatywnymi skutkami błędnego fakturowania przez kontrahentów oraz wypracować procedurę weryfikacji kontrahenta, która pozwoli na ograniczenie błędów do minimum i identyfikowanie problematycznych faktur na wczesnym etapie współpracy.

Paweł Szalewicz

## PROPOZYCJA ROZSZERZENIA ZWOLNIENIA PODMIOTOWEGO Z PODATKU VAT O PRAWNIKÓW I DORADCÓW

Zespół deregulacyjny prawa dla przedsiębiorców powołany przez premiera Donalda Tuska, na czele którego stanął Rafał Brzoska, przedstawił kolejną propozycję zmiany w sferze prawa podatkowego, wśród których na uwagę zasługuje pomysł rozszerzenia kręgu podmiotów zwolniony z podatku VAT o prawników i doradców.

Obecnie zgodnie z regulacją art. 113 ust. 1 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako: „VAT-u”) *Zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, u którego wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200 000 zł.*

Wskazane zwolnienie nie ma charakteru generalnego, bowiem art. 113 ust. 13 VAT-u przewiduje szereg podmiotów (podatników), które nie mogą skorzystać z takiego prawa, a do których m.in. zaliczamy podatników świadczących usługi prawnicze oraz w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego.

Założeniem proponowanej zmiany ma być ułatwienie (poprzez zmniejszenie kosztów) dostępu do usług pomocy prawnej zwłaszcza dla konsumentów czy drobnych przedsiębiorców. Skorzystać mogą również prawnicy czy doradcy, którzy świadczą swoje usługi na poczet danej kancelarii w oparciu o kontrakty B2B, może to też ewentualnie ograniczyć koszty księgowe ponoszone przez takie podmioty (konieczność obliczania należnego podatku VAT).

Do wad założonego pomysłu będzie można zaliczyć samo ograniczenie kwotowe – zwolnienie jedynie do kwoty 200 000,00 PLN oraz fakt, że zwolnienie takie objęłoby w praktyce jedynie małe podmioty (jednoosobowe działalności gospodarcze), nie miałyby żadnego znaczenia dla większych kancelarii czy biur doradczych. W przypadku radców prawnych, którzy mogą być zatrudnieni w oparciu o umowę o pracę, jak również w przypadku innych doradców, może to wzmocnić zjawisko preferowania zawierania kontraktów B2B.

Nie jest również wiadome, czy krąg podmiotów świadczących usługi prawnicze czy doradcze miałby zostać enumeratywnie ograniczony do np. podmiotów profesjonalnie świadczących usługi prawne czy doradcze np. adwokat, radca prawny, doradca podatkowy, doradca restrukturyzacyjny, doradca finansowy, czy też zwolnienie takie miałyby obejmować po prostu wszystkie podmioty świadczące usługi prawnicze oraz w zakresie doradztwa bez posiadania stosownych uprawnień w tym zakresie. W tym drugim wariantcie mogłoby to prowadzić do trudności interpretacyjnych „usług prawniczych” czy „usług doradztwa”. Można również spodziewać się negatywnego stanowiska co do proponowanej zmiany ze strony Ministerstwa Finansów, które może to klasycznie argumentować ograniczeniem wpływów budżetowych.

Do wad założonego pomysłu będzie można zaliczyć samo ograniczenie kwotowe – zwolnienie jedynie do kwoty 200 000,00 PLN oraz fakt, że zwolnienie takie objęłoby w praktyce jedynie małe podmioty (jednoosobowe działalności gospodarcze), nie miałyby żadnego znaczenia dla większych kancelarii czy biur doradczych.



### Marta Michałowska

Adwokat, członek Okręgowej Izby Adwokackiej w Warszawie, od 2022 r. wpisana jest tam na listę adwokatów. Ukończyła Wydział Prawa i Administracji Uczelni Łazarskiego w Warszawie, a także Szkołę Praw Własności Intelektualnej przy Centrum Praw Własności Intelektualnej im. H. Grocjusza. Specjalizuje się w sprawach z zakresu prawa cywilnego, w tym postępowaniu przed sądami powszechnymi oraz prawa gospodarczego

**Słowa kluczowe:** przekształcenie, KOWR, UKUR, reorganizacja, pierwokup, prawo pierwokupu, działki rolne, nowelizacja, ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego, kodeks spółek handlowych

## PRZEKSZTAŁCENIE SPÓŁKI A PRAWO PIERWOKUPU KRAJOWEGO OŚRODKA WSPARCIA ROLNICTWA

Nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego z dnia 5 października 2023 r. wprowadziła zmiany ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego wprowadzone ustawą z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup>. Według uzasadnienia nowelizacji, zmiany mają na celu doprecyzowanie i usprawnienie realizacji przepisów związanych z obrotem nieruchomościami rolnymi, a także zmiany dotyczące reorganizacji spółek.

### I. Wprowadzenie

Prawo pierwokupu stanowi zastrzeżenie pierwszeństwa kupna oznaczonej rzeczy, gdyby strona zobowiązana sprzedała rzecz osobie trzeciej. Podkreślić należy, że samo zastrzeżenie prawa pierwokupu nie stwarza zobowiązania do przeniesienia własności rzeczy. Powoduje jedynie powstanie po stronie osoby, na rzecz której prawo pierwokupu zostało zastrzeżone, pierwszeństwa nabycia własności oznaczonej rzeczy, w razie gdyby osoba zobowiązana wyzywała się jej<sup>2</sup>.

Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego (dalej: UKUR) reguluje m.in. obrót określonymi ustawą nieruchomościami rolnymi na rynku prywatnym, tj. jeśli nabycie takich nieruchomości rolnych następuje między osobami fizycznymi oraz osobami prawnymi.

Art. 46<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego (dalej: k.c.) zawiera definicję nieruchomości rolnej, zgodnie z tą definicją nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej.

Na gruncie UKUR definicja nieruchomości rolnej została określona nieco inaczej. I tak UKUR nie stosuje się do m.in. do nieruchomości rolnych

o powierzchni użytków rolnych mniejszej niż 0,3 ha, do nieruchomości położonych na obszarach przeznaczonych w planach zagospodarowania przestrzennego na cele inne niż rolne.

Do nabycia nieruchomości rolnej może dochodzić m.in. w wyniku: sprzedaży, zamiany, darowizny, zniesienia współwłasności, stwierdzenia nabycia spadku, działu spadku, podziału majątku wspólnego, przysądzenia własności, wniesienia nieruchomości jako aportu do spółki handlowej, podziału spółki, przekształcenia przedsiębiorcy albo spółki cywilnej w spółkę handlową, łączenia spółek handlowych.

W określonych w UKUR sytuacjach, w wypadku sprzedaży nieruchomości rolnej, Krajowemu Ośrodkowi Wsparcia Rolnictwa działającemu na rzecz Skarbu Państwa przysługuje prawo pierwokupu nieruchomości rolnej. Natomiast Krajowemu Ośrodkowi Wsparcia Rolnictwa przysługuje prawo nabycia nieruchomości rolnej w wypadku, jeżeli nabycie danej nieruchomości rolnej następuje w wyniku:

- a) zawarcia umowy innej niż umowa sprzedaży;
- b) jednostronnej czynności prawnej;
- c) orzeczenia sądu, organu administracji publicznej albo orzeczenia sądu;
- d) organu egzekucyjnego wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym;
- e) innej czynności prawnej lub innego zdarzenia

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz niektórych innych ustaw.

<sup>2</sup> Kodeks cywilny. Komentarz art., red. prof. dr hab. Mariusz Załucki, 2024.

prawnego w szczególności:

- f) zasiedzenia, dziedziczenia oraz zapisu windykacyjnego, którego przedmiotem jest nieruchomość rolna lub gospodarstwo rolne;
- g) podziału bądź łączenia spółek handlowych;
- h) przekształcenia przedsiębiorcy albo spółki cywilnej w spółkę handlową.

Powyższe uprawnienia (tj. prawo pierwokupu i prawo nabycia) polegają na tym, iż w wypadkach określonych w ustawie, Krajowemu Ośrodkowi Wsparcia Rolnictwa przysługuje prawo „wejścia” w miejsce nabywcy i nabycia nieruchomości na warunkach określonych (m.in. przez strony umowy) oraz za zapłatą ceny danej nieruchomości rolnej.

## II. Przekształcenie spółki na podstawie Kodeksu Spółek Handlowych a UKUR

Na gruncie Kodeksu Spółek Handlowych (dalej: k.s.h.) spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, prosta spółka akcyjna oraz spółka akcyjna (spółka przekształcana) może być przekształcona w inną spółkę handlową (spółkę przekształconą). Spółka cywilna natomiast może być przekształcona w spółkę handlową inną niż spółka jawna<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 553 k.s.h.:

§1. Spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

§2. Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że usta-

wa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej.

§3. Wspólnicy spółki przekształcanej stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształcanej.

Regulacja zawarta w powyższym przepisie oznacza, że mamy tożsamość podmiotu przekształconego i przekształcanego, zmienia się forma prawna tego podmiotu. Spółce przekształconej przysługują wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Należy przyjąć, że skutki przekształcenia występują w kontekście sfery: cywilnoprawnej, administracyjnoprawnej (w tym podatkowej), organizacyjnej, w sferze członkostwa i prawa pracy. Regulacja zawarta w przepisach kodeksu spółek handlowych daje podstawę, aby przyjąć, że mamy tożsamość podmiotu przekształconego i przekształcanego, a jedynie zmienia się forma prawna tego podmiotu.

Zgodnie z art. 553 k.s.h. spółce przekształconej przysługują wszelkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej. Przyjąć możemy, że skutki te należy rozpatrywać w kontekście sfery: cywilnoprawnej, administracyjnoprawnej (w tym podatkowej), organizacyjnej, w sferze członkostwa i prawa pracy.

*W przypadku przekształcenia mowa jest o tym, że spółce przekształconej przysługują z mocy prawa wszystkie prawa i obowiązki, co należy rozumieć w ten sposób, że spółka ta nie wstępuje, ale jest cały czas podmiotem tych praw i obowiązków. Przekształcenie ma nieść ze sobą ładunek neutralności z punktu widzenia praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego. Przyjęcie zasady kontynuacji jest jedynym logicznym uzasadnieniem procesów przekształceniowych. Jednakże brak wyraźnej normy, z której wynika, że przekształcenie*

*nie powoduje żadnych zmian spółki przekształconej w stosunku do osób trzecich. W przypadku kontynuacji nie ma poprzednika i następcy prawnego, ale istnieje ta sama spółka w zmienionej formie. Skutkiem takiego rozwiązania jest to, że wszelkie poprzednio zawarte umowy wiążą spółki kontynuatorki bez potrzeby sporządzania jakichkolwiek aneksów<sup>4</sup>.*

Na gruncie ustawy UKUR jest zupełnie odmiennie. Zgodnie z ustawą UKUR (w brzmieniu do października 2023 r.) przekształcenie interpretowane było jako zbycie gruntu przez spółkę, która ulega przekształceniu, i nabycie go przez „nowo powstałą” spółkę przekształconą.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 4 lit. b (w brzmieniu przed nowelizacją z października 2023 r.) uprawnienia Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa działającego na rzecz Skarbu Państwa do złożenia oświadczenia o nabyciu tej nieruchomości za zapłatą ceny tej nieruchomości występowało w przypadku nabycia nieruchomości na podstawie:

- podziału, przekształcenia bądź łączenia spółek prawa handlowego.

Powyższe rozwiązanie może wydawać się dość zaskakujące, niemniej jednak taką interpretację potwierdza stanowisko Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa oraz m.in. orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 stycznia 2019 r., w sprawie o sygn. akt II OSK 306/18, który w jednym z orzeczeń dokonał interpretacji art. 4 ust. 1 UKUR dot. przekształcenia spółek.

Naczelny Sąd Administracyjny w powyższym wyroku stwierdził że „Nabycie nieruchomości rolnej w wyniku przekształcenia spółki handlowej jest nabyciem w wyniku zdarzenia prawnego, o którym mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z 2003 r. o

3 Art. 551 Kodeksu Spółek Handlowych.

4 A. Kidyba [w:] *Komentarz aktualizowany do art. 301-633 Kodeksu spółek handlowych*, 2025, art. 553.

kształtowaniu ustroju rolnego, i uzasadnia wystąpienie przez spółkę przekształcaną jako zbywcę tej nieruchomości z wnioskiem o wyrażenie zgody na jej nabycie na podstawie art. 2a ust. 4 pkt 1 lit. b ustawy z 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego. Pomimo że spółka przekształcana i spółka przekształcona w świetle Kodeksu spółek handlowych stanowią ten sam podmiot, na gruncie przepisów ustawy z 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego stanowią sui generis zbywcę i nabywcę nieruchomości rolnej. Nie bez znaczenia pozostaje przy tym fakt, że zgodnie z art. 4 ust. 4 ust. 2 lit. a ustawy z 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego uprawnienie do nabycia nieruchomości rolnej w drodze oświadczenia właściwego organu nie przysługuje, jeżeli nabycie nieruchomości rolnej następuje za zgodą, o której mowa w art. 2a ust. 4 ustawy z 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego. Wyłączenie możliwości wystąpienia przez spółkę przekształcaną o wyrażenie zgody na nabycie nieruchomości rolnej powodowałoby, że wbrew treści art. 4 ust. 4 ust. 2 lit. a ustawy z 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego spółka przekształcana byłaby pozbawiona ochrony przed nabyciem nieruchomości rolnej na podstawie oświadczenia organu<sup>5</sup>.

### III. Nowelizacja ustawy z dnia 23 października 2023 r.

Nowelizacją dokonano, zdawałoby się kosemetycznej zmiany art. 4 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy UKUR, gdzie w wyczerpującym wyliczeniu zdarzeń prowadzących do nabycia nieruchomości rolnej „podziału, przekształcenia bądź łączenia spółek prawa handlowego”, wykreślono słowo „przekształcenia”. Stan prawny się poprzez ten zabieg nie zmienił – nadal obowiązuje szeroka definicja nabycia z art. 2 ust. 7 UKUR, obejmująca każde zdarzenie prawne prowadzące do nabycia własności nieruchomości rolnej – należy przez to rozumieć przeniesienie własności

nieruchomości rolnej lub nabycie własności nieruchomości rolnej w wyniku dokonania czynności prawnej lub orzeczenia sądu, albo organu administracji publicznej, a także innego zdarzenia prawnego.

W praktyce jednak kwestia wątpliwa doktrynalnie rozstrzygnięta została przez Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa w drodze pytań i odpowiedzi opublikowanych na stronie internetowej.

Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa odpowiadając na pytania<sup>6</sup>, wyraźnie stwierdził, iż: *Należy wskazać, iż jeżeli przekształcenie (zarejestrowane w KRS) spółki handlowej będącej właścicielem nieruchomości rolnej w inną spółkę handlową (np. przekształcenie spółki z o.o. w spółkę akcyjną) nastąpiłoby w stanie prawnym przed dniem 5 października 2023 r. – to według wówczas obowiązujących przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego stanowiłoby nabycie danej nieruchomości rolnej.*

Według zaś aktualnego brzmienia przepisów UKUR – dokonane po 4 października 2023 r. (na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych) przekształcenie spółki handlowej, będącej właścicielem nieruchomości rolnej, w inną spółkę handlową (tj. gdy spółka pozostaje tym samym podmiotem prawa, a dochodzi jedynie do zmiany formy prawnej spółki) – nie stanowi już w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nabycia nieruchomości rolnej.

W związku z powyższym w sytuacji, w której spółka nabyła nieruchomość rolną przed upływem 5 lat, a obecnie będzie przekształcać się w inną spółkę handlową (na potrzeby dokonania tej konkretnej czynności, jaką jest przekształcenie spółek handlowych), nie musi już uzyskiwać żadnej ze wskazanych w pytaniu zgód, ani też zawiadamiać

Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa o dokonanym przekształceniu.

Sankcja nieważności zachodzi wyłącznie w przypadku nabycia w drodze czynności prawnych. Ponieważ przekształcenie spółki prawa handlowego następuje na skutek postanowienia sądu rejestrowego, uznać należy, iż takie postanowienie nie może być podważane przez KOWR, tak więc mimo kontrowersji co do sposobu zmiany przepisów UKUR, zawiadomienie o prawie nabycia KOWR w przypadku przekształcenia spółki handlowej jest niecelowe<sup>7</sup>.

Obecnie przekształcenie zniknęło z art. 4 ust. 1 pkt 4 lit. b UKUR, zawierającego wyczerpującego wyliczenia, ale jednocześnie dodano, że prawo odkupu nieruchomości stosuje się w przypadku przekształcenia przedsiębiorcy albo spółki cywilnej w spółkę handlową.

W praktyce zmiana ta nie wprowadza pełnej pewności interpretacyjnej. Z analizy uzasadnienia nowelizacji wynika, że celem zmiany było wyłączenie przekształcenia spółki z listy czynności podlegających kontroli Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa. Wynika to z faktu, że przekształcenie spółki dotyczy jedynie zmiany jej formy prawnej, a więc nie prowadzi do nabycia nieruchomości przez nowy podmiot, jak ma to miejsce w przypadku połączenia lub przejęcia spółki posiadającej nieruchomość rolną przez inną spółkę.

Jednakże pojawiają się głosy komentatorów, którzy argumentują, że skoro prawo odkupu dotyczy przekształcenia przedsiębiorcy (a nie tylko jednoosobowej działalności gospodarczej), a pojęcie „przedsiębiorca” nie zostało jednoznacznie zdefiniowane, to spółki handlowe również powinny być traktowane jako przedsiębiorcy. Z tego powodu prawo odkupu w przypadku spółek handlowych nie zostało zlikwidowane.

5 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15.01.2019 r., II OSK 306/18, LEX nr 2629689, dostęp w dniu 06.02.2025.

6 Zob. <https://www.gov.pl/web/kowr/czesto-zadawane-pytania2>, [dostęp: 29.01.2025 r.]

7 J. Bieluk, *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego*. Komentarz, 2024.



#### IV. Przekształcenie spółek osobowych w spółki kapitałowe po nowelizacji UKUR

W świetle powyższego oraz odpowiedzi Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa zamieszczonych na stronie <https://www.gov.pl/web/kowr/czesto-zadawane-pytania2>, pewne wątpliwości interpretacyjne budził fakt, czy wyłącznie przekształcenie spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową nie stanowi w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nabycia nieruchomości rolnej.

Co w sytuacji, gdy spółka osobowa posiadająca działkę rolną przekształca się w spółkę kapitałową? Czy zgodnie z nowelizacją ustawy mamy również do czynienia z ciągłością praw, a jedynie zmianą formy prawnej?

W celu rozwiania wątpliwości kancelaria Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy wystąpiła do Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa o rozstrzygnięcie wątpliwości w tej sprawie.

Poniżej odpowiedź:

*W nawiązaniu do Pani e-maila z dnia 30.01.2025 r. w sprawie stosowania przepisów ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz. U z 2024, poz. 423) w odniesieniu do planowanego przekształcenia spółki handlowej, która jest właścicielem gruntów rolnych, w inną spółkę handlową – Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa uprzejmie informuje, że z obecnie obowiązujących przepisów ww. ustawy nie wynika obowiązek informowania KOWR-u o przekształceniu spółki handlowej (np. spółki osobowej) w inną spółkę handlową (np. spółkę kapitałową), nawet jeżeli spółka ta posiada nieruchomości rolne.*

W tym miejscu należy podkreślić, że w dniu

5 października 2023 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, która wprowadziła istotne zmiany przepisów w powyższym zakresie.

I tak według nowego brzmienia przepisów art. 4 ust. 1 ww. ustawy, jeżeli nabycie nieruchomości rolnej następuje w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy albo spółki cywilnej w spółkę handlową – to co do zasady KOWR-owi działającemu na rzecz Skarbu Państwa przysługiwać będzie prawo nabycia danej nieruchomości rolnej.

Natomiast dokonane po 4 października 2023 r. na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych przekształcenie spółki handlowej, będącej właścicielem nieruchomości rolnej, w inną spółkę handlową (tj. gdy spółka pozostaje tym samym podmiotem prawa, a dochodzi jedynie do zmiany formy prawnej spółki) nie stanowi już w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego nabycia danej nieruchomości rolnej.

W związku z powyższym w sytuacji, w której w majątku spółki handlowej (np. spółki jawnej) znajdują się nieruchomości rolne, a obecnie spółka ta przekształci się w inną spółkę handlową (np. w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością) – na potrzeby dokonania tej konkretnej czynności jaką jest powyższe przekształcenie – spółka ta nie musi już uzyskiwać zgody Dyrektora Generalnego KOWR, o której mowa w art. 2b ust. 3 ww. ustawy (jeżeli nie minęłoby jeszcze 5 lat od dnia nabycia nieruchomości), czy też zawiadamiać KOWR o dokonanym przekształceniu.

Ponadto należy wskazać, że określony w art. 2b ust. 1 i 2 ww. ustawy okres 5 lat od dnia nabycia nieruchomości rolnej – nie będzie tu liczony „od nowa”, czyli od dnia przekształcenia np. spółki jawnej w spółkę z o.o.

Więcej informacji w zakresie obrotu nie-

ruchomościami rolnymi na rynku prywatnym można znaleźć m. in. na stronie internetowej [www.gov.pl/kowr](http://www.gov.pl/kowr) w zakładce „UKUR – obrót gruntami rolnymi”<sup>8</sup>.

#### V. Podsumowanie

Podsumowując, nowelizacja UKUR wprowadziła zmianę w art. 4 ust. 1 pkt 4 lit. b, polegającą na wykreśleniu słowa „przekształcenia” w kontekście czynności prowadzących do nabycia nieruchomości rolnej w przypadku podziału, przekształcenia lub łączenia spółek prawa handlowego. Mimo tej pozornie kosmetycznej zmiany stan prawny się nie zmienił, ponieważ wciąż obowiązuje szeroka definicja nabycia nieruchomości rolnej zawarta w art. 2 ust. 7 UKUR, obejmująca każde zdarzenie prawne prowadzące do nabycia nieruchomości rolnej.

Praktycznie rzecz biorąc, zmiana ta dotyczy sytuacji, w której spółka handlowa, będąca właścicielem nieruchomości rolnej, przekształca się w inną spółkę handlową. Zgodnie z odpowiedzią Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa przekształcenie spółki handlowej, będącej właścicielem nieruchomości rolnej, nie stanowi obecnie nabycia nieruchomości rolnej. W związku z tym, po 4 października 2023 r., spółki nie muszą uzyskiwać zgód ani zawiadamiać KOWR o dokonanym przekształceniu, o ile jest ono zgodne z przepisami Kodeksu spółek handlowych.

Zmiana ta ma na celu wyłączenie przekształcenia spółki z kontroli KOWR, traktując je jako zmianę formy prawnej spółki, a nie czynność prowadzącą do nabycia nieruchomości. Jednakże w praktyce pojawiają się kontrowersje co do interpretacji tej zmiany, zwłaszcza w kontekście przekształcenia przedsiębiorcy lub spółki cywilnej w spółkę handlową, do czego może być stosowane prawo odkupu.

8 Temat odp. na zapytanie. [online]. Do: Marta Michałowska. 07 lutego 2025 r.: 12:53 [cytowany 07 lutego 2025 r.;15;17]. Korespondencja osobista.

### Michał Zdanowski

Project manager. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego UW i Podyplomowych Studiów Rachunkowość i Finanse Przedsiębiorstwa SGH w Warszawie. Od września 2013 r. związany jest z kancelarią Russell Bedford Poland. Specjalizuje się w tematyce cen transferowych.

**Słowa kluczowe:** ceny transferowe, benchmark, dokumentacja podatkowa, prawo podatkowe, Ministerstwo Finansów, transakcje

## CZYM JEST ANALIZA PORÓWNAWCZA?

Niegdyś była pomijana i nie była nawet obowiązkowym elementem lokalnej dokumentacji podatkowej cen transferowych. Była i nadal jest określana różnymi terminami: „badaniem porównawczym”, „studium porównywalności”, „benchmarking study / analizą benchmarkingową”, „benchmarkiem”. Obecnie ma kluczowe znaczenie jako jeden z obowiązkowych elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych. W tym artykule zostanie przedstawiona jej ewolucja na tle przepisów polskich oraz dlaczego jest ona tak niebagatelną składową dokumentacji podatkowej cen transferowych.

### 1. Jaka jest historia polskich przepisów dotyczących analizy porównawczej?

Tak jak zostało wspomniane powyżej, przez jakiś czas analiza porównawcza była bardzo niedocenianym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych. Dość wspomnieć, iż do 2013 r. polskie przepisy nie zawierały nawet regulacji w kwestii metodyki jej sporządzenia. Zmieniło to dopiero Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych<sup>1</sup> (dalej zwane: Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r.)<sup>2</sup>. Definicja analizy wprowadzona powyższym Rozporządzeniem zmieniającym rozporządzenie z 2009 r. brzmi tak:

*Określenie dochodu podmiotu powiązanego w drodze oszacowania poprzedza przeprowadzenie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej analizy warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz badanie zgodności tych warunków z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, lub warunkami, które ustaliłby dany*

*podmiot z podmiotem niezależnym w porównywalnych okolicznościach sprawy, zwanej dalej „analizą porównywalności”<sup>3</sup>.*

Dodatkowo, zgodnie z przepisami obowiązującymi do 2016 r. włącznie, analiza porównawcza (lub, „analiza porównywalności”) nie była wymaganym elementem dokumentacji podatkowej cen transferowych.

Sytuacja uległa zmianie w 2017 r., kiedy to zostały wprowadzone zmiany w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 1992 r., nr 21, poz. 86, dalej zwana: Ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych). Od tamtej pory analiza jest wymieniana jako jeden z elementów dokumentacji podatkowej (i chociaż tym razem była elementem obowiązkowym, to jedynie pod warunkiem spełnienia określonych warunków). Zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>4</sup>:

*Dokumentacja podatkowa obejmuje: (...) w przypadku podatników: a) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo b) posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowią-*

1 Dz. U. z 2013 r., poz. 768.

2 Przywoływane oraz cytowane w poniższym artykule przepisy dotyczące cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych mają swoje analogiczne odpowiedniki w ustawach oraz rozporządzeniach wykonawczych z zakresu cen transferowych dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Ze względu na częste ich identyczne brzmienie postanowiono je w poniższym artykule pominąć.

3 Par. 6 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1186).

4 W brzmieniu z lat 2017-2018.

zujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro – poza opisem, o którym mowa w pkt 1<sup>5</sup>, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”, wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa pkt 1 lit. e<sup>6</sup>, wraz z podaniem źródła tych danych.

Jeśli podatnik spełnił podane wyżej warunki, był zobowiązany do załączenia do dokumentacji podatkowej cen transferowych analizy danych porównawczych. Upraszczając powyższą definicję, analiza była opisem danych dotyczących warunków transakcji zawartych z podmiotem niezależnym lub zawartych pomiędzy podmiotami niezależnymi, porównywalnych do warunków transakcji ustalonych pomiędzy podatnikiem a podmiotem z nim powiązanym. Natomiast mówiąc jeszcze krócej: powyższa analiza miała za zadanie udowodnienie, iż cena ustalona pomiędzy podmiotami powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym. Jak słusznie zauważa dr Danuta Langer-Babicz: *Wobec powyższego niniejsza kategoria pojęciowa mieści warunki (w szczególności finansowe) transakcji lub innych zdarzeń, które zostały ustalone lub też które zostałyby ustalone (...) między niezależnymi podmiotami, wskazując ich rynkowy charakter. Te, zgodnie z koncepcją, winny determinować decyzję o przyjętej wysokości ceny transferowej w transakcjach lub innych zdarzeniach objętych obowiązkiem dokumentacji-*

*nym, w miejsce często przypisywanej im funkcji kontrolnej, w konsekwencji przeprowadzonej analizy danych porównawczych w trybie ex post. Nadto rozliczenia z tytułu powyższych transakcji lub innych zdarzeń muszą pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z wynikiem podatkowym (dochodem lub stratą) podatnika<sup>7</sup>. W związku z powyższym podatnik nie był zobowiązany do sporządzenia analizy danych porównawczych dla transakcji lub innych zdarzeń podatkowo neutralnych.*

Zgodnie z nowymi, tj. obowiązującymi od stycznia 2019 r. przepisami, analiza porównawcza również jest integralną częścią dokumentacji podatkowych cen transferowych. Jednak tym razem sporządzenie jej nie wymaga spełnienia dodatkowych warunków. Zgodnie z art. 11q ust. 1 pkt 3 ppkt a)<sup>8</sup>:

*Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy: (...) 3) analizę cen transferowych, w tym: a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą” (...).*

Patrząc na powyższe definicje zawarte w przepisach na przestrzeni lat oraz porównując je, można dojść do wniosku, że nie ulegały one drastycznym zmianom co do celu samej analizy. Zaś celem analizy jest ustalenie, czy cena w transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi została ustalona na poziomie rynkowym, tj. takim, który ustaliliby pomiędzy sobą podmioty niezależne.

Zgodnie z *Leksykonem cen transferowych*:

*Analiza porównawcza jest kluczowym narzędziem, zarówno dla podatników, jak i organów skarbowych, wykorzystywanym do zbadania, czy warunki ustalone przez podmioty powiązane w zawieranych między sobą transakcjach są zgodne z the arm's length principle. Analiza porównawcza stanowi element dokumentacji local file<sup>9</sup>.*

Jednocześnie dalej można przeczytać, iż:

*Stosownie do znowelizowanych przepisów analiza porównawcza jest elementem obowiązkowym w sytuacji zidentyfikowania obowiązku sporządzenia dokumentacji local file, dodatkowo w sytuacji zidentyfikowania obowiązku przygotowania analizy porównawczej podatnik ma obowiązek złożenia oświadczenia zarządu, CIT-8 oraz TP-R.*

(...)

*Przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. poz. 2479) określają elementy składowe analizy porównawczej. Elementy te zostały opracowane z uwzględnieniem Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (rozdział III Wytycznych OECD)<sup>10</sup>.*

## 2. Jakie elementy powinna zawierać analiza porównawcza?

Rozporządzenie zmieniające rozporządzenie z 2009 r. nie wymienia wprost części składowych analizy porównaw-

5 Mowa o opisie transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązanymi, które zostały zdefiniowane w art. 9a ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w brzmieniu z lat 2017-2018).

6 Mowa o metodzie i sposobie kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń (art. 9a ust. 2b pkt 1 lit. e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu z lat 2017-2018).

7 Danuta Langer-Babicz, w: *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*; red. naukowa Ewa Ścierańska, wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 132.

8 W brzmieniu z 2019 r.

9 B. Rawa, 9. *Analiza porównawcza [w:] Leksykon cen transferowych*, red. J. F. Mika, Warszawa 2019.

10 Tamże.



czej, ale wprowadza coś równie przydatnego, tj. siedem etapów, które powinno się przejść podczas sporządzania analizy porównawczej. Są to:

1. ogólna analiza informacji dotyczących podatnika i jego otoczenia gospodarczego,
2. analiza warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi, w szczególności na podstawie wykonywanych przez nie funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonych ryzyk, w wyniku której należy zidentyfikować czynniki ekonomicznie istotne w badanych okolicznościach sprawy,
3. sprawdzenie, czy istnieje możliwość porównania warunków ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi z warunkami stosowanymi przez dany podmiot z podmiotami niezależnymi,
4. identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niezależne,
5. wybór metody najbardziej właściwej w danych okolicznościach sprawy, a następnie określenie konieczności stosowania wskaźnika zyskowności i wybór jego rodzaju odpowiedniego dla danej metody,
6. identyfikacja danych porównawczych dla wybranej metody na podstawie czynników ekonomicznie istotnych oraz określenia konieczności dokonania poprawek,
7. analiza uzyskanych danych porównawczych<sup>11</sup>.

Etap pierwszy był być może najprostszym do zrealizowania. W przypadku gdy podatnik posiadał już sporządzoną

dokumentację podatkową cen transferowych, wystarczyło jedynie posłużyć się opisem podatnika w niej zawartym. W takim opisie powinny być zawarte głównie informacje dotyczące rodzaju działalności, którą prowadzi podatnik, opis rynku, na którym on działa oraz jego pozycja na tym rynku.

Z kolei, aby dobrze przeprowadzić etap drugi, potrzebne jest *takie opisanie transakcji, aby możliwe było zidentyfikowanie wymienionych w przepisach pięciu czynników porównywalności*. (...) Podobnie jak w przypadku przedstawienia ogólnych informacji o podatniku i jego otoczeniu, tak i w przypadku analizy warunków transakcji można skorzystać z informacji zawartych w dokumentacji cen transferowych przygotowanej dla analizowanej transakcji<sup>12</sup>. Wyżej wspomniane czynniki porównywalności znajdują się w par. 6 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.

Etap trzeci jest, w uproszczeniu, sprawdzeniem możliwości zastosowania tzw. porównania wewnętrznego w danej analizie. Polega to na zbadaniu, czy podatnik zawiera z podmiotami niezależnymi (tj. niebędącymi podmiotami powiązanymi) analogiczne transakcje, które zawiera z podmiotem / podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to czy zawiera je również na analogicznych warunkach i po takiej samej cenie. Porównanie wewnętrzne, o ile może być zastosowane, jest o tyle pomocne, że pozwala bez większych problemów udowodnić rynkowość zawieranych przez podatnika transakcji, zarówno z podmiotami powiązanymi, jak i niezależnymi.

Etap czwarty to identyfikacja i weryfikacja porównywalnych warunków ustalanych przez podmioty niepowiązane. *Za właściwe należy uznać przyjęcie, że na tym etapie przygotowania analizy porównawczej niezbędne jest ustalenie kryteriów, które będą pomocne w wyszukiwaniu danych porównawczych*. Inaczej mówiąc, podatnik, który odpowiednio przeanalizował swoją transakcję (biorąc pod uwagę czynniki porównywalności (...)), powinien przygotować listę najbardziej kluczowych warunków transakcji jako wytycznych dla wyboru danych porównawczych<sup>13</sup>.

Etap piąty to wybór metody określenia ceny. Dobre przeprowadzenie poprzednich etapów było pomocne przy wyborze jednej z pięciu metod pozwalających na ustalenie, czy dana transakcja miała charakter rynkowy. Dobór odpowiedniej metody powinien być przemyślany i nie może mieć charakteru dowolności, tym bardziej, że pewne typy transakcji nie pozwalają na zastosowanie niektórych metod.

Etap szósty polega przede wszystkim na zbieraniu danych porównawczych. Jest to prostsze, gdyż w analizie powinny zostać użyte dane ogólnie dostępne. To pozwala podatnikowi czerpać informacje z baz danych zawierających dane finansowe podmiotów konkurencyjnych, z różnych publikacji bądź raportów branżowych.

Wszystkie powyższe etapy prowadzą do siódmego i ostatniego, tj. analizy uzyskanych danych porównawczych.

Już wyżej wspomniany, wprowadzony w 2013 r. przepis był pomocny. We wrześniu 2017 r., dzięki Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od

11 Par. 6 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.

12 Tomasz Kosieradzki, Radosław Piekarczyk, *Ceny transferowe. Nowe zasady dokumentacji*, wydawnictwo Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2016, s. 204.

13 Tamże, s. 211.

osób prawnych<sup>14</sup> (dalej zwany: Rozporządzeniem wykonawczym z 2017 r.) również został wprowadzony przepis mówiący, jakiego rodzaju informacje powinna zawierać analiza porównawcza. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem były to:

1. strony transakcji lub innego zdarzenia, które podlegają analizie danych porównawczych, a jeżeli wymaga tego sposób zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) – dwóch lub więcej stron transakcji lub innego zdarzenia, wraz z wyjaśnieniem powodów wyboru analizowanej strony transakcji lub innego zdarzenia,

2. założenia stanowiące podstawę analizy danych porównawczych, które wpływają na wartość rynkową przedmiotu transakcji lub innego zdarzenia, wraz z uzasadnieniem powodów uznania, że dany wybór pozwala na uzyskanie na podstawie dostępnych danych i informacji największej porównywalności transakcji lub innych zdarzeń, w zakresie:

2a. cech charakterystycznych dóbr, usług lub innych świadczeń, które są przedmiotem porównywanych transakcji lub innych zdarzeń,

2b. przebiegu transakcji lub innego zdarzenia, w tym analizy funkcjonalnej,

2c. warunków określonych w porównywanych transakcjach lub innych zdarzeniach,

2d. warunków istniejących na porównywalnych rynkach, w tym kryteriów porównywalności wpływających na uznanie danego obszaru geograficznego, krajowego lub zagranicznego, za rynek porównywalny,

2e. stosowanej strategii gospodarczej,

3. przyczyn zastosowania danych porównawczych pochodzących z jednego roku lub danych wieloletnich, wykorzystanych do analizy sytuacji gospodarczej podmiotów niezależnych uznanych za porównywalne,

4. dane porównawcze, w tym dane finansowe lub wskaźniki finansowe, odnoszące się do operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub zawieranych między podmiotami niezależnymi, które podatnik wykorzystał do zastosowania metody kalkulacji dochodów (straty) lub które odrzucił z powodu braku porównywalności, z podaniem informacji na temat źródła i sposobu pozyskania tych danych oraz cen lub wskaźników finansowych dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń,

5. zastosowane korekty, wraz z uzasadnieniem konieczności ich dokonania, eliminujące rozbieżności pomiędzy wykorzystanymi danymi porównawczymi dotyczącymi transakcji, innych zdarzeń lub podmiotów a analizowaną transakcją lub innym zdarzeniem,

6. wyznaczony punkt lub przedział rynkowy wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych do tego celu, wraz z uzasadnieniem przyjęcia, że warunki transakcji lub innego zdarzenia nie różnią się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty,

7. przyczyny braku którejkolwiek z informacji wskazanych w punktach od 2 do 6 – w przypadku gdy przeprowadzenie analizy danych porównawczych nie wymaga ich posiadania lub użycia<sup>15</sup>.

Poza drobnymi różnicami (choćby podanie braku którejś z wymienionych powyżej informacji), powyższe elementy analizy porównawczej nie różnią się znacząco od etapów sporządzania analizy, które obowiązywały do 2017 r.

Niecałe półtora roku później wprowadzono nowe przepisy. 1 stycznia 2019 r. weszło w życie Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej zwane: Rozporządzeniem wykonawczym z 2019 r.). Według najnowszych przepisów, analiza porównawcza powinna zawierać:

1. wskazanie metody zastosowanej do weryfikacji ceny transferowej, wraz ze zwięzłym uzasadnieniem wyboru,

2. wskazanie strony lub transakcji podlegającej badaniu w ramach analizy cen transferowych, jeżeli wynika to z wybranej metody, wraz z uzasadnieniem wyboru,

3. opis analizy porównawczej, przeprowadzonej z wykorzystaniem wybranej zgodnie z pkt. 1 metody, zawierający:

3a. opis procesu wyszukiwania i doboru danych oraz wskazanie źródeł tych danych, wraz z uzasadnieniem doboru kryteriów wyszukiwania oraz istotnych założeń przyjętych na potrzeby dokonania tej analizy,

3b. dane porównawcze przedstawione w postaci elektronicznej umożliwiającej ich edycję, grupowanie, sortowanie i przeprowadzanie weryfikacji wykonanych obliczeń, w tym wskaźniki finansowe, przyjęte oraz odrzucone w ramach tej analizy, wraz z ich opisem, odnoszące się do transakcji zawieranych przez podmiot powiązany z podmiotem niepowiązanym (dane wewnętrzne) albo zawieranych pomiędzy podmiotami niepowiązanymi (dane zewnętrzne), jeżeli są dostępne,

3c. uzasadnienie powodów przyjęcia do tej analizy danych z wielu lat lub z jednego roku,

<sup>14</sup> (Dz. U. z 2017 r., poz. 1753).

<sup>15</sup> Par. 3 pkt 4 Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

3d. uzasadnienie wyboru wskaźnika finansowego przyjętego do tej analizy, jeżeli został zastosowany,

3e. opis korekty porównywalności wraz z uzasadnieniem, jeżeli została zastosowana,

3f. wskazanie wyznaczonego w wyniku tej analizy punktu lub przedziału wraz z opisem miar statystycznych, jeżeli zostały zastosowane,

4. opis analizy zgodności, jeżeli nie jest sporządzany opis analizy porównawczej<sup>16</sup>,

5. odniesienie ceny transferowej do wyniku analiz (tj. porównawczej lub zgodności) wraz z uzasadnieniem odchyień, jeżeli wystąpiły<sup>17</sup>.

Jak można zauważyć, powyższe elementy nie uległy znaczącej zmianie w stosunku do tych, które były wymienione w Rozporządzeniu wykonawczym z 2017 r.

### 3. Jak przygotować analizę porównawczą i jaki jest jej cel?

W poprzedniej części artykułu była mowa o etapach niezbędnych do sporządzenia analizy porównawczej na podstawie przepisów Rozporządzenia z 2009 r. Przede wszystkim warto jednak skupić się na bieżących przepisach, które mogą okazać się w tym zakresie pomocne.

Zgodnie z art. 11c ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (w obecnym brzmieniu), podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. A zatem celem analizy porównawczej jest ustalenie tegoż rynkowego poziomu ceny. Tym bardziej, że zgodnie z następnymi ustępami art. 11c, jeżeli w wyniku

istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje niższy dochód / wyższą stratę od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód / stratę podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Dodatkowo określając wysokość dochodu / straty podatnika, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji. Co ważne, jeżeli organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane nie zawarłyby danej transakcji, wtedy określa dochód / stratę podatnika bez uwzględnienia danej transakcji, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód lub stratę podatnika z transakcji właściwej (tj. takiej, którą zawarłyby między sobą podmioty niepowiązane). Zgodnie z art. 11c ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, organ musi wziąć pod uwagę warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane oraz czy warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną, uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji. Brzmi skomplikowanie, ale mówiąc krócej: jeżeli organ po zbadaniu transakcji uzna, iż jej cena nie została ustalona na poziomie rynkowym, wtedy sam określi jej rynkowy poziom.

Dodatkowych wskazówek dotyczących badania porównywalności dostarcza Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie

podatku dochodowego od osób prawnych<sup>18</sup> (dalej zwane: Rozporządzeniem dotyczącym cen transferowych z 2019 r.). W par. 3 ust. 1 powyższego Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r. zostały wymienione kryteria porównywalności, które należy brać pod uwagę podczas badania, tj.:

- cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń,
- przebieg transakcji, w tym funkcje, jakie pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, uwzględniając zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka,
- warunki transakcji określone w umowie, porozumieniu lub innym dowodzie dokumentującym te warunki,
- warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji,
- strategię gospodarczą.

Oczywiście powyższe kryteria muszą być badane w zakresie, w jakim mają lub mogą mieć istotny wpływ na warunki ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi.

Dodatkowo Rozporządzenie dotyczące cen transferowych z 2019 r. wymienia etapy badania porównywalności. Są one następujące:

- określenie okresu, jaki powinien zostać objęty badaniem,
- analiza informacji dotyczących podmiotu powiązanego i jego otoczenia gospodarczego,
- analiza wszelkich okoliczności badanej transakcji kontrolowanej, jakie mogą mieć istotny wpływ

<sup>16</sup> W związku z tym, iż niniejszy artykuł traktuje o analizie porównawczej, postanowiono pominąć szczegółowe wymienianie elementów, które powinien zawierać opis analizy zgodności.

<sup>17</sup> Por. par. 2 pkt 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>18</sup> T.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1783.



na poziom ceny transferowej, z uwzględnieniem pełnionych funkcji, angażowanych aktywów oraz ponoszonych ryzyk, oraz, w przypadku gdy wymaga tego zastosowanie najbardziej odpowiedniej metody, wybór podmiotu badanego,

- weryfikacja, czy istnieją wewnętrzne dane porównawcze, które mogą zostać wykorzystane na potrzeby badania porównywalności,
- identyfikacja dostępnych zewnętrznych źródeł danych porównawczych,
- wybór najbardziej odpowiedniej metody oraz wskaźnika finansowego, w przypadku gdy analiza wskaźnika finansowego jest niezbędna do prawidłowego zastosowania najbardziej odpowiedniej metody,
- analiza dostępnych danych porównawczych, w szczególności pod kątem ich porównywalności z badaną transakcją,
- dokonanie korekt porównywalności, jeżeli są one niezbędne do uzyskania wyższego stopnia porównywalności danych porównawczych do badanej transakcji kontrolowanej,
- kalkulacja wyników badania porównywalności oraz ich interpretacja.

W dalszej części Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r. mowa jest również o tym, co można uznać za transakcje porównywalne oraz jakie dane brać pod uwagę podczas badania porównywalności. Przede porównywalne są transakcje, w których żadna z ewentualnych różnic pomiędzy porównywanymi transakcjami lub podmiotami nie mogłaby w sposób istotny wpłynąć na cenę przedmiotu danej transakcji (ewentualnie można dokonać racjonalnie dokładnych korekt eliminujących istotne efekty takowych różnic; należy

brać pod uwagę jedynie takie różnice, które mają istotny wpływ na poziom ceny transferowej). Jednocześnie, do przeprowadzenia badania porównywalności w oparciu o dane zewnętrzne, wykorzystuje się dane porównawcze, które są powszechnie dostępne; należy podać ich źródło, sposób pozyskania oraz wszelkie inne informacje.

Jednak do każdego badania porównywalności transakcji należy przyjąć odpowiednią metodę. Wspomniane we wcześniejszej części artykułu pięć podstawowych metod weryfikacji ceny transferowej wymienia art. 11d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (wszystkie zostały opisane w Rozporządzeniu dotyczącego cen transferowych z 2019 r.). Są to odpowiednio:

1. metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej,
2. metoda ceny odprzedaży,
3. metoda koszt plus,
4. metoda marży transakcyjnej netto,
5. metoda podziału zysku.

AD. 1. Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane i ustaleniu na tej podstawie wartości rynkowej przedmiotu transakcji kontrolowanej. Porównania dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na porównywalnym rynku z podmiotami niepowiązanymi (tzw. Porównanie wewnętrzne cen), lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach niepowiązane podmioty (porównanie zewnętrzne cen)<sup>19</sup>.

AD. 2. Metoda ceny odprzedaży polega na kalkulacji ceny zakupu towaru lub usługi od podmiotu powiązanego w drodze obniżenia ceny sprzedaży tego towaru lub tej usługi podmiotowi niepowiązanemu o marżę ceny odprzedaży. Marża ceny odprzedaży powinna zapewnić podmiotowi odprzedającemu pokrycie jego kosztów bezpośrednich i pośrednich, związanych z odprzedażą przedmiotu transakcji oraz zapewnić zysk odpowiedni do pełnionych przez ten podmiot funkcji, ponoszonych aktywów i ryzyka. Rynkową wartość marży ceny odprzedaży ustala się poprzez odniesienie do poziomu marży, jaką podmiot powiązany stosuje w porównywalnych transakcjach zawieranych z podmiotami niepowiązanymi (porównanie wewnętrzne), lub marży stosowanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane (porównanie zewnętrzne)<sup>20</sup>.

AD. 3. Metoda koszt plus polega na ustaleniu ceny przedmiotu transakcji kontrolowanej na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku, kalkulowanego w odniesieniu do bazy kosztowej. Baza kosztowa to suma kosztów bezpośrednio związanych albo suma kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem we własnym zakresie lub nabyciem przedmiotu transakcji kontrolowanej. Rynkową wartość narzutu zysku w stosunku do określonej bazy kosztowej ustala się poprzez odniesienie do poziomu narzutu zysku, jaki ten sam podmiot stosuje w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi (porównanie wewnętrzne), lub narzutu zysku stosowanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane (porównanie zewnętrzne)<sup>21</sup>.

AD. 4. Metoda podziału zysku polega na określeniu łącznego zysku, jaki w związku z daną transakcją osiągnęły podmioty powiązane, oraz podziału tego zysku między

19 Vide: par. 10 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r.

20 Vide: Par. 11 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r.

21 Vide: Par. 12 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r.

dane podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niepowiązane, w szczególności uwzględniając pełnione przez strony transakcji kontrolowanej funkcje, ponoszone aktywa i ryzyka. Podziału zysku, o którym mowa w ust. 1, dokonuje się za pomocą analizy rezydualnej<sup>22</sup> albo analizy udziału<sup>23, 24</sup>.

AD. 5. Metoda marży transakcyjnej netto polega na określeniu wskaźnika finansowego odzwierciedlającego relację marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot powiązany w transakcji kontrolowanej, do odpowiedniej bazy. Marżę zysku netto określa się poprzez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kontrolowanej kosztów związanych z realizacją tej transakcji. Bazę stanowią mogą w szczególności przychody, koszty, aktywa albo elementy przychodów, kosztów lub aktywów. Rynkową wartość wskaźnika finansowego ustala się poprzez odniesienie do poziomu wskaźnika finansowego:

- jaki uzyskuje podmiot w porównywalnych transakcjach z podmiotami niepowiązanymi w odniesieniu do tej samej bazy (porównanie wewnętrzne) albo
- uzyskiwanego w porównywalnych transakcjach przez podmioty niepowiązane w odniesieniu do porównywalnej bazy (porównanie zewnętrzne) albo
- uzyskiwanego przez podmioty prowadzące działalność porównywalną do zakresu badanej transakcji w odniesieniu do porównywalnej bazy (porównanie zewnętrzne)<sup>25</sup>.

Co w sytuacji, jeżeli podatnik ustali, iż żadna z powyższych metod nie jest adekwatna do jego transakcji, tj. nie jest możliwe

jej zastosowanie? W takich przypadkach należy zastosować inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. O takiej sytuacji mowa w par. 15 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r. Zgodnie z danym przepisem, jeżeli za inną metodę została uznana technika wyceny, metodę tę stosuje się w następujący sposób:

- w przypadku gdy zastosowanie techniki wyceny wymaga oparcia analizy o prognozy – w pierwszej kolejności stosuje się prognozy sporządzone dla celów planowania finansowego,
- wielkości bądź wskaźniki stosowane w ramach techniki wyceny powinny odpowiadać wartości rynkowej,
- w przypadku, w którym prawidłowe zastosowanie techniki wyceny wymaga zastosowania czynnika dyskontującego,
- analiza uwzględnia oczekiwany przez każdą ze stron transakcji kontrolowanej poziom wartości przedmiotu transakcji kontrolowanej.

Zgodnie z tym, co napisał Marcin Jamroży: *Techniki wyceny stosuje się często w odniesieniu do transakcji mających za przedmiot przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa, dobra niematerialne czy nieruchomości. Tytułem przykładu, metody dochodowe (DCF, ang. Discounted Cash Flow) opierają się na prognozowaniu przyszłych przepływów pieniężnych i ich dyskontowaniu do wartości bieżącej<sup>26</sup>.*

### 5. A kiedy nie ma obowiązku sporządzania analizy porównawczej?

Tak jak art. 11n ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wymienia sytuacje, w których transakcje pomiędzy

podmiotami powiązanymi są zwolnione z obowiązku dokumentacyjnego, tj. sporządzania dokumentacji podatkowej, tak ustawa wymienia również sytuacje, kiedy nie jest koniecznym sporządzanie analizy porównawczej. Jednakże każda taka sytuacja obarczona jest warunkami.

W pierwszej kolejności o takiej sytuacji mówi art. 11f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z ust. 1 powyższego przepisu, jeżeli transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi stanowią usługi o niskiej wartości dodanej, wtedy organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach danych usług. Warunkiem jest spełnienie następujących warunków:

1. narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody koszt plus lub metody marży transakcyjnej netto i wynosi:
  - nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług,
  - nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług,
2. usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową,
3. usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
  - rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
  - sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług,
  - opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów.

22 Analiza rezydualna dzieli sumę zysków uzyskanych w związku z daną transakcją (transakcjami) przez podmioty powiązane uczestniczące w tej transakcji (transakcjach) w dwóch etapach. W ramach pierwszego etapu każdemu uczestnikowi transakcji przypisuje się podstawowy zysk odpowiedni dla danego rodzaju transakcji, jaki osiągają podmioty niezależne, pełniąc rutynowe funkcje, angażując typowe aktywa oraz ponosząc standardowe ryzyko w tego rodzaju transakcjach. W drugim etapie wszelkie pozostałe po podziale w pierwszym etapie zyski są dzielone pomiędzy podmioty powiązane uczestniczące w danej transakcji zgodnie z zasadami, jakie ustaliłyby podmioty niezależne uczestniczące w takiej transakcji, tj. z uwzględnieniem ich funkcji, ryzyk i zaangażowanych aktywów. Zob. K. Ostapiuk, 10. Analiza rezydualna [w:] Leksykon cen transferowych, red. J. F. Mika, Warszawa 2019.

23 Analiza udziału dzieli między podmiotami powiązanymi połączony zysk z transakcji, której przedmiotem są dobra wytworzone lub ulepszone przez te podmioty, w oparciu o względną wartość działań podjętych przez każdy z powiązanych podmiotów. Zob. K. Ostapiuk, 13. Analiza udziału [w:] Leksykon cen transferowych, red. J. F. Mika, Warszawa 2019.

24 Vide: Par. 13 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r.

25 Vide: Par. 14 Rozporządzenia dotyczącego cen transferowych z 2019 r.

26 M. Jamroży, 3.2. Metoda weryfikacji cen transferowych [w:] M. Jamroży, G. Gołębiowski, M. Kopeć, A. Litwiniec, P. Szeliga, Analiza porównawcza cen transferowych, Warszawa 2024.

Powyższe ma również zastosowanie do usług wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>27</sup>, które spełniają łącznie następujące warunki:

- mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy,
- nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych,
- wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych,
- nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem transakcji, o których mowa w art. 11n pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>28</sup>.

Następnie art. 11g ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mówi o tzw. Uproszczeniu safe harbour. W przypadku transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi dotyczącej pożyczki, organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu lub straty podatnika w zakresie wysokości oprocentowania danej pożyczki. W tym przypadku muszą zostać spełnione

następujące warunki:

1. oprocentowanie pożyczki w ujęciu rocznym na dzień zawarcia umowy jest ustalone w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy,
2. nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii,
3. pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat,
4. w trakcie roku podatkowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 milionów PLN lub równowartość tej kwoty,
5. pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Z kolei art. 11q ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdza, iż w przypadku:

1) transakcji kontrolowanych zawieranych przez podmioty powiązane będące mikroprzedsiębiorcą lub małym przedsiębiorcą w rozumieniu odpowiednio art. 7 ust. 1 pkt 1 i 2<sup>29</sup> ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców,

2) transakcji innych niż transakcje kontrolowane, o których mowa w art. 11o ust. 1<sup>30</sup>

– lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności.

## 6. Podsumowanie

Analiza porównawcza jest jednym z kluczowych, zaraz obok analizy funkcjonalnej, elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych. Wynika to przede wszystkim z jej funkcji, tj. udowodnienia, iż transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi została zawarta na poziomie rynkowym. Pomimo, iż przez lata jej kluczowe elementy nie ulegały zmianie, można powiedzieć, że i tak przeszła w polskim prawie dość szczególną drogę – od elementu fakultatywnego dokumentacji podatkowej, poprzez bycie jednym z obligatoryjnych elementów (pod warunkiem spełnienia odpowiednich warunków), aż do obecnego stanu, kiedy jest już w pełni obowiązkową częścią dokumentacji podatkowej (nie licząc wyjątków wymienionych w niniejszym artykule).

27 Tj. usług o niskiej wartości dodanej.

28 Tj. polegających wyłącznie na dokonaniu rozliczenia pomiędzy podmiotami powiązanymi wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

a) nie powstaje wartość dodana i rozliczenie następuje bez uwzględniania marży lub narzutu zysku,  
b) rozliczenie nie jest związane bezpośrednio z inną transakcją kontrolowaną,  
c) rozliczenie nastąpiło niezwłocznie po dokonaniu zapłaty na rzecz podmiotu niepowiązanego,  
d) podmiot powiązany nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

29 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) mikroprzedsiębiorca – przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz  
b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro;

2) mały przedsiębiorca – przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz  
b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro – i który nie jest mikroprzedsiębiorcą;  
30 Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji, innej niż transakcja kontrolowana, z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową lub zagranicznym zakładem położonym na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza:

1) 2 500 000 zł – w przypadku transakcji finansowej,

2) 500 000 zł – w przypadku transakcji innej niż transakcja finansowa

– przy czym przepisy art. 11k ust. 1 i 3-5, art. 11l, art. 11n pkt 3 i 6-8, art. 11q ust. 1 oraz art. 11r stosuje się odpowiednio.

**Wiktor Klimiuk**

Radca prawny, doktor nauk prawnych,  
wykładowca na Uniwersytecie Warszaw-  
skim

**Słowa kluczowe:** podatek od  
nieruchomości, budynek, budowla,  
obiekt budowlany, definicja, wyrok  
TK, trwałe związanie z gruntem,  
urządzenie budowlane, urządzenie  
techniczne, nowelizacja

## OPODATKOWANIE BUDYNKÓW I BUDOWLI W ŚWIELE NOWELIZACJI USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH

Od 1 grudnia 2025 r. wchodzi w życie zapisy nowelizacji<sup>1</sup> ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup>. Nowelizacja jest w głównej mierze efektem kolejnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej zwanym również TK), który kolejny raz podważył dotychczasową definicję budowli. W odpowiedzi na to orzeczenie Ministerstwo Finansów zaproponowało całkiem nowe definicje zarówno budynku, jak i budowli, które to miałyby zakończyć spory co do zakresu pojęciowego każdego z tych obiektów. Warto zatem przeanalizować, czy nowe definicje rzeczywiście pozostawiają mniejszy margines interpretacyjny niż wcześniejsze zapisy i mogą ograniczyć liczbę sporów przed organami podatkowymi oraz sądami administracyjnymi.

### Dotychczasowe wyroki TK

Kwestia rozróżnienia budynku, budowli oraz obiektu będącego poza zakresem tych dwóch definicji budziła kontrowersje od wejścia w życie upol. Początkowy brak definicji w ustawie tych pojęć został poprawiony poprzez dodanie w art. 1a upol słowniczka ustawy i przedstawienie definicji zarówno budynku, jak i budowli, silnie odwołujących się do zapisów z zakresu prawa budowlanego, zwłaszcza Ustawy Prawo budowlane<sup>3</sup>. Jednakże wprowadzenie definicji nie zakończyło sporu wokół zakresu opodatkowania poszczególnych obiektów, a kolejne wyroki TK podważały dotychczasowe definicje.

W wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności

regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. TK w tym orzeczeniu wywiódł, że jeżeli nie da się jednoznacznie zakwalifikować danego obiektu jako budowli (lub budynku), to nie można nałożyć obowiązku podatkowego. Wszelkie wątpliwości w zakresie prawa podatkowego należy bowiem rozstrzygać na korzyść podatnika.

Natomiast w wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU. A/2018, poz. 2), Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 upol, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. W tym przypadku TK uznał, że jeżeli obiekt może być uznany za budynek, to nie może być uznany za budowlę. W żadnym wypadku bowiem w razie wątpliwości nie może dojść do sytuacji, kiedy to organ podatkowy decyduje o kwalifikacji obiektu

1 Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej Dz.U. z 2024 r. poz. 1757 (zwana dalej „Nowelizacją”).

2 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych Dz.U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm. (dalej zwana „upol”).

3 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane Dz. U. z 2024 r. poz. 725 z późn. zm. (dalej zwana „Prawo budowlane”).



i nakłada mniej korzystny dla podatnika obowiązek podatkowy.

Wspomniane wyroki TK (jak i szereg innych orzeczeń dotyczących np. kwestii statusu prowadzenia działalności gospodarczej albo stawki dla miejsc postojowych) powodowały modyfikację przepisów lub ich interpretacji, jednak nie zmieniły struktury definicji. Ten stan rzeczy zakwestionował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. SK 14/21. W przedmiotowym orzeczeniu TK, oceniając kwestię uznania za budowlę silosów, dokonał szerszej oceny i uznał za niezgodną z art. 84 i art. 217 Konstytucji definicję budowli z upol. TK uznał, że już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej podatek powinien wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlega w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie. Tymczasem w wypadku budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest możliwe zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowlanego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie. Konkretyzując to stwierdzenie TK stwierdził, że dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do definicji legalnej budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Przepis ten jednak również nie zawiera autonomicznej definicji legalnej budowli na potrzeby podatkowe, ale odsyła aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc przepisów niepodatkowych. Odesłanie do ogólnego pojęcia „przepisów prawa budowlanego” jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682), powoduje, że określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić nie tyl-

*ko w ustawie, lecz potencjalnie także w akcie rangi podustawowej, który zaliczałby się do prawa budowlanego. Na gruncie obowiązujących przepisów nie można precyzyjnie ustalić, które – czy to ustawowe, czy podustawowe akty prawne – należą do prawa budowlanego. Co za tym idzie podatek nie może mieć pewności, czy dany akt prawny, nawet rangi ustawowej, będzie przez organ podatkowy uznany, czy też nie za należący do prawa budowlanego, a przez to kształtujący przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości w jego sytuacji faktycznej lub prawnej.*

Podsumowując, TK uznał, że definicja przedmiotu opodatkowania powinna wynikać z samej ustawy opodatkowującej, a nie z odesłań do innych ustaw lub, co gorsza, aktów podustawowych. Wobec powyższego definicja budowli i w pewnej mierze budynku była nieprawidłowa od początku funkcjonowania upol.

W związku z orzeczeniem TK koniecznym stało się stworzenie definicji budynku i budowli od początku. Efektem podjęcia tego wyzwania jest nowelizacja.

### **Nowa definicja budynku**

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 1 upol budynek to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

W nowej definicji należy wymienić trzy elementy.

Pierwszym z nich, wprowadzonym nowelizacją, jest konieczność wzniesienia go w wyniku robót budowlanych oraz włączenie do niego instalacji zapewniających możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Taka specyfikacja budynku jest nowością w upol, jednak wynika z prostego przesunięcia elementów definicyjnych obiektu budowlanego z ustawy Prawo budowlane, do którego odsyłała uprzednio definicja budynku (obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego). Ze względu na jasno wyrażony przez TK zakaz odsyłania do innych ustaw, tworząc definicję ustawową danego pojęcia ustawodawca podjął wspomniany zabieg legislacyjny. Wydaje się jednak, że ustawodawca pozostaje niekonsekwentny, gdyż wykluczając z definicji budynku pojęcie obiektu budowlanego (zastępuje go niezdefiniowanym pojęciem „obiekt”) wprowadza jednocześnie w art. 1a ust. 1 pkt 2a upol definicję obiektu budowlanego. Zabieg taki wydaje się w dużej mierze zbędny, ponieważ definicja budynku i budowli nie odnosi się już do pojęcia obiektu budowlanego, a jedynym jego lege artis pozostaje wyłączenie z zakresu budynków i budowli obiektów kultu religijnego (takich jak kapliczki, krzyże przydrożne i figury), obiektów architektury (takich jak posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne) oraz obiektów użytkowych służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku (takich jak śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci). Wyłączenie to dotyczy zatem sprecyzowanych obiektów należących do kategorii obiektów małej architektury z ustawy Prawo budowlane.

Niemniej elementy te nie stanowią żadnego novum, gdyż już i tak obowiązywały w dotychczasowym stanie prawnym. Warto jednak zaznaczyć, że początkowe zamiary ustawodawcy były inne. Jak wynika z zapisu prac legislacyjnych zamieszczonych na

stronach RCL<sup>4</sup>, praktycznie aż do ostatniego etapu projektodawca zamierzał zastąpić wyraz „wzniesione” wyrazem „wykonane”. Zmiana taka miałaby fundamentalne znaczenie dla pewnego segmentu budynków. Oznaczałaby bowiem, że nie jest koniecznym wybudowanie danego obiektu, ale opodatkowanie objęłoby również różnego rodzaju obiekty wyprodukowane gdzie indziej i przywiezione dopiero do miejsca docelowego. Dotyczyłoby to przede wszystkim tzw. obiektów tymczasowych. Oczywiście dany obiekt musiałby również spełniać inne elementy definicyjne budynku, stąd problematyka ta ma większe znaczenie w stosunku do budowli, w definicji której również znajduje się kwestia wzniesienia. Niemniej w ostatecznej wersji nowelizacji wyraz „wzniesiony” nie został zmieniony, wobec czego poza zakresem budynku pozostaną wszelkie obiekty tymczasowe niezbudowane na miejscu.

W zakresie instalacji zapewniających możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem ustawodawca również powtarza zapisy z opisu obiektu budowlanego z Prawa budowlanego. Element definicji się więc nie zmienia, jednak może spowodować trudności interpretacyjne. W uzasadnieniu do ustawy projektodawca wskazuje, że takimi instalacjami będą: instalacja elektroenergetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna, ciepła, telekomunikacyjna, gazowa i jako takie nie będą stanowiły odrębnego przedmiotu opodatkowania i nie będą w konsekwencji podlegały opodatkowaniu, gdyż podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia użytkowa. Trzeba jednak zaznaczyć, że zgodnie z projektem opodatkowaniu podlegać będą urządzenia budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenia techniczne, bezpośrednio

związane z budynkiem lub zbiornikiem niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (definicja budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c upol), jak również występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg, b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna, c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli, e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli, f) kanał inny niż wymieniony w załączniku – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają (załącznik 4 do ustawy, poz. 13). Granica pomiędzy instalacjami niepodlegającymi opodatkowaniu a urządzeniami budowlanymi oraz sieciami będącymi opodatkowane jako budowla nie jest przejrzysta, ale często ocenna i prawdopodobnie stanie się przedmiotem sporów interpretacyjnych. Nie jest to problem nowy, ale ustawodawca nie podjął w tym zakresie wysiłku mającego na celu sprecyzowanie tych pojęć, aby w tym aspekcie zakończyć spory.

Drugim elementem definicji jest powtórzenie dotychczasowych elementów definicji budynków – czyli trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu. Nowością jest natomiast wprowadzenie definicji trwałego związania z gruntem. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2c upol przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym

niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce.

Kwestia trwałego powiązania z gruntem, jako niezdefiniowana, była przedmiotem oceny sądów administracyjnych. Np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17.1.2020 r., II OSK 536/18 uznał, że definicja tego pojęcia sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie na inne miejsce. Niektóre składy sędziowskie uznawały, że obiekt budowlany trwale związany z gruntem musi co do zasady posiadać prefabrykowany lub murywany fundament (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lipca 2010 r. sygn. akt II OSK 1233/09), a inne, że o tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy też nie, nie decyduje sposób i metoda związania z gruntem (posadowienie budynku), nie decyduje również technologia wykonania fundamentu i możliwości techniczne przeniesienia tego obiektu w inne miejsce, ale to, czy jego wielkość, jego konstrukcja, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa wymagają takiego trwałego związania (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r. sygn. akt II SA/Bd 1237/12).

Orzeczeniem mającym ujednolicić interpretację była uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21. Zgodnie z nią *pojęcie »trwałego związania z gruntem« oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałe (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budow-*

<sup>4</sup> Rządowe Centrum Legislacji.

*lany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych.*

Przyjęta przez ustawodawcę definicja trwałego związania z gruntem, a więc też definicja budynku, jest znacznie szersza niż wynikałoby z ostatniej linii orzeczniczej w tym kierunku. Ustawodawca poszerza więc zakres obiektów mogących zostać uznanymi za budynki w stosunku do obecnego stanu prawnego. Wprawdzie musi posiadać także fundament, ale to pojęcie również może być szeroko rozumiane (vide przytoczony wyżej pogląd sądu II OSK 536/18, gdzie NSA uznał, że nawet betonowe bloczki lub ustawione cegły mogą być uznane za fundament).

Tak przyjęta definicja trwałego związania z gruntem, oprócz tego, że jest niekorzystna dla podatników, może powodować wątpliwości interpretacyjne. Czy wedle nowej definicji kontener wykonany w innym miejscu i przymocowany następnie do fundamentu będzie budynkiem? Odpowiedź powinna być negatywna, gdyż nie został wzniesiony w wyniku robót budowlanych a wykonany. Ciekawiej prezentuje się kwestia takich obiektów jak obiekt kontenerowy, przekrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny, pawilon sprzedaży ulicznej, pawilon wystawowy – trwale związanych z gruntem. Załącznik 4 do upol wymienia te obiekty w poz. 10 i poz. 28 jako budowle. Jednocześnie trzeba pamiętać, że zgodnie z definicją budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, jak i z dotychczasowego orzecznictwa wynika, że za budowlę można uznać tylko taki obiekt, który nie spełnia elementów definicji budynku. Obiekty wymienione w załączniku nie są więc wyłączone z zakresu uznania ich za budynki, a jedynie, o ile nie zostaną uznane za budynek, mogą być uznane za budowlę. Elementem różniącym budynek i budowlę w tym przypadku będzie posiadanie ścian, dachu i fundamen-

tu. Jeżeli dany obiekt, np. kiosk będzie posiadał te trzy elementy, to uznany będzie za budynek, a nie budowlę. Przy liberalnym podejściu do kwestii fundamentów może się okazać, że zakres definicyjny elementów wymienionych w poz. 28 załącznika może się okazać pusty. Zapewne element ten będzie podlegał często ocenie sądów.

Trzecim elementem definicji budynku jest przesłanka wykluczająca. Zgodnie z przytoczoną wcześniej definicją za budynek nie można uznać obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność. Przesłanka ta jest efektem chęci ostatecznego uregulowania kwestii silosów i zbiorników. Wcześniej były uznawane czasami za budynki, a czasami za budowle. Obecna definicja, w połączeniu z powiązanym przepisem w definicji budowli (w poz. 6 załącznika 4 do upol) głosi, że za budowlę należy uznać obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność. W efekcie niezależnie od tego, czy silos lub zbiornik będą uznane za budowlę, czy też nie, z całą pewnością nie będą uznane za budynek. W tym zakresie ustawodawca wydaje się osiągnąć zamierzony cel.

### **Nowa definicja budowli**

Nowelizacja wprowadziła również definicję budowli. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol budowla to:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownia wiatrowa, elektrownia

jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

c) urządzenie budowlane – przyłączy oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit., a niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,

e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

– wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Zgodnie z wyrokiem TK ustawodawca odszedł od odesłań do prawa budowlanego, zamieszczając poszczególne rodzaje budowli bezpośrednio w ustawie lub w załączniku. Wspólnym warunkiem dla wszystkich elementów jest konieczność wzniesienia ich w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie. Także w tym przypadku ustawodawca planował poszerzenie zakresu poprzez zastąpienie wyrazu „wzniesione” przez wyraz „wykonane”, jednak finalnie zrezygnował z tej zmiany. Rozróżnieniem od podobnego warunku w przypadku budynku, w odniesieniu do budowli ustawodawca dodał jeszcze zastrzeżenie, że mogą one stanowić część obiektu niewymienionego w ustawie. Należy tu zaznaczyć, że obiekt niewymieniony w ustawie nie będzie ani budynkiem,

ani budowlą, będzie zatem obiektem nieobjętym opodatkowaniem. Ponieważ znaczna część obiektów małej architektury również znajduje się w upol, mimo że nie jest opodatkowana, to warunek ten będzie się przede wszystkim odnosił do obiektów uznawanych za budowle na gruncie ustawy Prawo budowlane, ale nieuznawane za budowlę przez upol.

Warunkiem uznania obiektu za budowlę w odniesieniu do punktu a (choćby wydawało się, że warunek ten powinien się odnosić do wszystkich przypadków – ustawodawca uznał jednak prawdopodobnie, że w innych przypadkach ryzyko takie nie zachodzi) jest nieuznanie obiektu za budynek. Wynika to wprost z orzecznictwa TK.

Obiekty uznawane za budowle (poza wymienionymi w lit. b-e) są zawarte w załączniku 4 do upol. Załącznik ten zawiera 28 pozycji i dotyczy obiektów, które zdaniem ustawodawcy są budowlami służącymi do działalności gospodarczej (w uzasadnieniu projektodawca wskazuje, że celem nowej definicji budowli jest ograniczenie jej do obiektów służących do działalności gospodarczej, co z jednej strony jest kompatybilne z przepisem art. 2 ust. 1 pkt upol, ale z drugiej strony czyniłoby to zbędną wzmiankę o związaniu z działalnością gospodarczą w art. 2 ust. 1 pkt 3 upol). Wspomniane już zostało o wątpliwościach interpretacyjnych dotyczących obiektów wymienionych w poz. 10 i 28. Warto jeszcze wspomnieć o poz. 6, wliczającym do kategorii budowli obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5. Warto wspomnieć, że z powodu analogicznego wyłączenia z zakresu budynku jest to jedyny obiekt automatycznie włączany do opodatkowania jako budowla. Zmianie uległa

też definicja tego obiektu, wcześniej czerpana z ustawy Prawo budowlane, były to: „zbiorniki przemysłowe, jak: silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych”. Na podstawie tak sformułowanej definicji powstała linia orzecnicza, że jeżeli zbiornik jest używany nie tylko do magazynowania, ale posiada również inne funkcje, np. mieszanie, destylowanie itp., niezbędne w procesie przemysłowym danego przedsiębiorstwa, to obiekty takie nie wypełniają przesłanek budowli wymienionych w ustawie, wobec czego nie podlegają opodatkowaniu. W nowym brzmieniu ustawy wyrazy „do magazynowania” zastąpiono wyrazami „są lub mogą być gromadzone”, co zdaniem ustawodawcy włącza w zakres opodatkowanych budowli także te zbiorniki, które oprócz funkcji magazynowej pełnią też inne funkcje. Istotne jest to, żeby przynajmniej jednym z celów, do których nawet potencjalnie można było ich używać, było gromadzenie (w tym przypadku materiału ciekłego). Zmiana ta pozwala na opodatkowanie również tego rodzaju zbiorników i silosów.

Poza obiektami wymienionymi w załączniku 4 ustawa wymienia m.in. elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych, jak również fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Wymienione obiekty stanowią katalog zamknięty pojęć przeniesionych z ustawy Prawo budowlane.

Jednakże ustawa wymienia też urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem

lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (lit. c) oraz inne urządzenia techniczne (lit. d). Urządzenie budowlane nie jest zdefiniowane, wydaje się jednak, że za definicję można przyjąć wyliczenie obiektów po myślniku i uznać, że jest to katalog zamknięty (w rzeczywistości pozornie zamknięty, bo zawiera nieprecyzyjne określenie urządzeń technicznych, o czym poniżej). Jednak nawet w tym przypadku niejasna pozostaje granica między tymi obiektami a budynkami stanowiącymi instalację budynku. Sam projektodawca wskazuje w uzasadnieniu, że są to obiekty, które nie są uznane za instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku, czyli wyklucza obiekty sklasyfikowane jako część budynku, jednakże nie wskazuje na konkretną różnicę pomiędzy tymi dwoma rodzajami obiektów. W efekcie oceny takiej dokona dopiero podatnik, organ i ostatecznie sąd. Jeszcze bardziej nieprecyzyjny jest zapis o innych urządzeniach technicznych, które nie są w żaden sposób zdefiniowane. Jako główny wyróżnik od instalacji będących częścią budynku (albo budowlą w rozumieniu poprzedzającego przepisu) jest brak cechy niezbędności do użytkowania budynku (lub budowli) zgodnie z przeznaczeniem. Także ta cecha jest mocno ocenna, a brak choćby próby zdefiniowania tego typu obiektów przez ustawodawcę jeszcze bardziej komplikuje tę kwestię.

### Podsumowanie

Ustawodawca, dokonując nowelizacji, odszedł od powiązania definicji obiektów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości z przepisami innych aktów prawnych, w szczególności ustawy Prawo budowlane. Koncepcja ta jest zgodna z linią orzecniczą, a zwłaszcza orzeczeniami TK oraz spełnia od dawna wyrażane postulaty w tym zakresie. Pozytywnie należy ocenić również określenie budowli poprzez enumeratywne w dużej mierze wymienienie obiektów budowlanych, co powinno



zapobiec wielu sporom interpretacyjnym. Innym pozytywnym aspektem nowelizacji jest uregulowanie kontrowersyjnej kwestii opodatkowania zbiorników i silosów.

Jednakże ustawodawca nie ustrzegł się rozwiązań kontrowersyjnych i wywołujących niejasności. Wymienić przy tym trzeba odejście od linii orzeczniczej w kwestii powiązania obiektu

z gruntem i znacznego poszerzenia zakresu obiektów opodatkowanych, ryzykując jednocześnie rozbieżności interpretacyjne w zakresie uznania danego obiektu za budynek i budowlę. Pomimo enumeratywnego wymienienia znacznej części budowli, ustawodawca nie wyrugował do końca dowolności, wskazując jako opodatkowane budowle niedookreślone urządzenia

budowlane i techniczne, co w dużej mierze przekreśla wysiłek włożony w wymienienie obiektów opodatkowanych jako budowle.

Nowa ustawa pozwoli zakończyć spory w zakresie poszczególnych obiektów wywołujących kontrowersje, jednakże ustawodawca nie ustrzegł się rozwiązań, które spowodują nowe spory interpretacyjne.

## Dwa numery NIP to podwójne problemy!

POWAŻNE PROBLEMY ZWIĄZANE Z POSIADANIEM DWÓCH ODRĘBNYCH NUMERÓW NIP MAJĄ PRZEDSIĘBIORCY, W TYM PRZEDĘ WSZYSTKIM ODDZIAŁY PODMIOTÓW ZAGRANICZNYCH. OD KILKUNASTU LAT PRZYJMOWAŁO SIĘ BOWIEM, ŻE TACY PODATNICY SĄ ZOBOWIĄZANI DO PODWÓJNEGO ZGŁOSZENIA EWIDENCYJNEGO – ODRĘBNI NA POTRZEBY ROZLICZEŃ PODATKOWYCH ORAZ PRACOWNICZYCH.

Rodzi to dla nich istotne trudności, bo wpływa ono na wymiar praktyczny ich funkcjonowania w obrocie z kontrahentami.

Bardzo często wygląda to w ten sposób, że w wykazie podatników VAT (tzw. białej liście podatników VAT), widnieje numer NIP ze wskazaniem oznaczenia danego podmiotu jako przedsiębiorcy zagranicznego bez odniesienia się do funkcjonowania w Polsce poprzez zarejestrowany w KRS Oddział, z kolei w rejestrze przedsiębiorców KRS widnieje drugi z numerów NIP z odniesieniami do funkcjonowania danego podmiotu poprzez Oddział.

Część kontrahentów dokonuje weryfikacji podatnika posługując się odpisem KRS, w którym zawarty jest inny numer NIP niż numer NIP, którym podatek posługuje się chociażby w wystawianych przez siebie fakturach.

Kontrahenci wielokrotnie obawiają się, że powyższe rozbieżności mogą wywołać po ich stronie negatywne skutki w razie ewentualnej kontroli ze strony organów administracji skarbowej.

Kwestia ta ma przy tym zasadnicze znaczenie w kontekście mającego obowiązywać od 1 lipca 2026 r. KSeF.

Kluczowym polem w fakturze ustrukturyzowanej, pozwalającym na autoryzację podatnika w KSeF, jest identyfikator podatkowy NIP. Bez wskazania w polu NIP powyższego identyfikatora, obsługa faktury w ramach KSeF nie będzie możliwa.

**Jeśli napotykają Państwo podobne problemy w bieżącej działalności, zachęcamy do kontaktu z naszą kancelarią i ekspertami: Andrzejem Dmowskim, Oliwią Kasińską, Mikołajem Stanisławskim, którzy na pewno znajdą odpowiednie rozwiązanie!**

**Wiktor Klimiuk**

Radca prawny, doktor nauk prawnych,  
wykładowca na Uniwersytecie Warszaw-  
skim

**Słowa kluczowe:** parking, garaż,  
miejsce postojowe, budynek, bu-  
dowla, podatek od nieruchomości,  
działalność gospodarcza, użytko-  
wanie, TK, NSA, WSA, orzecznictwo  
sądowe

## OPODATKOWANIE MIEJSC POSTOJOWYCH, GARAŻY I PARKINGÓW

Kwestia opodatkowania parkingów, garaży i miejsc postojowych od wielu lat wzbudza kontrowersje i niejednokrotnie znajdowała rozstrzygnięcie w orzeczeniach sądów administracyjnych, a nawet Trybunału Konstytucyjnego. Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest dobrym przyczynkiem do usystematyzowania wiedzy w tym zakresie.

### Definicje miejsc postojowych, garaży i parkingów

W prawie nie funkcjonują legalne definicje garażu oraz miejsca postojowego, natomiast w odniesieniu do parkingu istnieje jedynie definicja pochodząca z aktu niższego niż ustawa rządu (z rozporządzenia ministra). Aby określić przedmiot opodatkowania, należy zatem sięgnąć również do potocznego rozumienia tych terminów oraz do orzecznictwa sądów administracyjnych.

Za garaż uważa się generalnie pomieszczenie lub budynek służący do przechowywania pojazdów takich jak samochody, motocykle, rowery itp. Garaże są zwykle wyposażone w bramy lub drzwi umożliwiające łatwy wjazd i wyjazd pojazdom oraz zapewniające bezpieczne przechowywanie. W orzecznictwie natomiast wskazuje się, że o trwałym związaniu obiektu budowlanego z gruntem przesądzą przede wszystkim jego cechy konstrukcyjne, wskazujące, że nie jest on przeznaczony do przenoszenia. W związku z powyższym za garaż nie będzie można uznać tymczasowego obiektu budowlanego, który nie jest trwale związany z gruntem (vide: Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 12.11.2015 r., II OSK 573/14). Garaż zatem uważa się za budynek lub ewentualnie część budynku.

Definicję parkingu można znaleźć w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2022 r. poz. 1225). Zgodnie z art. 3 pkt 25 przez parking należy rozumieć wydzieloną powierzchnię terenu przeznaczoną do postoju i parkowania samochodów, składającą się ze stanowisk postojowych oraz do-

jazdów łączących te stanowiska, jeżeli takie dojazdy występują.

Wspominane rozporządzenie, mimo że reguluje też kwestie związane z miejscami postojowymi, nie ustanawia ich definicji. W potocznym rozumieniu miejsca postojowe to wydzielona powierzchnia terenu lub lokalu przeznaczona do postoju pojazdów mechanicznych. Jako taka może być częścią garażu albo parkingu. W rozporządzeniu wspomniane jest również, że miejsca postojowe mogą się znajdować w zadaszonych i otwartych garażach wielopoziomowych (§ 19 ust. 2).

### Garaż jako budynek

Niemniej warunkiem opodatkowania danego obiektu podatkiem od nieruchomości jest wymienienie tego obiektu lub jego opisanie w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm., dalej: „U.p.o.l.”).

W odniesieniu do garażu w U.p.o.l. wprost jest wymieniony jedynie garaż podziemny jako kondygnacja podlegająca opodatkowaniu (art. 1a ust. 5 U.p.o.l.). Jednakże stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 1 U.p.o.l. przez budynek należy rozumieć obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem

technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Pomijając przesłanki negatywne, które odnoszą się do zbiorników i silosów, aby dany obiekt mógł być uznany za budynek, musi spełniać następujące cechy:

- być wzniesiony w wyniku robót budowlanych,
- być trwale związany z gruntem i posiadać fundament,
- być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadać dach.

Pierwszy warunek należy uznać za spełniony, jeżeli obiekt został wybudowany w miejscu przeznaczenia, a nie wykonany w innym miejscu i przywieziony w miejsce docelowe. Generalnie większość garaży spełnia ten warunek. Pewne wątpliwości dotyczą praktycznie tylko kwestii opodatkowania niewielkich blaszanych garaży, które zdaniem podatników nie zostały wzniesione, ale wykonane. Sądy w sprawach związanych z prawem budowlanym, do którego odsyłała ówczesnie U.p.o.l., często przyjmowały stanowisko, że tzw. blaszaki stanowią obiekty tymczasowe, a nie budynki (np. wyrok NSA z 01.04.2011 r. II OSK 576/10, wyrok NSA z 30.06.2017 r. II OSK 1324/16). W obecnym stanie prawnym interpretacja tego typu obiektów nie stała się bardziej przejrzysta. W dalszym ciągu w odniesieniu do tych obiektów kluczowe jest rozstrzygnięcie, czy został on wzniesiony, czy wykonany.

Powiązany z pierwszą przesłanką jest również drugi warunek, czyli trwałe związanie z gruntem i posiadanie fundamentów. Zgodnie z przyjętą przez ustawodawcę szeroką definicją związanie z gruntem rozumiane jako takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym

niezależnym od działania człowieka mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce (art. 1a ust. 2c U.p.o.l.). Przesłankę tę spełnia zarówno garaż podziemny, garaż wolnostojący oraz garaż wielopoziomowy.

Inaczej jednak należy ocenić spełnienie przesłanki trzeciej, czyli posiadanie ścian i dachu. Przesłankę tę spełniają wolnostojące zadaszone garaże. Garaże podziemne natomiast są opodatkowane jako kondygnacja, a więc jako część innego budynku. Garaże wielopoziomowe nie spełniają natomiast zazwyczaj definicji budynku ze względu na brak ścian, a czasami również dachu. Na tym tle niejednokrotnie dochodziło do sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, gdyż różnica między garażem wolnostojącym posiadającym ściany i dach a garażem wielopoziomowym często nie jest jednoznaczna. Jako przykład można podać wybudowanie w garażu wielopoziomowym kilku ścian pokrywających tylko część powierzchni obiektu lub wybudowanie niewielkich ścian zakończonych barierkami i pozostawiających przestrzeń pomiędzy ścianą i dachem. Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje, że w tych przypadkach nie można uznać garażu wielopoziomowego za budynek (np. wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 maja 2012 r. I SA/Ke 172/12, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 września 2009 r. III Sa/Po 46/09, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lutego 2012 r. I SA/GL 604/11, wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r. II FSK 2014/09). Zaznaczyć należy, że przedmiotowe orzeczenia dotyczyły poprzedniej definicji budynku i budowli, jednakże w tym zakresie definicja budynku pozostała bez zmian.

Za budynek nie można też uznać garażu usytuowanego na dachu budynku – ze względu na brak zarówno ścian, jak i dachu.

## Parking jako budowla

W odniesieniu do parkingu ustawodawca wymienia tego rodzaju obiekty jako budowle. Zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. budowla to:

*a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,*

*b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,*

*c) urządzenie budowlane – przyłtęcze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit., a niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,*

*d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,*

*e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową – wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.*

We wspomnianym załączniku nr 4 pod pozycją 24 znajdują się: „parking znajdujący się poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie”.

Takie zdefiniowanie parkingu wskazuje, że parking może istnieć poza budynkiem. Należałoby wobec tego zadać py-



tanie, czym różni się parking od garażu poza budynkiem. Pytanie tym trudniejsze, że ustawodawca nie podaje definicji tych dwóch obiektów w U.p.o.l. Nie ułatwi rozróżnienia również praktyka. W rzeczywistości inwestorzy często zamiennie używają pojęcia „garażu” i „parkingu” w odniesieniu zwłaszcza do obiektów wolnostojących. Z treści ustawy i orzecznictwa można wywnioskować, że oba te obiekty składają się z miejsc postojowych (również niezdefiniowanych w żadnym akcie prawnym, a w treści U.p.o.l. w ogóle niewystępujące), natomiast rozróżnienie tych dwóch obiektów polega na tym, że garaż jest budynkiem lub jego częścią (jako kondygnacja), natomiast parking jest budowlą.

Zgodnie z takim rozróżnieniem za parking będący budowlą można uznać miejsca postojowe posadowione poza budynkiem, nieposiadające ścian ani dachu. Wprowadzie opis taki pasuje również do placu postojowego, jednak, jako że oba obiekty są tak samo sklasyfikowane, nie implikuje to problemów prawnych.

Istotną kwestią jest natomiast sklasyfikowanie garaży lub parkingów wielopoziomowych. Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU. A/2018, poz. 2), jeżeli coś można uznać za budynek, to nie można tego uznać za budowlę. Wyrok ten pomimo zmiany ustawy zachowuje swoją moc. Gdyby więc taki obiekt można było uznać za garaż – budynek, to nie można by już badać, czy jest budowlą. Ponieważ jednak, jak było wspomniane wcześniej, obiekt taki zazwyczaj nie może być uznany za budynek, to należy zbadać, czy może on zostać uznany za parking – budowlę w rozumieniu pozycji nr 24 załącznika 4 U.p.o.l.

Warunkiem uznania za budowlę jest wzniesienie danego obiektu za pomocą robót budowlanych. Ma to rozróżnić rzeczywistą budowlę obiektu od wykonania danego obiektu w innym miejscu

i dopiero następnie przywiezienie go do miejsca docelowego. W przypadku parkingu wielopoziomowego nie ulega wątpliwości, iż jest on wybudowany.

Obiekt powinien również zapewniać możliwość korzystania zgodnie z przeznaczeniem. Ponieważ parking nie jest zdefiniowany w U.p.o.l., posłtkowo należy sięgnąć po definicję z rozporządzenia przytoczonego na początku artykułu. Zgodnie z tą definicją, parkingiem będzie wydzielona powierzchnia terenu przeznaczona do postoju i parkowania samochodów, składająca się ze stanowisk postojowych oraz dojazdów łączących te stanowiska. Parking wielopoziomowy taką definicję spełnia. Uznać zatem należy, że tego typu konstrukcja, niezależnie od tego, czy nazywana będzie garażem, czy parkingiem, będzie rozpoznana jako budowla na gruncie U.p.o.l.

Należy poruszyć kwestię możliwości opodatkowania jako budowli parkingów w podziemiach oraz na dachach. Odnośnie do pierwszego: podstawowym warunkiem byłby brak możliwości uznania obiektu za budynek, tymczasem zgodnie z U.p.o.l. garaż podziemny jest traktowany jako kondygnacja budynku. Ponownie wydaje się, że słowo garaż i parking są używane przemiennie. Również próba określenia parkingu podziemnego jako budowli w budynku nie jest prawidłowa, gdyż prowadziłaby do wyeliminowania tego typu obiektów z opodatkowania jako budynku, co byłoby niezgodne z przytoczonym wyrokiem TK oraz samą definicją budowli (obiekt niebędący budynkiem). Parking podziemny będzie więc de facto traktowany jako garaż będący częścią budynku na gruncie U.p.o.l.

W odniesieniu do parkingu na dachu nie ulega wątpliwości, że obiekt taki nie jest budynkiem ze względu na brak ścian i dachu. Brak jest natomiast jednoznacznego stanowiska orzecznictwa w zakresie uznania tego obiektu za budowlę. Zgodnie np. z wyrokiem

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 17 września 2015 r. (sygn. akt I SA/Ol 389/15) parking takiego nie można utożsamiać z dachem budynku, gdyż pełni inną rolę i wymaga specjalnej nawierzchni i ciągów komunikacyjnych, wobec czego można go uznać za budowlę. Odmiennie stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 14 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/Kr 284/18), uznając, że parking i plac postojowy w swojej istocie powinny znajdować się poza budynkiem, niemożliwe jest więc uznanie parkingu na dachu budynku za odrębną budowlę. Wydaje się jednak, że na gruncie znowelizowanej definicji budowli to stanowisko WSA w Krakowie wydaje się słuszne, gdyż ustawodawca wprost stanowi, że budowlą jest parking znajdujący się poza budynkiem.

Zaznaczyć trzeba, że parking jako budowla będzie opodatkowany jedynie w przypadku, kiedy jest związany z działalnością gospodarczą.

W U.p.o.l. nie jest natomiast wspomniane miejsce postojowe. Jednakże przedstawione powyżej warianty opodatkowania garażu i parkingu wyczerpują w sumie również pulę obiektów uznawanych za miejsca postojowe. Będą one zatem opodatkowane jako parking lub garaż, w zależności od tego, gdzie się znajdują.

### **Użytkowanie zgodne z przeznaczeniem**

Przesłanką do uznania obiektu za budynek lub budowlę jest jego użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem. W przypadku budowli przesłanka ta będzie istotna także w odniesieniu do ustalenia stawki.

Samo pojęcie „użytkowania zgodnie z przeznaczeniem” nie jest zdefiniowane i pozostawia szeroki zakres do interpretacji. Jeżeli bowiem np. budowla w postaci parkingu wielopoziomowego była wykorzystywana jako magazyn, to



teoretycznie nie spełniałaby warunku uznania za budowlę. Inną kwestią pozostaje tu odpowiedzialność z tytułu nadzoru budowlanego, jeżeli zmiana została dokonana samowolnie. Jeżeli natomiast zmiana nie była samowolna, to obiekt może ewentualnie zostać sklasyfikowany jako inna budowla. Podobna sytuacja może zajść, jeżeli np. prywatny garaż jest wykorzystywany jako magazyn. Zmiana taka z reguły nie jest nigdzie zgłaszana, jednocześnie pomieszczenie nie jest wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem. Wydaje się, że kluczowe znaczenie będzie miało rzeczywiste przeznaczenie tego pomieszczenia. Jednakże w odniesieniu do garażu znajdującego się w budynku, nawet w sytuacji, kiedy obiekt nie będzie garażem w rozumieniu U.p.o.l., to nadal może być budynkiem lub jego częścią opodatkowaną tą samą stawką co reszta budynku, w którym się znajduje.

### Garaże – jaka stawka podatku?

W odniesieniu do budowli kontrowersji nie budzi stawka, wynosi ona tyle samo dla każdej budowli. Inaczej jest w odniesieniu do budynku. Ustawodawca uzależnia stawkę od przeznaczenia budynku. W przepisie art. 5 ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. ustawodawca wskazuje, że stawka nie może przekroczyć rocznie:

a) *mieszkalnych* – 0,51 zł 1920) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,

b) *związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej* – 17,31 zł 1921) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,

c) *zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym* – 8,06 zł 1922) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,

d) *związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o*

*działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń* – 4,27 zł 1923) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,

e) *pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego* – 5,78 zł 1924) od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Najczęściej spotykane są stany faktyczne z lit. a, b i e.

Ważnym elementem wpływającym na opodatkowanie jest zatem położenie danego miejsca postojowego lub garażu. Mogą być one częścią budynku mieszkalnego, częścią budynku wykorzystywanego do działalności gospodarczej lub być osobną nieruchomością albo częścią nieruchomości niewykorzystywanej ani na cele mieszkalne, ani na potrzeby działalności gospodarczej.

Najmniej skomplikowana kwestia dotyczy garażu i miejsc postojowych w budynkach, w których wykonuje się działalność gospodarczą. Jeżeli budynek lub jego część jest związany z działalnością gospodarczą, to obłożony jest najwyższą stawką podatku (stawka od działalności gospodarczej). Jeżeli budynek jest związany z działalnością gospodarczą, to zazwyczaj znajdujące w nim miejsce postojowe, parking lub garaż będący oddzielnym pomieszczeniem również będą związane z działalnością gospodarczą. Wprawdzie możliwe jest udowodnienie przez podatnika, że ta część budynku nie jest wykorzystywana do działalności gospodarczej, ale w praktyce jest to bardzo mało prawdopodobne, a organy podatkowe przyjmują zazwyczaj, że położenie miejsca postojowego w budynku służącym do działalności gospodarczej jest równoznaczne z wykorzystaniem miejsca postojowego do działalności gospodarczej.

Niezależnie od położenia garażu, jeżeli jest on związany z wykonywaniem

działalności gospodarczej, to będzie opodatkowany stawką od działalności gospodarczej. Jeszcze kilka lat temu organy podatkowe uznawały budynki za związane z działalnością gospodarczą jedynie ze względu na sam fakt posiadania garażu przez osobę prawną, jednakże Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24.02.2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 401) uznał takie podejście za błędne, wobec czego obecnie organ podatkowy winien każdorazowo sprawdzać, czy dany budynek jest wykorzystywany do działalności gospodarczej czy też nie.

Nowelizacja U.p.o.l. zmieniła stawkę opodatkowania dla garaży i miejsc postojowych znajdujących się w budynkach mieszkalnych. Na mocy poprzedniego brzmienia U.p.o.l. takie garaże i miejsca postojowe były de facto opodatkowywane stawką od budynków pozostałych (zwłaszcza w sytuacji, kiedy garaż miał odrębną księgę wieczystą), co stało się kanwą odwołań skarg wielu podatników. Ostatecznie zaowocowały one wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18.10.2023 r., (SK 23/19), zgodnie z którym każde miejsce postojowe i garaż znajdujący się w budynku mieszkalnym jest opodatkowywany na zasadzie budynku użytkowanego na cele mieszkalne. W praktyce stosowanie tego wyroku przez organy podatkowe nie było jednolite, wobec czego przy okazji nowelizacji ustawodawca zapisał zasadę ustaloną przez TK wprost w ustawie. Zgodnie z przepisem z art. 1a ust. 2c U.p.o.l. za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku. Oznacza to również, że oprócz garaży opodatkowane niższą stawką od lokali mieszkalnych będą też miejsca do przechowywania np. rowerów.

Ostatnią kategorią są garaże wolnostojące. Pojęcie odnosi się oczywiście do garaży będących budynkami. W obecnym stanie prawnym nie ma podstaw do opodatkowania tych obiektów

tów podatkiem od nieruchomości w stawce od budynków mieszkalnych. Wspomniany powyżej przepis dotyczy bowiem jedynie garaży będących częścią budynku mieszkalnego a nie wolnostojących. Nawet jeżeli część mieszkańców danego bloku ma miejsca postojowe w garażu podziemnym, a część w wolnostojącym, to będą musieli zapłacić podatek w odmiennej wysokości. Wydaje się, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby uzależnić opodatkowanie także tych garaży stawką od budynków mieszkalnych, jeżeli są związane z zamieszkiwaniem w danym miejscu, biorąc pod uwagę, że ustawodawca opodatkowuje stawką od działalności gospodarczej garaże wolnostojące niezależnie od ich położenia, jeżeli tylko są związane z działalnością gospodarczą. Jednak pozostaje to jedynie postulatem de lege ferenda, a obecne przepisy nie przewidują takiego rozwiązania i właściciele tego typu garaży muszą płacić podatek od nieruchomości w stawce od budynków pozostałych.

W odniesieniu do opodatkowania wolnostojących garaży warto wspomnieć jeszcze o kwestii opodatkowania garaży umiejscowionych na działkach leśnych lub rolnych. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. a i b zwolnione z opodatkowania są budynki gospodarcze lub ich części służące działalności leśnej lub rybackiej albo położone na gruntach

gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej. Rozstrzygnięcia wymaga w tym przypadku kwestia, czy garaże są budynkami gospodarczymi. Definicji budynku gospodarczego ustawodawca nie podaje ani w U.p.o.l., ani w ustawach o podatku rolnym, ani leśnym. Definicję budynku gospodarczego można znaleźć natomiast w prawie budowlanym. Zgodnie § 3 pkt 8 powołanego wcześniej Rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, budynkiem gospodarczym jest budynek przeznaczony do niezawodowego wykonywania prac warsztatowych oraz do przechowywania materiałów, narzędzi, sprzętu i płodów rolnych służących mieszkańcom budynku mieszkalnego, budynku zamieszkania zbiorowego, budynku rekreacji indywidualnej, a także ich otoczenia, a w zabudowie zagrodowej przeznaczony również do przechowywania środków produkcji rolnej i sprzętu oraz płodów rolnych. Pełni on wobec tego inną rolę niż garaż. Zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych „kwalifikacji obiektu jako gospodarczego funkcja gospodarcza winna być dominująca i podstawowa. Garaż jest obiektem z zasady służącym przechowywaniu pojazdów. W garażu, oprócz samochodu, może być przechowywany inny sprzęt, nie decyduje to jed-

nak o zmianie podstawowej funkcji obiektu jako garażu” (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 maja 2009 r., II SA/Gl 1189/08). Podobnie uznał Sąd Administracyjny w Białymstoku w orzeczeniu z dnia 18 lutego 2014 r., II SA/Bk 895/13, „właściciel lub zarządca obiektu budowlanego jest obowiązany użytkować obiekt zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 5 ust. 2 pr. bud. Użytkowanie zaś obiektu budowlanego zgodnie z zasadami art. 5 ust. 2 pr. bud. to użytkowanie zgodne z przeznaczeniem obiektu budowlanego. Każdego zatem rodzaju działalność zmieniająca pierwotną funkcję (przeznaczenie) obiektu budowlanego będzie przejawem zmiany sposobu jego użytkowania”. Biorąc pod uwagę również zawarte w definicji budynku w U.p.o.l. użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem należy uznać, że aby garaż mógł być uznany za budynek gospodarczy w rozumieniu U.p.o.l., musi przestać pełnić funkcję garażu, co oznacza stricte, że garaż nie może być na podstawie przytoczonych przepisów zwolniony z opodatkowania.

Podsumowując, opodatkowanie miejsca postojowego zależy od jego umiejscowienia w garażu lub na parkingu, w budynku mieszkalnym lub poza nim oraz od tego, czy jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

## **„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”**

**Cykl ukazowania się:** kwartalnik

### **Redakcja:**

Dr Andrzej Dmowski – redaktor naczelny, [andrzej.dmowski@russellbedford.pl](mailto:andrzej.dmowski@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
Maja Kluczyńska – sekretarz redakcji, [maja.kluczynska@russellbedford.pl](mailto:maja.kluczynska@russellbedford.pl), tel. 22 276 61 80  
<http://www.russellbedford.pl/>

### **Skład i łamanie:**

Doce System Solutions sp. z o.o., [www.doce.com.pl](http://www.doce.com.pl)

**Rada Naukowa:** prof. dr hab. Andrzej Patulski, dr n. pr. Patryk Kuzior

**Recenzenci:** dr Rafał Nawrot, radca prawny Michał Gendek

### **Wydawca**

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

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

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

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

Autor wyraża zgodę na wyłączne przeniesienie praw autorskich i wydawniczych dotyczących artykułów publikowanych w miesięczniku „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn” na Russell Bedford Poland Sp. z o.o., al. Jerozolimskie 123A, 02-018 Warszawa.

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

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

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

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

# **Doradztwo Prawne i Podatkowe**

## **RB BIULETYN**