

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

W numerze:

Aleksandra Księżyk

**Zmiana przeznaczenia nieruchomości na cele nieleśne  
w konsekwencji zmiany granic i powierzchni lasów  
na etapie ustalania uproszczonego planu urządzenia lasu**

Michał Skwarek

**Ustanowienie pełnomocnikiem spółki z o.o. innego  
członka jej zarządu do zawarcia umowy między  
członkiem zarządu a spółką oraz w sporze z nim**

Paweł Dymlang

**Osoba fizyczna podatnikiem VAT przy zbywaniu  
nieruchomości – okoliczności świadczące  
o profesjonalnym charakterze podejmowanych  
działań w świetle najnowszych orzeczeń**

Nr 8 (25) sierpień 2020

ISSN 2545-2738



Pandemia tzw. koronawirusa (SARS-CoV-2, COVID-19) zmienia bardzo wiele aspektów prawa. Przepisy mające dać wsparcie pracownikom, przedsiębiorcom, pracodawcom i innym podmiotom gospodarczym, wprowadzone specustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 374), zwaną: „Tarczą Antykryzysową” nie spełniły do końca oczekiwań przedsiębiorców, dlatego zdecydowano o uzupełnieniu Tarczy Antykryzysowej głównie poprzez rozszerzenie istniejących rozwiązań, oraz konkretną pomoc finansową dla przedsiębiorców, co znalazło częściowo odzwierciedlenie w treści ustawy o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (zwana: „Tarczą Finansową” lub „Tarczą 2.0”).



# Pobierz nasz bezpłatny poradnik dla przedsiębiorców z zakresu tarczy antykryzysowej

[russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf](https://russellbedford.pl/images/pdf/poradnik-antykryzysowy.pdf)

## Polecamy

### Zmiana przeznaczenia nieruchomości na cele nieleśne w konsekwencji zmiany granic i powierzchni lasów na etapie ustalania uproszczonego planu urządzenia lasu

Aleksandra Księżyk

*Z orzecznictwa dotyczącego przepisów ustawy o lasach wynika, że w postępowaniu związanym z projektem uproszczonego planu urządzenia lasu i jego przyjęciem, jak najbardziej możliwe i zasadne jest kwestionowanie przez właścicieli nieruchomości sklasyfikowanych jako leśne objęcia ich tym planem z uwagi na fakt, że nie są faktycznie lasem w rozumieniu art. 3 ust. 1 tejże ustawy.*

**Patrz str. 22**

### Osoba fizyczna podatnikiem VAT przy zbywaniu nieruchomości – okoliczności świadczące o profesjonalnym charakterze podejmowanych działań w świetle najnowszych orzeczeń

Paweł Dymłang

Uznanie osoby fizycznej zbywającej nieruchomość jako podatnika VAT od lat jest przedmiotem kontrowersji. Złożoność okoliczności towarzyszących takim czynnościom, będących przedmiotem każdorazowych analiz i powodujących częstokroć spory z organami podatkowymi, owocuje jednak coraz bogatszym orzecznictwem.

**Patrz str. 4**

### Świadczenia nieodpłatne w PIT

Paweł Boś

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji pojęcia „świadczenie nieodpłatne”. W celu wyjaśnienia tej definicji trzeba sięgnąć do Kodeksu cywilnego oraz zapoznać się z orzeczeniami sądów, a także interpretacjami organów podatkowych. Autor w swoim opracowaniu odwołuje się do tych wyroków oraz interpretacji. Należy pamiętać, iż rozstrzygnięcie kwestii, czy w danym wypadku podatnik uzyskuje nieodpłatne świadczenie, wymaga zawsze szczegółowej analizy stanu faktycznego przez organy podatkowe.

**Patrz str. 34**

### Ustanowienie pełnomocnikiem spółki z o.o. innego członka jej zarządu do zawarcia umowy między członkiem zarządu a spółką oraz w sporze z nim

Michał Skwarek

*Nadal zagadnieniem spornym pozostaje kwestia, czy pełnomocnikiem spółki wybranym przez zgromadzenie wspólników w trybie art. 210 § 1 Kodeksu spółek handlowych może być inny członek jej zarządu czy też norma tego artykułu obejmuje swoim zakresem także pozostałych członków zarządu spółki, którzy nie są stroną umowy lub sporu ze spółką.*

**Patrz str. 29**

## Spis treści

### PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

*Paweł Dymłang*

Osoba fizyczna podatnikiem VAT przy zbywaniu nieruchomości – okoliczności świadczące o profesjonalnym charakterze podejmowanych działań w świetle najnowszych orzeczeń..... 4

*Wojciech Kaczmar*

Ulga IP Box..... 7

### PUBLIKACJE RECENZOWANE

*Aleksandra Księżyk*

Zmiana przeznaczenia nieruchomości na cele nieleśne w konsekwencji zmiany granic i powierzchni lasów na etapie ustalania uproszczonego planu urządzenia lasu..... 22

### JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

*Michał Skwarek*

Ustanowienie pełnomocnikiem spółki z o.o. innego członka jej zarządu do zawarcia umowy między członkiem zarządu a spółką oraz w sporze z nim ..... 29

*Paweł Boś*

Świadczenia nieodpłatne w PIT ..... 34

### ARTYKUŁY I OPINIE

*Tobiasz Szczęsny*

Instrukcja opodatkowania wygranych w konkursach – obowiązki po stronie płatnika i podatnika ..... 38

## Drodzy Czytelnicy

**Jest to dwudzieste piąte wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w formie papierowej i elektronicznej.**

Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt zmian w podatku od towarów i usług, które wejdą w życie 1 stycznia 2021 r. Pakiet Slim VAT (*Simple Local And Modern VAT*) ma służyć uproszczeniu przepisów dotyczących rozliczania tego podatku. W nowelizacji postanowiono m.in. zlikwidować wymóg potwierdzenia otrzymania faktury korygującej in minus przez nabywcę towarów bądź usługobiorcę. Podatnik będzie mógł zatem dokonać obniżenia podstawy opodatkowania w chwili wystawienia takiej faktury. Z posiadanej przez niego dokumentacji musi jednak wynikać, że uzgodnił z tym nabywcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tychże usług. Resort zwraca przy tym uwagę, że ważne znaczenie mają ustalenia między kontrahentami, a nie tylko samo wystawienie faktury; istotne są bowiem inne dowody świadczące o obniżeniu podstawy opodatkowania, np. takie jak aneksy do umów czy też korespondencja handlowa. Gdyby podatnik w danym okresie rozliczeniowym nie posiadał takiej dokumentacji, to obniżenia podstawy opodatkowania dokona za ten okres, w którym dokumentację tę uzyska.

Inna, praktyczna zmiana dotyczy dłuższego terminu odliczania VAT przez podatników na bieżąco. Zgodnie z dotychczasową regulacją, jeśli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w określonych terminach, może obniżyć tę kwotę w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Jak zauważa ministerstwo, po tym terminie nie ma już możliwości odliczenia podatku naliczonego na bieżąco i potrzebna jest korekta deklaracji. W nowelizacji znalazł się zapis, w myśl którego, jeżeli podatnik nie obniżył powyższej kwoty w pierwszym okresie rozliczeniowym, w którym przysługiwało mu to prawo, może to zrobić za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych. W ten sposób czas na odliczenie VAT wydłuży się do czterech miesięcy.

W tym numerze Biuletynu poruszamy kwestie dotyczące: zmiany przeznaczenia nieruchomości na cele nieleśne w konsekwencji zmiany granic i powierzchni lasów na etapie ustalania uproszczonego planu urządzenia lasu; ustanowienia pełnomocnikiem spółki z o.o. innego członka jej zarządu do zawarcia umowy między członkiem zarządu a spółką oraz w sporze z nim; świadczeń nieodpłatnych w PIT; ulgi IP Box; osoby fizycznej jako podatnika VAT przy zbywaniu nieruchomości – okoliczności świadczących o profesjonalnym charakterze podejmowanych działań w świetle najnowszych orzeczeń; instrukcji opodatkowania wygranych w konkursach – obowiązków po stronie płatnika i podatnika.



*Życzę Państwu dużo zdrowia  
i pożytecznej lektury!*

*Dr Andrzej Dmowski*

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

### Paweł Dymłang

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym; prowadzi własną kancelarię ([www.kancelariadymlang.pl](http://www.kancelariadymlang.pl)). Trener i wykładowca z prawa podatkowego. Autor licznych publikacji prasowych i książkowych.

**Słowa kluczowe:** VAT, podatek od towarów i usług, nieruchomości, zbywanie nieruchomości, nabycie nieruchomości, podatnicy, osoba fizyczna, działalność gospodarcza, odliczenie podatku, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## OSOBA FIZYCZNA PODATNIKIEM VAT PRZY ZBYWANIU NIERUCHOMOŚCI – OKOLICZNOŚCI ŚWIADCZĄCE O PROFESJONALNYM CHARAKTERZE PODEJMOWANYCH DZIAŁAŃ W ŚWIELE NAJNOWSZYCH ORZECZEŃ

Uznanie osoby fizycznej zbywającej nieruchomość jako podatnika VAT od lat jest przedmiotem kontrowersji – takie stwierdzenie należy uznać za truizm. Złożoność okoliczności towarzyszących takim czynnościom, będących przedmiotem każdorazowych analiz i powodujących częstokroć spory z organami podatkowymi, owocuje jednak coraz bogatszym orzecznictwem. Celem niniejszej publikacji jest wskazanie czynników, które implikują uznanie czynności zbywania nieruchomości przez osobę fizyczną za dokonywane w ramach prowadzonej działalności oraz uznanie osoby, która je przeprowadza – za podatnika VAT.

### 1. Osoba fizyczna zbywająca nieruchomość jako podatnik

Zgodnie z treścią art. 15 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług<sup>1</sup> (dalej: u.p.t.u.) podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza – w myśl art. 15 ust. 2 u.p.t.u. – obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Definicja działalności gospodarczej zawarta w ustawie ma charakter uniwersalny, pozwalający na objęcie pojęciem „podatnika” tych wszystkich podmiotów, które prowadzą określoną działalność, występując w profesjonalnym obrocie gospodarczym. Należy stwierdzić, analizując powyższe przepisy, że dostawa towarów podlegać będzie opodat-

kowaniu podatkiem od towarów i usług wyłącznie wówczas, gdy dokonywana będzie przez podmiot mający status podatnika, a dodatkowo działającego w takim charakterze w odniesieniu do danej transakcji.

Istotne dla określenia, że w odniesieniu do konkretnej dostawy mamy do czynienia z podatnikiem podatku od towarów i usług jest stwierdzenie, iż prowadzi on działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.t.u.

Tym samym, mając na uwadze treść komentowanych przepisów, niewątpliwie właściwe jest wykluczenie z grona podmiotów mających status „podatnika” osób fizycznych, które dysponują swoim majątkiem osobistym/prywatnym, tj. majątkiem, który nie został nabyty w celu odsprzedaży lub wykonywania innych czynności w ramach działalności gospodarczej.

### 2. Co to jest majątek prywatny?

Dla uznania danego majątku za prywatny istotny jest sposób jego wykorzystania i charakter działań podejmowanych w odniesieniu do niego w całym okresie posiadania przez dany podmiot. Aby móc uznać majątek za prywatny, musi być on w całym okresie po-

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2020 poz. 106 ze zm.

siadania wykorzystywany wyłącznie do celów prywatnych. Powyższą tezę potwierdził w swoim orzeczeniu Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>2</sup>, które dotyczyło kwestii opodatkowania sprzedaży przez osobę będącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, części majątku niewykorzystywanej do prowadzonej działalności gospodarczej, a służącej jej wyłącznie do celów prywatnych. W treści orzeczenia wskazano, że »majątek prywatny« to taka część majątku danej osoby fizycznej, która nie jest przez nią przeznaczona ani wykorzystywana dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

Zasadniczo, jeśli osoba fizyczna dokonuje sprzedaży swojego majątku osobistego, a czynność ta wykonywana jest okazjonalnie i nie zmierza do nadania jej stałego charakteru, nie oznacza to prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 u.p.t.u. Nie jest podatnikiem VAT ten, kto jako osoba fizyczna dokonuje jednorazowych lub okazjonalnych transakcji, za które nie jest przewidziana ściśle regularna zapłata oraz nie prowadzi zorganizowanej czy zarejestrowanej działalności gospodarczej.

Dokonywanie określonych czynności poza sferą prowadzonej działalności gospodarczej również nie pozwala na uznanie danego podmiotu za podatnika w zakresie tych czynności.

Przyjęcie, że dany podmiot sprzedając grunt działa w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec) wymaga ustalenia, czy jego działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową – profesjonalną<sup>3</sup>.

### 3. Profesjonalny charakter podejmowanych działań

Problem odnoszący się do rozstrzygnięcia, czy sprzedaż działek jest sprzedażą majątku osobistego, czy też stanowi sprzedaż realizowaną przez podatnika prowadzącego w tym zakresie działalność gospodarczą, był również przedmiotem orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 września 2011 r. (sprawy połączone C-180 Jarośław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów oraz C-181/10 Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie). Z wyroków tych wynika, że za podatnika należy uznać osobę, która w celu dokonania sprzedaży gruntów angażuje podobne środki, wykazując aktywność w przedmiocie zbycia nieruchomości, porównywalną do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem, tj. działania wykraczające poza zakres zwykłego zarządu majątkiem prywatnym.

Chodzi tu przykładowo o nabycie terenu przeznaczonego pod zabudowę, jego uzbrojenie, wydzielenie dróg wewnętrznych, działania marketingowe podjęte w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy terenu, czy wystąpienie o opracowanie planu zagospodarowania przestrzennego dla sprzedawanego obszaru, prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie usług deweloperskich lub innych tego rodzaju usług o zbliżonym charakterze. Przy czym na tego rodzaju aktywność »handlową« wskazywać musi ciąg powyżej przykładowo przytoczonych okoliczności, a nie stwierdzenie jedynie faktu wystąpienia pojedynczych z nich.

### 4. Istotne okoliczności towarzyszące zbyciu, a nie nabyciu nieruchomości

Dla uznania osoby fizycznej zbywającej nieruchomość za podatnika VAT bez znaczenia jest przykładowo okoliczność, że nabycie nieruchomości, które następnie dzielono na mniejsze działki, nastąpiło dla celów działalności rolniczej i tym samym nabycia gruntów osoba fizyczna nie dokonywała z zamiarem ich sprzedaży. Istotne są okoliczności towarzyszące nie nabyciu nieruchomości, lecz jej sprzedaży<sup>4</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoich orzeczeniach<sup>5</sup> wielokrotnie wskazywał, że jeżeli majątek prywatny ostatecznie ma posłużyć do realizacji działalności gospodarczej, to ulega w ten sposób niejako przekształceniu (wyzuciu) z normalnego właścicielskiego nim zarządzania na jego zawodowe (profesjonalne) wykorzystanie w celach handlowych czy usługowych. Intencja pierwotnie towarzysząca jego nabywaniu nie wyklucza późniejszego odmiennego jego traktowania.

### 5. Prawo do odliczenia podatku i uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy

Również kwestie związane z odliczaniem podatku naliczonego nie determinują zakwalifikowania danych czynności do wykonywanych w ramach działalności gospodarczej, natomiast świadczą o angażowaniu środków w celu przygotowania gruntu do sprzedaży, tj. poniesienia wydatków na przygotowanie gruntów do sprzedaży. O czym była mowa powyżej, jako czynności sprzedającego przybierające formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną uznaje

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

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

4 Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z 5 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Bd 732/19.

5 Wyroki NSA z 4 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1855/15 i z 6 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1451/15.

się w świetle orzeczeń sądów m.in. użycie decyzji o warunkach zagospodarowania terenu (zabudowy)<sup>6</sup>.

### 6. Brak zysku

Nie ma również znaczenia przy kwalifikacji podejmowanych przez osobę fizyczną czynności, czy w momencie nabycia nieruchomości zamiarem właściciela było przeznaczenie jej do sprzedaży z zyskiem. Najważniejsza jest bowiem ocena, czy podatnik podjął działania mające charakter ciągły, zorganizowany, nakierowany na uzyskanie zysku sprzedaży nieruchomości. Jak najbardziej możliwa jest sytuacja, w której podmiot, nabywając grunty na potrzeby prywatne, zmieni później ich przeznaczenie,

angażując siły i środki podobne do tych, które angażują podmioty profesjonalnie, zajmujące się obrotem nieruchomościami. Podzielenie przeciwnego stanowiska oznaczałoby, że nabycie gruntu do celów osobistych, prywatnych musiało być – jedynie ze względu na zamiar w chwili nabycia – kwalifikowane jako sprzedaż majątku prywatnego, pomimo podejmowania wielu działań charakterystycznych dla profesjonalnego obrotu gospodarczego, z czym nie można się zgodzić<sup>7</sup>.

### 7. Podsumowanie

Treść komentowanych orzeczeń, zarówno sądów krajowych jak i TSUE, z pewnością prowadzi do jednego podstawo-

wego wniosku. Stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik VAT, wymaga każdorazowo oceny odnoszącej się do całokształtu okoliczności faktycznych danej sprawy. Dokonując analizy zakresu wykonanych przez daną osobę czynności należy badać zakres angażowanych środków. Jeżeli sprzedaż nieruchomości poprzedzona jest przeprowadzeniem kilku innych czynności przygotowawczych, to takie działania mogą być uznane za mające charakter zorganizowany. Kwalifikacji tej nie powinno się jednak dokonywać przez pryzmat tylko jednej czynności (np. podziału nieruchomości) lecz w świetle ciągu podejmowanych działań.

6 Wyrok NSA z 10 listopada 2011 r., sygn. akt I FSK 1668/11.

7 Wyrok NSA z 1 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1933/08.

### Summary

Paweł Dymłang

#### **An individual as a VAT payer on the sale of real estate – circumstances proving the professional nature of transaction**

The content of the commented judgments of both national courts and the CJEU certainly lead to one basic conclusion. The assessment of whether a given entity acts as a VAT taxpayer in relation to a specific activity requires an assessment each time relating to the entirety of the facts of a given case. Analyzing the scope of activities performed by a given person, the scope of the resources involved should be examined. If the sale of real estate is preceded by several other preparatory activities, such activities may be considered as organized. However, this classification should not be made through the prism of only one activity (e.g. division of real estate), but in the light of a series of actions taken.

## ULGA IP BOX

Z dniem 1 stycznia 2019 r., na podstawie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> (dalej: z.u.p.o.f.o.p.18) do art. 24d ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup> (dalej: u.p.d.o.p.) i art. 30ca ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) wprowadzono preferencje dla podatników prowadzących działalność innowacyjną, której efektem jest wytworzenie, rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego prawa własności intelektualnej (dalej: KPWI), tzw. IP Box – ang. *Innovation Box*. Zgodnie z intencją ustawodawcy nowe regulacje dają prawo do opodatkowania dochodów pochodzących z wykorzystania określonych praw własności intelektualnej stawką podatkową 5%. Zastosowanie preferencji jest możliwe, gdy podatnik oraz wykorzystywane przez niego prawa własności intelektualnej spełnią określone przesłanki. Ponadto MF wydało objaśnienia podatkowe dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez te prawa<sup>4</sup>.

### 1. Podmioty uprawnione do skorzystania z preferencji IP Box

Zgodnie z art. 24a u.p.d.o.p. uprawnionymi do skorzystania z preferencji są podatnicy tego podatku, którzy osiągają kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Z kolei według art. 30ca u.p.d.o.f. tylko podatnicy prowadzący działalność gospodarczą, w ramach której osiągają kwalifikowane dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, mogą skorzystać z preferencji – niezależnie od formy prawnej wykonywania działalności gospodarczej.

### 2. Warunki korzystania z preferencji IP Box

#### 2.1. Kwalifikowane prawo własności intelektualnej

Zgodnie z art. 24d ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 30ca ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) opodatkowaniu stawką 5% podlega dochód uzyska-

ny z danego KPWI, którym może być:

- 1) patent,
- 2) prawo ochronne na wzór użytkowy,
- 3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,
- 4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
- 5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,
- 6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu,
- 7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin<sup>5</sup>,
- 8) autorskie prawo do programu komputerowego

– podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, któ-

#### Wojciech Kaczmar

Doradca podatkowy. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Karierę zawodową rozpoczął w 2007 r., zdobywał doświadczenie w firmach doradztwa podatkowego. Specjalizuje się w międzynarodowym prawie podatkowym. Autor publikacji z zakresu prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** ulga IP BOX, podatnicy, opodatkowanie, dochód, kwalifikowane prawa własności intelektualnej, działalność badawczo-rozwojowa, preferencyjna stawka podatkowa, prawo autorskie, ewidencja, ochrona prawna, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 Dz.U. 2018 poz. 2193.

2 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 865 ze zm.).

3 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.).

4 Objaśnienia podatkowe z 15 lipca 2019 r., dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX, <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-dot-preferencyjnego-opodatkowania-dochodow-wytwarzanych-przez-prawa-wlasnosci-intelektualnej-ip-box> (dostęp: 8.10.2019 r.), zwane dalej objaśnieniami MF.

5 T.j. Dz.U. 2018 poz. 432.

rych stroną jest RP, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest UE, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej (B+R).

Preferencje stosuje się również do dochodów z licencji do korzystania z KPWI przysługującej podatnikowi na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa, pod warunkiem uprzedniego prowadzenia przez podatnika prac B+R, których efektem jest KPWI, na które udzielono tej licencji.

### *Przykład*

Podatnik prowadzi działalność B+R na zlecenie innego podmiotu. W efekcie ten inny podmiot nabywa KPWI, które następnie na podstawie wyłącznej licencji udostępnia podatnikowi. Dochody uzyskane przez podatnika z takiego KPWI będą mogły korzystać z IP Box.

## **2.2. Prawo ochronne do KPWI**

Zgodnie z powyższym do KPWI można zaliczyć tylko prawa enumeratywnie wymienione, jeżeli podatnikowi przysługuje do nich prawo ochronne albo spodziewa się on takie prawo uzyskać (w myśl art. 24d ust. 12 u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 30ca ust. 12 u.p.d.o.f.) – od dnia zgłoszenia prawa lub złożenia wniosku we właściwym organie. Objasnienia MF doprecyzowują, że zasady przyznawania ochrony prawnej dla poszczególnych kategorii KPWI wynikają co do zasady z postanowień właściwych ustaw krajowych.

Podatnik może również powołać się na prawo ochronne przyznane w innym państwie, jeśli ochrona jest przyznana w Polsce za pośrednictwem Urzędu Patentowego RP zgodnie z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których

stroną jest Polska, oraz innymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest UE.

W związku z bezpośrednim obowiązaniem rozporządzeń unijnych w Polsce i każdym innym państwie członkowskim, warunek posiadania ochrony prawnej KPWI w Polsce będzie spełniony wobec tych KPWI, których ochrona przyznawana jest w sposób bezpośredni i zharmonizowany na szczeblu UE.

## **2.3. Działalność badawczo-rozwojowa a KPWI**

Ponadto KPWI powinny być przez podatnika wytworzone, rozwinięte lub ulepszone w ramach działalności B+R. To oznacza, że tylko dochody z KPWI, w które podatnik samodzielnie zainwestował (np. wytworzył) w ramach prowadzonej działalności B+R, mogą być objęte preferencją. Jeżeli prawo zostało wytworzone przez inny podmiot (nawet jeśli prawo jest wymienione w katalogu), to jego nabycie (np. jako zakup) nie jest wystarczające do skorzystania z preferencji, o ile nie nastąpiło jego dalsze rozwinięcie lub ulepszenie w ramach działalności B+R (wyjątkiem jest wspomniana wyżej wyłączna licencja na KPWI, które pierwotnie zostało wytworzone przez podatnika).

Zgodnie z objaśnieniami MF „wytworzenie” przedmiotu ochrony oznacza wykreowanie nowego KPWI od podstaw. To pojęcie odnosi się do najbardziej oczywistej sytuacji, w której dane KPWI w ogóle nie istniało i podatnik w ramach działalności B+R je wytworzył. Rozwinięcie lub ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza natomiast m.in. rozbudowanie, poszerzenie zakresu funkcjonalnego albo użyteczności już istniejącego KPWI, niezależnie od tego, czy podatnik uzyskał dodatkową ochronę na to rozwinięcie lub ulepszenie. Decydujące jest faktyczne rozwinięcie lub ulepszenie ist-

niejącego KPWI w dowolnej postaci, o ile prowadzi do poprawy jego użyteczności albo funkcjonalności.

Wytworzenie, rozwinięcie lub ulepszenie powinny zostać dokonane w ramach działalności B+R. Zgodnie z art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f.) działalność B+R oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Stosownie do art. 4a pkt 27 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 39 u.p.d.o.f.) przez badania naukowe rozumie się działalność obejmującą:

- 1) badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne, mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- 2) badania aplikacyjne, rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Zgodnie z art. 4a pkt 28 u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 40 u.p.d.o.f.) przez prace rozwojowe rozumie się działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń. Jednocześnie, zgodnie z objaśnieniami MF, każda działalność B+R, która do-

proceedzi do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia KPWI, niezaleźnie od jej skali, częstotliwości, poziomu twórczości, systematyczności czy też poziomu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań, będzie stanowić kwalifikowaną działalność B+R dla potrzeb IP Box.

Powyższe oznacza, że podatnik powinien:

- 1) posiadać listę KPWI, do których będzie stosować IP Box, ze wskazaniem, na jakiej podstawie i od/do kiedy podlegają one ochronie,
- 2) prowadzić ewidencję na potrzeby działalności B+R, pozwalającą wykazać dla każdego z KPWI koszty prac związanych bezpośrednio z tym KPWI (o czym szerzej dalej) oraz
- 3) udokumentować efekt prac w postaci wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia danego KPWI w ramach badań naukowych lub prac rozwojowych.

## 2.4. Utrata prawa ochronnego do KPWI

Należy pamiętać, że zgodnie z art. 24d ust. 13 u.p.d.o.p. (art. 30ca ust. 13 u.p.d.o.f.) w przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, podatnik jest obowiązany opodatkować na zasadach ogólnych kwalifikowane dochody, uzyskane w okresie od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony według preferencyjnej stawki 5% za cały okres korzystania z preferencji. Podobnie w przypadku unieważnienia KPWI podatnik traci prawo do

preferencji za cały okres jej wykorzystania. W przypadku wygaśnięcia prawa ochronnego (np. ze względu na upływ czasu, na jaki zostało przyznane) podatnik traci natomiast prawo do korzystania z preferencji na przyszłość, od momentu wygaśnięcia tego prawa (nie jest zobowiązany do korekty wcześniejszych rozliczeń). Biorąc pod uwagę powyższe, istotne jest, aby podatnicy zamierzający zastosować preferencyjne opodatkowania do danego KPWI mieli pewność, że jest ono objęte ochroną.

## 3. Zasady opodatkowania dla potrzeb IP Box

### 3.1. Metoda obliczania podstawy opodatkowania dla potrzeb IP Box

Zgodnie z art. 24d ust. 3 u.p.d.o.p. (art. 30ca ust. 3 u.p.d.o.f.) podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z KPWI osiągniętych w roku podatkowym.

Regulację można wyrazić wzorem:

$$\text{podatek IP Box} = 5\% \times [\text{nexus\#1} \times (\text{przychody podatkowe z KPWI\#1} - \text{koszty podatkowe bezpośrednie i pośrednie związane z KPWI\#1}) + \text{nexus\#2} \times (\text{przychody podatkowe z KPWI\#2} - \text{koszty podatkowe bezpośrednie i pośrednie związane z KPWI\#2}) + \dots \text{nexus\#X} \times (\text{przychody podatkowe z KPWI\#X} - \text{koszty podatkowe bezpośrednie i pośrednie związane z KPWI\#X})]$$

To oznacza, że skorzystanie z IP Box wymaga ustalenia:

- 1) dochodu podlegającego opodatkowaniu z tytułu każdego KPWI osobno,
- 2) kwalifikowanego dochodu z danego KPWI na podstawie tzw. nexus, czyli związku między nakładami bezpośrednio poniesionymi na wytworzenie, rozwinięcie lub ulepszenie KPWI przez

podatnika a osiąganymi przez niego dochodami z tego prawa – jest to wskaźnik procentowy pozwalający ustalić, jaka część dochodu z danego KPWI ma związek z działalnością innowacyjną podatnika i może podlegać preferencyjnemu opodatkowaniu. Dopiero dochód kwalifikowany podlega preferencyjnej stawce 5%.

### 3.2. Ustalenie dochodu z KPWI

Zgodnie z art. 24d ust. 7 u.p.d.o.p. (art. 30ca ust. 7 u.p.d.o.f.) dochodem albo stratą z KPWI jest osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym dochód albo poniesiona strata (w przypadku osób fizycznych obliczone zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f. i pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej):

- 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy KPWI,
- 2) ze sprzedaży KPWI,
- 3) z KPWI uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi,
- 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z KPWI, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.

#### Przykład

Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na tworzeniu i rozwijaniu autorskiego oprogramowania (działalność spółki spełnia definicję działalności B+R), które jest udostępniane klientom na bazie licencji albo sprzedawane. Ponadto klienci spółki mogą korzystać, za dodatkowym wynagrodzeniem, z usług wsparcia technicznego. Pojawia się pytanie – czy cały dochód uzyskany przez spółkę będzie mógł korzystać z preferencyjnego opodatkowania IP Box? W odpowiedzi można wskazać, że nie. Spółka powinna osobno wyodrębnić dochód

uzyskany bezpośrednio z udzielania licencji do KPWI oraz sprzedaży KPWI i osobno dochód ze świadczonych usług wsparcia technicznego, który nie jest uzyskany bezpośrednio z KPWI. Podobnie wskazał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 22 października 2019 r.<sup>6</sup>.

Do ustalenia dochodu (straty) z KPWI uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi stosuje się odpowiednio zasady określone w przepisach o cenach transferowych (zgodnie z art. 24d ust. 8 u.p.d.o.p., art. 30ca ust. 8 u.p.d.o.f.). To oznacza konieczność uzasadnienia, w jaki sposób określone KPWI buduje wartość danego produktu czy danej usługi, np. przez wskazanie, w jaki sposób KPWI jest uwzględniane w cenie. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne KPWI, podatnik może obliczyć kwalifikowany dochód z KPWI tego samego rodzaju produktu lub usługi lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane KPWI.

### Przykład

Podatnik zatrudnia inżynierów, którzy opracowali w ramach działalności B+R nowatorskie rozwiązanie, mające zastosowanie w różnych modelach aparatów fotograficznych produkowanych przez podatnika. Ponieważ rozdzielenie kosztów prac na dochody osiągane z poszczególnych modeli aparatów fotograficznych jest utrudnione, dopuszczalne jest rozpoznanie dochodu (straty) z KPWI na potrzeby IP Box dla zagregowanego dochodu generowanego ze sprzedaży aparatów fotograficznych.

Dochodem z KPWI jest nadwyżka sumy wyżej wskazanych przychodów z tego prawa nad kosztami uzyskania przycho-

du, osiągnięta w roku podatkowym. Do kosztów uzyskania przychodu zalicza się koszty, które w sposób bezpośredni i pośredni przyczyniły się do powstania tego przychodu. W przypadku kosztów pośrednich będzie to wymagało ustalenia odpowiedniego klucza alokacji do danego KPWI.

### Przykład

Podatnik prowadzi działalność B+R w zakresie tworzenia innowacyjnych aplikacji komputerowych (programy komputerowe) oraz odrębną działalność w zakresie sprzedaży sprzętu komputerowego, obie w ramach jednej działalności gospodarczej. Podatnik ponosi koszty związane bezpośrednio ze sprzedażą aplikacji i sprzedażą sprzętu komputerowego (ponadto prowadzi ewidencję pozwalającą przyporządkować koszty bezpośrednio do każdej z aplikacji) oraz koszty ogólnie związane z prowadzoną działalnością, niedające się przyporządkować bezpośrednio do konkretnych przychodów (np. opłaty za prąd, koszty personelu administracyjnego itp.). Podatnik zdecydował się alokować koszty pośrednie do określonego przychodu na bazie proporcji danego przychodu w sumie wszystkich przychodów (np. w pierwszej kolejności proporcja jest liczona na podstawie: koszty pośrednie × przychody z działalności innowacyjnej/suma przychodów, a następnie: koszty pośrednie działalności innowacyjnej × przychody z danej aplikacji (jako osobnego KPWI)/suma przychodów z wszystkich aplikacji). Powyższe podejście potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 23 września 2019 r.<sup>7</sup>.

Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekroczą w danym roku sumę przychodów, różnica jest stratą z danego KPWI. Stra-

tę będzie można rozliczyć z dochodem osiągniętym z tego samego KPWI, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane KPWI w najbliższych, kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych. To oznacza, że strata z KPWI poniesiona w danym roku podatkowym może obniżyć jedynie dochód z tego KPWI. Taka strata nie może obniżyć dochodu z pozostałych źródeł opodatkowanych na zasadach ogólnych nawet w przypadku, gdy podatnik nie uzyska w kolejnym roku podatkowym dochodu z KPWI.

### 3.3. Ustalenie nexus

Po ustaleniu dochodu z poszczególnych KPWI należy ustalić kwalifikowany dochód z każdego z KPWI osobno, używając nexus. Zgodnie z art. 24d ust. 4 u.p.d.o.p. (art. 30ca ust. 4 u.p.d.o.f.) wysokość kwalifikowanego dochodu z KPWI ustala się jako iloczyn dochodu z danego KPWI osiągniętego w roku podatkowym i właściwego dla niego wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a + b) \times 1,3}{a + b + c + d}$$

Poszczególne litery oznaczają koszty faktycznie poniesione przez podatnika na:

a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność B+R związaną z tym KPWI,

b – nabycie wyników prac B+R związanych z tym KPWI, innych niż wymienione w lit. d. poniżej, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych,

c – nabycie wyników prac B+R związanych z tym KPWI, innych niż wymienione w lit. d. od podmiotu powiązanego w rozumieniu przepisów o cenach transferowych,

d – nabycie przez podatnika KPWI.

6 Sygn. 0114-KDIP2-1.4010.335.2019.2.MR, Legalis.

7 Sygn. 0111-KDIB1-1.4010.220.2019.2.MG, Legalis.

### Przykład

Spółka angażuje personel do działalności B+R na podstawie umów o pracę, umów o dzieło i zleca świadczenie usług osobom prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą. We wszystkich przypadkach spółka nabywa całość praw autorskich do efektów prac zaangażowanego personelu. W przypadku osób zaangażowanych na bazie umów o pracę, koszt ich zatrudnienia powinien być ujmowany w literze „a” powyższego wzoru. Racjonalne wydaje się również, aby w tej kategorii były osoby zatrudnione na podstawie umów o dzieło, jako nieprowadzące osobnej działalności gospodarczej, w której efekt ich prac mógłby dawać prawo do preferencji IP Box. Jeżeli efekt prac osób prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą stanowi prawo autorskie automatycznie objęte ochroną na bazie odpowiednich przepisów (np. program komputerowy), to jego przeniesienie na spółkę powinno być ujęte w literze „d”. Przy czym w praktyce pojawia się stanowisko, zgodnie z którym w przypadku kosztów związanych z zawarciem umowy cywilnoprawnej z podmiotem prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą (umowy B2B), wynagrodzenie związane z nabyciem usługi będzie ujęte w literze „b” wzoru, o ile podmiot, z którym zawarta jest umowa, nie jest podmiotem powiązanym.

Takie stanowisko przedstawił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 30 grudnia 2019 r.<sup>8</sup>. Jest to korzystne zarówno dla świadczącego usługi kreujące KPWI w ramach jednoosobowej działalności gospodarczej, jak też ich nabywcy, ponieważ może korzystnie wpływać na prawo do skorzystania z preferencji IP Box

dla obu podmiotów. Należy podkreślić, że powyższe stanowisko jest kontrowersyjne, biorąc pod uwagę literalną treść przepisów o IP Box i nie jest jednolicie prezentowane przez KIS, o czym świadczy stanowisko dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z 28 listopada 2019 r.<sup>9</sup>.

### Przykład

Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na tworzeniu i rozwijaniu autorskiego oprogramowania (usługi spółki spełniają definicję działalności B+R) na zlecenie innego podmiotu oraz na świadczeniu innych usług z obszaru informatyki. Autorskie oprogramowanie, stworzone i rozwijane przez spółkę, stanowi utwór podlegający ochronie na podstawie ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>10</sup> (dalej: p.a.). Spółka ponosi różne koszty stałe związane zarówno z wytworzeniem autorskiego oprogramowania, jak i z pozostałymi usługami (np. koszty amortyzacji samochodu, koszty usług telekomunikacyjnych).

Spółka prowadzi ewidencję pozwalającą na szczegółową identyfikację wykonanych zadań, czasu spędzonego na ich wykonanie oraz proporcji przychodów z KPWI do przychodów w ogółem prowadzonej działalności gospodarczej. Spółka ustala proporcję przychodów z KPWI do przychodów ogółem z prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie proporcji liczby godzin pracy na rozwój oprogramowania w stosunku do ogółu godzin pracy wykonywanych w danym okresie rozliczeniowym.

Pojawia się pytanie, czy spółka może użyć tak ustalonej proporcji do ustalenia, w ja-

kim zakresie koszty stałe będą zaliczone do kosztów faktycznie poniesionych na działalność B+R związaną z KPWI przy wyliczaniu nexus? W interpretacjach podatkowych pojawiło się stanowisko, zgodnie z którym wydatki na eksploatację pojazdu samochodowego, jego amortyzację oraz inne usługi, np. telekomunikacyjne, przy zachowaniu proporcji wynikającej z podziału liczby godzin poświęconych na KPWI w stosunku do ogółu godzin pracy w danym miesiącu, mogą stanowić koszty, o których mowa w lit. a wzoru nexus, jako koszty związane z KPWI. Tak stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 2 stycznia 2020 r.<sup>11</sup>.

### Przykład

Spółka ponosi koszty na bezpośrednio prowadzoną działalność B+R, takie jak:

- 1) zatrudnianie pracowników zaangażowanych w prace B+R,
- 2) amortyzacja środków trwałych oraz WNIP wykorzystywanych w ramach prac B+R,
- 3) usługi wykorzystywane w ramach prac B+R,
- 4) wydatki na zakup oraz utrzymanie licencji i oprogramowania wykorzystywanych w ramach prac B+R.

Ponadto spółka ponosi koszty realizacji działań sprzedażowych produktów wykreowanych w ramach prac B+R. Czy zatem wszystkie powyższe koszty będą bezpośrednio związane z KPWI na potrzeby nexus? Otóż nie, gdyż koszty działań sprzedażowych nie są bezpośrednio związane z KPWI i nie powinny być brane pod uwagę przy obliczaniu wskaźnika nexus. Tak wskazał m.in. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 30 grudnia 2019 r.<sup>12</sup>.

8 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.582.2019.1.MBD, Legalis.

9 Sygn. 0111-KDIB1-1.4010.394.2019.2.BS, Legalis.

10 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1231 z późn. zm.

11 Sygn. 0115-KDIT3.4011.368.2019.3.WM, Legalis.

12 Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.583.2019.1.MBD, Legalis.

Należy zaznaczyć, że koszty działalności B+R dla potrzeb IP Box są szerszą kategorią niż kwalifikowane wydatki uznawane dla ulgi B+R. Kosztów na potrzeby kalkulacji wskaźnika nie należy również utożsamiać z kosztami uzyskania przychodu dla celów podatkowych. Konstrukcja przepisów o IP Box zachęca, aby podatnik jak najwięcej kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem, rozwojem lub ulepszeniem KPWI poniósł samodzielnie (np. koszt pracowników na umowę o pracę, umowę o dzieło i umowę-zlecenie w zakresie, w jakim ich praca jest związana z danym KPWI, składki ZUS dotyczące tych umów). W zamyśle ustawodawcy w ramach kosztów ponoszonych przez podatnika w działalności gospodarczej osobną pulą są koszty związane z działalnością B+R, a w ramach tych kosztów osobną kategorią są koszty ponoszone bezpośrednio na każde KPWI (koszty kwalifikowanej działalności B+R na potrzeby IP Box). W efekcie do kosztów kwalifikowanych B+R na potrzeby nexus nie zalicza się kosztów, które nie są bezpośrednio związane z KPWI, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami.

Zgodnie z objaśnieniami MF w przypadku ponoszenia kosztów związanych z działalnością B+R, która nie przynosi oczekiwanego rezultatu, możliwe jest ujęcie tych kosztów w kalkulacji we wzorze nexus, o ile przedmiotowe koszty związane są z realizacją szerszego projektu B+R, który zakończył się wypracowaniem dochodu z KPWI. W przypadku gdy wartość wskaźnika policzonego w sposób wskazany powyżej jest większa od 1 przyjmuje się, że jego wartość wynosi 1.

### Przykład

Podatnik prowadzący działalność w zakresie tworzenia aplikacji komputerowych tworzy innowacyjny program

komputerowy na podstawie własnego pomysłu. W celu przygotowania gotowego programu ponoszone są następujące wydatki:

- 1) pensje programistów i innych pracowników bezpośrednio zaangażowanych w prace B+R – 200 000 zł,
- 2) wynagrodzenie za prace B+R dodatkowych programistów posiadających unikatową wiedzę i świadczących usługi w ramach działalności gospodarczej – 300 000 zł,
- 3) nabycie praw własności intelektualnej na elementy oprogramowania (praw autorskich, licencji) od podmiotów niepowiązanych – 100 000 zł.

Podatnik nie nabywał wyników prac B+R od podmiotów powiązanych. Nexus w powyższym przykładzie będzie wynosił:

$$[(200\,000 + 300\,000) \times 1,3] \div (200\,000 + 300\,000 + 100\,000) = 1,083, \text{ czyli maks. } 1.$$

To oznacza, że całość dochodu uzyskanego z wytworzonego przez podatnika KPWI będzie podlegała preferencyjnemu opodatkowaniu.

W przypadku, gdyby dochód kwalifikowany był niższy niż cały dochód uzyskany z danego KPWI, kwalifikowana część dochodu (zgodnie z proporcją nexus) byłaby opodatkowana na zasadach preferencyjnych, a pozostała część – na zasadach ogólnych.

Kalkulacja nexus uwzględnia wyłącznie koszty faktycznie poniesione. Nie będzie kosztem faktycznie poniesionym koszt pracy własnej podatnika – jest to problematyczna kwestia np. dla samozatrudnionych, którzy poza pracą własną nie mają innych kosztów bezpośrednio związanych z KPWI. W dyskusji publicznej pojawiają się głosy o dopuszczeniu takiego „kosztu”. Koszt faktycznie poniesiony będzie natomiast stano-

wił koszt, który został podatnikowi zwrócony (np. z dofinansowania lub dotacji). Do wyliczenia wskaźnika nexus w niektórych przypadkach mogą być użyte także koszty poniesione w przeszłości (tj. po 31 grudnia 2012 r., zgodnie z art. 24 z.u.p.o.f.o.p.18).

### 3.4. Wskazówki praktyczne dotyczące obliczania podstawy opodatkowania dla potrzeb IP Box

Ponieważ kwalifikowany dochód obliczany jest na podstawie zarówno proporcji nexus, jak i standardowej kalkulacji dochodu z danego KPWI, istotne jest, aby:

- 1) odpowiednio ewidencjonować przychody i koszty związane z każdym KPWI osobno (tylko w wyjątkowych przypadkach u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f. dopuszczają zbiorcze rozpoznanie KPWI),
- 2) uzasadnić wybór metody ustalenia dochodu z KPWI uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi,
- 3) prowadzić ewidencję kosztów w ramach działalności B+R związanych z konkretnym KPWI – w szczególności pomocne będzie odpowiednie opisanie kosztów usług zakupionych, nabytych praw albo ewidencjonowanie czasu pracy pracowników,
- 4) weryfikować, czy dany wydatek jest związany bezpośrednio z działalnością B+R (np. najem budynku jako niezwiązany bezpośrednio z wytworzeniem konkretnego KPWI nie będzie uwzględniony w kalkulacji nexus),
- 5) weryfikować, w każdym z lat podatkowych korzystania z preferencji, zmiany w proporcji nexus stosowanej dla danego KPWI (np. w przypadku, gdy część kosztów z nim związanych została poniesiona w kolejnych latach).

### Przykład

Podatnik zatrudnia pracowników na potrzeby prowadzonej działalności B+R

(inżynierów, analityków), których czas pracy jest poświęcony na prowadzenie jednocześnie kilku projektów mających na celu wytworzenie i rozwój różnych KPWI. Ponadto do obowiązków kierownika działu B+R, oprócz działalności B+R, należą: ogólna koordynacja prac, czynności zarządzania zespołem i administracja. W celu prawidłowego ustalenia nexus dla każdego KPWI podatnik powinien prowadzić ewidencję pozwalającą ustalić, jaki koszt wynagrodzenia pracowników był bezpośrednio związany z pracą nad konkretnym KPWI, np. ewidencję czasu pracy pracowników zatrudnionych w działalności B+R, pozwalającą na ustalenie proporcji czasu pracy nad danym KPWI w stosunku do całego czasu pracy poświęconego na działalność B+R. Tak ustalona proporcja pozwoli na obliczenie, jaka część wynagrodzenia danego pracownika jest związana z pracą nad danym KPWI. Ponadto w ewidencji czasu pracy kierownika działu B+R powinien zostać zaewidencjonowany czas poświęcony na obowiązki niezwiązane bezpośrednio z działalnością B+R. Ta część jego wynagrodzenia, która jest związana z tymi obowiązkami, nie powinna być uwzględniana w kalkulacji nexus.

Dodatkowo należy wskazać, że – jak stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 9 kwietnia 2020 r.<sup>13</sup> – wynagrodzenie za urlopy/okresy choroby, jako niezwiązane bezpośrednio z prowadzoną działalnością B+R, nie powinno być uwzględniane w kalkulacji nexus.

### 3.5. Szczególne przypadki

#### 3.5.1. Podatkowa grupa kapitałowa (PGK)

Podatkowa grupa kapitałowa może skorzystać z IP Box, o ile co najmniej jedna ze spółek wchodzących w skład PGK

osiąga kwalifikowane dochody z KPWI. Zgodnie z objaśnieniami MF w takim przypadku spółki wchodzące w skład PGK mają obowiązek prowadzić wyodrębnioną ewidencję dla celów obliczenia kwalifikowanego dochodu. Spółki tworzące PGK raportują do spółki dominującej przychody, koszty i dochody osiągnięte w ramach IP Box, dla każdego KPWI odrębnie. Spółka dominująca łączy zraportowane dane z własnymi przychodami, kosztami i dochodami uzyskanymi w ramach stosowania preferencji. Następnie sumuje wspólny kwalifikowany dochód z wyodrębnionych KPWI i stosuje do tak obliczonego dochodu preferencyjną stawkę 5%. W razie straty PGK może obniżyć podstawę opodatkowania o stratę z tego samego KPWI. Strata może być rozliczona w ciągu kolejno następujących po sobie 5 lat podatkowych.

Istotne jest, że PGK jest obowiązana wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów na potrzeby obliczenia dochodu z KPWI koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio w ramach danego KPWI na rzecz innych spółek wchodzących w skład PGK. Przy czym wartość kosztów faktycznie poniesionych w transakcjach wewnątrzgrupowych powinna być uwzględniona w obliczeniu wskaźnika nexus – jako wydatek na rzecz podmiotu powiązanego będzie negatywnie wpływać na wysokość dochodu kwalifikowanego. W przypadku utraty statusu PGK należy skorygować przeszłe rozliczenia podatkowe, tak jakby PGK nigdy nie istniała.

#### 3.5.2. Aport do spółki kapitałowej

Może się zdarzyć, że podatnik otrzyma KPWI albo wynik prac B+R w drodze wkładu niepieniężnego (aport). W przypadku aportu do spółki kapitałowej (zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7

u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.) wartość aportu powinna zostać ustalona w cenie rynkowej. Tak ustalona cena będzie wpływała na kalkulację nexus. Zasadniczo wartość przedmiotu aportu, jako transakcji z podmiotem powiązanym, będzie negatywnie wpływać na wysokość nexus (tak jak w przypadku zakupu KPWI/efektów prac B+R od podmiotów powiązanych).

#### 3.5.3. Specjalna Strefa Ekonomiczna

Jeżeli podatnik objęty zwolnieniem z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników na terenie Specjalnych Stref Ekonomicznych (dalej: SSE) prowadzi działalność uprawniającą do skorzystania z preferencji IP Box, ma on możliwość skorzystania z preferencji, o ile spełni przesłanki (w szczególności w zakresie wykorzystania KPWI i odpowiedniego ewidencjonowania związanych z nimi przychodów i kosztów). W takim przypadku efekt IP Box – opodatkowanie preferencyjną stawką 5% dochodów z KPWI – będzie miał wpływ na wykorzystanie zwolnienia przysługującego w ramach SSE. Dostępna pula zwolnienia w ramach SSE będzie „zużywana” z zastosowaniem niższej kwoty podatku od dochodów z KPWI, obliczonego zgodnie ze stawką 5%, w stosunku do opodatkowania pozostałego dochodu (lub braku skorzystania z IP Box) na zasadach ogólnych (stawkami podstawowymi, np. 19% albo 9% CIT).

### 4. Ewidencja rachunkowa na potrzeby IP Box

#### 4.1. Obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej na potrzeby IP Box

Zgodnie z art. 24e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. (art. 30cb ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.) podatnicy korzy-

<sup>13</sup> Sygn. 0111-KDIB1-3.4010.583.2019.1.MBD, Legalis.

stający z preferencji IP Box są zobowiązani:

- 1) wyodrębnić każde KPWI w prowadzonej ewidencji rachunkowej,
- 2) prowadzić tę ewidencję w sposób zapewniający ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde KPWI,
- 3) wyodrębnić koszty niezbędne do kalkulacji nexus, przypadające na każde KPWI, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu,
- 4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych KPWI – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno KPWI, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt. 2 i 3,
- 5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z KPWI w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno KPWI lub większą liczbę tych praw w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt. 2-4.

Jeżeli na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z KPWI lub kwalifikowanego dochodu, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

### Przykład

Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na tworzeniu i rozwijaniu autorskiego oprogramowania (usługi spółki spełniają definicję działalności

B+R) na zlecenie innego podmiotu. Autorskie oprogramowanie, stworzone i rozwijane przez spółkę, stanowi utwór podlegający ochronie na podstawie p.a. Spółka zamierza prowadzić ewidencję na potrzeby ewidencjonowania zdarzeń istotnych dla zastosowania preferencji IP Box. Czy zatem spółka będzie miała prawo skorzystać z preferencji? Odpowiedź będzie przecząca, jeżeli spółka dopiero w przyszłości będzie prowadziła odrębną ewidencję, nie będzie miała prawa do skorzystania z ulgi IP Box i opodatkowania dochodów z KPWI według preferencyjnej stawki. W myśl stanowiska zaprezentowanego przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z 22 października 2019 r.<sup>14</sup>, ewidencja powinna być konsekwentnie prowadzona przez cały okres, który ma być objęty preferencją.

Mając na uwadze powyższe, odpowiednie prowadzenie ewidencji ma kluczowe znaczenie dla stosowania preferencji. Przepisy nie precyzują, w jakiej formie powinna być prowadzona ewidencja dla celów IP Box. W praktyce podatnicy wykorzystujący różne metody ewidencjonowania zdarzeń w działalności gospodarczej, mogą stosować różne wzorce. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 23 września 2020 r.<sup>15</sup> przedstawił stanowisko, zgodnie z którym w ewidencji każdy koszt i przychód (na poziomie pojedynczej faktury) jest opisany w sposób umożliwiający przypisanie do jednego z KPWI. Wówczas na podstawie prowadzonej ewidencji możliwe jest ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu (straty) przypadających na każde KPWI.

### 4.2. Księga przychodów i rozchodów

Zgodnie z objaśnieniami MF istotne jest, by ewidencja była prowadzona w sposób należyty, tak aby móc w rocznym

zeznaniu podatkowym wykazać łączną sumę przychodów, kosztów podatkowych, strat, dochodów, wszystkich dochodów podlegających opodatkowaniu stawką 5% oraz dochodu, który nie będzie podlegał preferencyjnemu opodatkowaniu. W myśl objaśnień MF podatnicy nieobjęci obowiązkiem prowadzenia pełnej księgowości mogą prowadzić ewidencję na potrzeby IP Box w postaci:

- 1) komputerowych arkuszy kalkulacyjnych,
- 2) kumulatywnych comiesięcznych zestawień dokumentów potwierdzających poniesione wydatki na koniec danego miesiąca.

Zestawienia powinny obejmować wydatki od początku realizacji działalności B+R w zakresie wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia KPWI, do końca danego miesiąca kalendarzowego, w układzie narastającym, w odniesieniu do poszczególnych zadań. Powinny się opierać na zestawieniu dokumentów potwierdzających poniesione wydatki. Ewidencje elektroniczne powinny być odpowiednio zarchiwizowane, a konstrukcja arkusza kalkulacyjnego umożliwiać w późniejszym okresie odtworzenie danych na koniec poszczególnych miesięcy kalendarzowych.

W myśl objaśnień MF podatnicy prowadzący działalność B+R powinni prowadzić ewidencję projektu B+R (zwłaszcza w przypadku prac nad kilkoma KPWI jednocześnie), która może obejmować:

- 1) opis projektu,
- 2) czas rozpoczęcia i zakończenia projektu,
- 3) wykaz osób zaangażowanych w pracę w poszczególnym projekcie,
- 4) wykaz prac stworzonych w danym projekcie z imiennym przyporządkowa-

<sup>14</sup> Sygn. 0115-KDIT2-1.4011.322.2019.2.MK, Legalis.

<sup>15</sup> Sygn. 0114-KDIP3-1.4011.406.2019.2.MG, Legalis.

niem do konkretnej osoby wykonującej daną pracę.

### 4.3. Księgi rachunkowe

W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe odrębna ewidencja (o cechach takich jak opisane w pkt. 5.2) może oznaczać wyodrębnienie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych na kontach ksiąg pomocniczych lub odrębnych kontach analitycznych. To wymaga odpowiedniej modyfikacji polityk rachunkowych jednostki oraz planu kont.

W myśl objaśnień MF podatnik przed poniesieniem kosztów uzyskania przychodów związanych z danym KPWI powinien zaplanować i wprowadzić odpowiednią wyodrębnioną ewidencję księgową w obszarze ksiąg rachunkowych, biorąc pod uwagę:

- 1) potrzeby informacyjne związane ze sprawozdawczością w zakresie wydatków kwalifikowalnych w projektach (podział kosztów na odpowiednie kategorie zgodnie z zatwierdzonym budżetem projektu),
- 2) obowiązujące przepisy prawne, w szczególności: u.p.d.o.f., u.p.d.o.p., ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>16</sup> (dalej u.p.t.u.), ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>17</sup> (dalej: u.o.r.) oraz przepisy wykonawcze do tych ustaw,
- 3) techniczne możliwości posiadanego przez niego systemu księgowego.

W szczególności wymagana jest wyodrębniona ewidencja zarówno dla kont przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodów (strat) z KPWI, kont dotyczących środków trwałych, jak i rozrachunków.

### 4.4. Wskazówki praktyczne dotyczące prowadzenia ewidencji rachunkowej na potrzeby IP Box

Należy zauważyć, że przepisy w zakresie IP Box oraz objaśnienia MF wskazują, iż ewidencja, o której mowa w art. 24e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p. (art. 30cb ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.), jest skorelowana z ewidencją prowadzoną na potrzeby działalności B+R. Jednocześnie, zgodnie z art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p. (art. 24a ust. 1b u.p.d.o.f.) podatnicy prowadzący działalność B+R są obowiązani w ewidencji (księdze lub księgach rachunkowych w u.p.d.o.f.), o której mowa w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f.), wyodrębnić koszty działalności B+R.

Zgodnie z powyższym, jeżeli podatnik prowadzi już ewidencję działalności B+R, może ją wykorzystać na potrzeby IP Box. Należy pamiętać, że działalność B+R ma inny zakres niż preferencja IP Box, dlatego konieczne jest odpowiednie dostosowanie zapisów w ewidencji prowadzonej dla potrzeb działalności B+R, m.in. w zakresie wyodrębnionych zapisów dla poszczególnych KPWI i polityk rachunkowości, tak aby umożliwiała prawidłowe rozpoznanie kosztów i przychodów związanych z preferencją IP Box. W przypadku tworzenia kompletnie nowej ewidencji na potrzeby IP Box można oprzeć się na istniejących wzorcach lub opracowaniach dla działalności B+R, odpowiednio je modyfikując.

Ponieważ dla zastosowania przepisów dotyczących IP Box można uwzględnić również poniesione koszty historyczne (po 31 grudnia 2012 r.) warto przeprowadzić kompleksową analizę w celu prawidłowej identyfikacji elementów składowych dla istniejących KPWI już na początku stosowania preferencji IP Box

i odpowiednio ująć je w ewidencji. Z kolei ze względu na kumulatywny sposób liczenia proporcji wpływającej bezpośrednio na zakres dostępnej preferencji podatkowej (nexus), dane powinny być odpowiednio zaewidencjonowane zarówno w pierwszym roku stosowania IP Box, jak i w latach następnych.

### 5. Zeznanie roczne i termin zapłaty podatku

Podatnicy korzystający z IP Box są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z KPWI w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę). Zastosowanie reżimu IP Box zasadniczo nie wpływa na bieżące zobowiązanie podatkowe w ciągu roku, a jedynie na finalne rozliczenie (wyjątki w tym zakresie zostały wprowadzone ustawą z 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw<sup>18</sup>, o czym dalej). W przypadku gdy z zastosowaniem IP Box wiąże się powstanie nadpłaty podatku za dany rok podatkowy, podatnik będzie mógł rozliczyć powstałą nadpłatę z zaległościami podatkowymi bądź zaliczkami na poczet bieżących zobowiązań podatkowych, a w razie ich braku nadpłata powinna zostać podatnikowi zwrócona, chyba że złoży wniosek o rozliczenie jej z przyszłymi zobowiązaniami podatkowymi (w objaśnieniach MF wskazano, że IP Box nie wpływa na wysokość zaliczek na podatek, które powinny być kalkułowane na zasadach ogólnych).

O wysokość straty z KPWI poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód

<sup>16</sup> Dz.U. 2017 poz. 122.

<sup>17</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

<sup>18</sup> Dz.U. 2020 poz. 568, dalej: zm.uCOVID-19.

osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego KPWI, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane KPWI. Tym samym straty osiągniętej z tytułu IP Box nie będzie można rozliczyć z innymi dochodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych albo z dochodami z innych KPWI. Analogicznie podatnik, który poniosł stratę na zasadach ogólnych przed wdrożeniem preferencji IP Box, nie będzie mógł jej wykorzystać do pomniejszenia dochodów z KPWI.

### 5.1. Obowiązek składania informacji CIT/IP

Informacja CIT/IP stanowi załącznik do zeznań CIT-8 i CIT-8 AB. Obowiązek wypełnienia i złożenia informacji CIT/IP nie wynika wprost z przepisów, które w art. 24d ust. 11 u.p.d.o.p. wskazują jedynie na obowiązek wykazania dochodu (straty) z KPWI w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę). Należy jednak przyjąć, że przygotowanie odrębnego załącznika do deklaracji CIT-8 i CIT-8 AB ma na celu uniknięcie skomplikowania tych zeznań. Obecny wzór informacji wynika z rozporządzenia MF z 9 kwietnia 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych<sup>19</sup>.

#### 5.1.1. Podatnicy zobowiązani do składania informacji CIT/IP

Obowiązkiem przygotowania informacji CIT/IP objęty jest podatnik, który korzy-

sta z prawa do opodatkowania dochodów pochodzących z wykorzystania określonych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową 5%. Taki podatnik jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 27 u.p.d.o.p., informację CIT/IP, zawierającą zagregowane dane pozwalające m.in. na określenie wysokości dochodu (straty) z KPWI. Podatnicy wypełniają załącznik CIT/IP po uprzednim obliczeniu dochodu (straty) dla każdego KPWI odrębnie. Zgodnie z systematyką formularzy, w zeznaniach CIT-8 i CIT-8 AB nie wykazuje się przychodów, kosztów i dochodu (straty) z tytułu KPWI, zagregowany należny podatek z tytułu KPWI podlega natomiast wykazaniu w osobnej komórce zeznania CIT-8 albo CIT-8 AB.

#### 5.1.2. Termin złożenia informacji CIT/IP

Informację należy złożyć wraz z odpowiednim zeznaniem jako załącznik.

#### 5.1.3. Urząd skarbowy właściwy do złożenia informacji

Właściwym urzędem skarbowym jest urząd skarbowy, do którego adresowane będzie zeznanie, do którego załączona zostanie informacja CIT/IP.

#### 5.1.4. Informacje wykazywane w CIT/IP

W informacji CIT/IP wykazuje się m.in. rodzaj KPWI, zagregowane przychody i koszty związane z KPWI, wynikające z odpowiednich ewidencji oraz informacje o zwolnieniach lub decyzji o wsparciu przysługujących dla danych KPWI na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a u.p.d.o.p.

### 5.2. Obowiązek składania informacji PIT/IP

Informacja PIT/IP stanowi załącznik do zeznań PIT-36, PIT-36S, PIT-36L albo PIT-36LS. Obowiązek wypełnienia i złożenia informacji PIT/IP nie wynika wprost z przepisów, które w art. 30ca ust. 11 u.p.d.o.f. wskazują jedynie na obowiązek wykazania dochodu (straty) z KPWI w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę). Należy jednak przyjąć, że przygotowanie odrębnego załącznika do deklaracji PIT-36, PIT-36S, PIT-36L albo PIT-36LS ma na celu uniknięcie skomplikowania tych zeznań. Obecny wzór informacji wynika z rozporządzenia MF z 11 grudnia 2019 r. w sprawie wzorów zeznań podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>20</sup>.

#### 5.2.1. Podatnicy zobowiązani do składania informacji PIT/IP

Obowiązkiem przygotowania informacji PIT/IP objęty jest podatnik, który korzysta z prawa do opodatkowania dochodów pochodzących z wykorzystania określonych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową 5%. Taki podatnik jest obowiązany dołączyć do właściwego zeznania składanego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, informację PIT/IP, zawierającą zagregowane dane pozwalające m.in. na określenie wysokości dochodu (straty) z KPWI. Podatnicy wypełniają załącznik PIT/IP po uprzednim obliczeniu dochodu (straty) dla każdego KPWI odrębnie.

Zgodnie z systematyką formularzy, w zeznaniach PIT-36, PIT-36S, PIT-36L albo PIT-36LS nie wykazuje się przychodów,

19 Dz.U. 2020 poz. 677.

20 Dz.U. 2019 poz. 2434.

kosztów i dochodu (straty) z tytułu KPWI, zagregowany należny podatek z tytułu KPWI podlega natomiast wykazaniu w osobnej komórce zeznania PIT-36, PIT-36S, PIT-36L albo PIT-36LS. Należy zauważyć, że małżonkowie, bez względu na sposób rozliczenia rocznego (indywidualnie czy wspólnie z małżonkiem) składają odrębne załączniki PIT/IP.

### 5.2.2. Termin złożenia informacji PIT/IP

Informację należy złożyć wraz z odpowiednim zeznaniem jako załącznik.

### 5.2.3. Urząd skarbowy właściwy do złożenia informacji

Właściwym urzędem skarbowym jest urząd skarbowy, do którego adresowane będzie zeznanie, do którego załączona zostanie informacja PIT/IP.

### 5.2.4. Informacje wykazywane w PIT/IP

W informacji PIT/IP wykazuje się m.in. rodzaj KPWI, zagregowane przychody i koszty związane z KPWI wynikające z odpowiednich ewidencji oraz informacje o zwolnieniach lub decyzji o wsparciu przysługujących dla danych KPWI na bazie art. 21 ust. 1 pkt 63a) i 63b) u.p.d.o.f. albo skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodów danego roku przez podatnika, który po raz pierwszy rozpoczął prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 44 ust. 7a u.p.d.o.f.).

## 6. IP Box a ulga B+R

Z objaśnień MF wynika, że ulga B+R nie podlega uwzględnieniu w obliczeniu podstawy opodatkowania podlegającej 5% podatkowi z IP Box. To oznacza, że

tych dwóch preferencji nie można stosować łącznie w stosunku do dochodu z danego KPWI (koszty B+R tego KPWI nie będą uwzględniane w uldze B+R, jeżeli dochód z tego KPWI jest objęty IP Box). Jednocześnie w objaśnieniach MF wskazano możliwość, aby w jednym roku podatkowym lub w kilku latach podatkowych:

- 1) stosować wyłącznie ulgę B+R, rozliczając całość dochodu na zasadach ogólnych, albo
- 2) stosować wyłącznie 5% opodatkowania na zasadzie IP Box, albo
- 3) skorzystać zarówno z ulgi B+R, jak i z preferencji IP Box wobec różnych kategorii dochodu (B+R wobec dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych oraz IP Box wobec dochodu z KPWI).

## 7. IP Box a informacje o schematach podatkowych (MDR) i klauzula obejścia prawa podatkowego (GAAR)

W objaśnieniach podatkowych MF dotyczących przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR), opublikowanych 31 stycznia 2019 r.<sup>21</sup>, wskazano, że skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych, takich jak IP Box, nie będzie co do zasady podlegało obowiązkowi raportowania. Raportowanie może wystąpić w sytuacji, gdy zostaną spełnione przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy, np. spełnione jest kryterium głównej korzyści (głównym celem lub jednym z głównych celów poniesienia wydatków jest skorzystanie z preferencji podatkowej) i wynagrodzenie promotora w danym uzgodnieniu jest oparte na zasadzie *success fee*.

W myśl objaśnień MF (dotyczących IP Box) obowiązek raportowania MDR wszelkiej działalności efektywnie kwalifiku-

fikującej do zastosowania preferencyjnej 5% stawki podatkowej zgodnie z przepisami o IP Box co do zasady nie wystąpi. Nie może jednak być *a priori* wykluczony. Tym samym podatnicy co do zasady nie powinni być zobligowani do raportowania faktu wdrożenia IP Box przy przekazywaniu MDR ani do składania rocznego raportu w zakresie korzyści uzyskanych z tytułu korzystania z preferencji.

Ponadto objaśnienia MF wskazują, że zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) lub innych ograniczających umowne korzyści do IP Box „nosi śladowe ilości prawdopodobieństwa, ale nie może zostać wykluczone”. Zdaniem MF trudno sobie wyobrazić, aby prowadzenie przez podatnika działalności B+R, skutkującej wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP, było związane z podejmowaniem przez niego sztucznych czynności nakierowanych na unikanie opodatkowania. W konsekwencji, nawet jeśli uzyskanie korzyści podatkowej w postaci opodatkowania stawką podatkową 5% będzie uznane przez organ podatkowy za jeden z głównych motywów prowadzenia przez podatnika działalności B+R, to tego typu działania co do zasady nie spełnią przesłanki sztuczności, koniecznej do efektywnego zastosowania ww. klauzul.

## 8. Zmiany wprowadzone przepisami dotyczącymi Covid-19

Na podstawie przepisów zm.uCOVID-19 dodano art. 52u ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 38m ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z nimi podatnicy, o których mowa w art. 30ca u.p.d.o.f. i 24d u.p.d.o.p., osiągający w 2020 r. kwalifikowane dochody z KPWI, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobiega-

<sup>21</sup> Objaśnienia podatkowe z 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf> (dostęp: 10 października 2019 r.).

niem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>22</sup> (dalej: uCOVID-19) mogą stosować w trakcie roku podatkowego do opodatkowania tych dochodów stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy.

Zgodnie z art. 52u ust. 2 u.p.d.o.f. i art. 38m ust. 2 u.p.d.o.p. wysokość zaliczek oblicza się w następujący sposób:

- 1) pierwszą zaliczkę oblicza się od sumy kwalifikowanych dochodów z KPWI, osiągniętych od 1 marca 2020 r., z zastosowaniem stawki, o której mowa w art. 30ca ust. 1 u.p.d.o.f. i 24d ust. 1 u.p.d.o.p.;
- 2) zaliczki za kolejne miesiące albo kwartały oblicza się jako różnicę między podatkiem obliczonym z zastosowaniem stawki, o której mowa w art. 30ca ust. 1 u.p.d.o.f. i 24d ust. 1 u.p.d.o.p., od sumy kwalifikowanych dochodów z KPWI, osiągniętych od 1 marca 2020 r., a sumą należnych zaliczek za poprzednie

miesiące albo kwartały obliczonych od tych dochodów.

Przepisy te stosuje się również w przypadku, gdy podatnik nie posiada KPWI ani ekspektatywy uzyskania KPWI, pod warunkiem zgłoszenia lub złożenia wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, za który przy obliczaniu zaliczki na podatek zastosował 5% stawkę podatku.

### 9. Wyjaśnienia do wzoru instrukcji wypełniania obowiązków wynikających z przepisów o opodatkowaniu dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej

#### 9.1. Stosowanie instrukcji

Instrukcja podlega zastosowaniu w przypadku, gdy podatnik CIT albo prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą podatnik PIT korzysta z preferencji w zakresie opodatkowania dochodu z KPWI.

#### 9.2. Podmioty stosujące instrukcję

Instrukcję stosują podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych i prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

#### 9.3. Akty prawne stosowane w instrukcji

Podatnicy wdrażający instrukcję stosują:

- art. 5a pkt 38-40, art. 9 ust. 2, art. 17 ust. 1 pkt 9, art. 24a ust. 1b, art. 30ca, art. 30cb ust. 1 i 2, art. 30f ust. 9 u.p.d.o.f.,
- art. 4a pkt 26-28, art. 9 ust. 1b, art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 24a ust. 8, art. 24d, art. 24e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.

#### 10. Wzór instrukcji wypełniania obowiązków wynikających z przepisów o podatku od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej

#### **Instrukcja wypełniania obowiązków wynikających z przepisów o podatku od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w ..... (jednostka) (w podatku dochodowym od osób prawnych lub od osób fizycznych)**

##### **§ 1**

##### **Zakres stosowania**

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku prowadzenia przez podatnika prac B+R, których efektem będą kwalifikowane prawa własności intelektualnej generujące dochody kwalifikowane.

##### **§ 2**

##### **Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji**

Do wdrożenia instrukcji zobowiązani są:

- 1) dział księgowości;

<sup>22</sup> Dz.U. 2020 poz. 374 i 567.

2) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia księgowości podmiotowi uprawnionemu, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

### § 3

#### Procedura

1. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika identyfikują, czy w ramach działalności prowadzonej przez podatnika spełnione są warunki do skorzystania z preferencji w zakresie opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. W badaniu uwzględnia się brzmienie przepisów ustaw podatkowych i objaśnień opublikowanych przez MF.

2. W przypadkach spełnienia warunków, dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika wprowadzają rozwiązania umożliwiające (w zależności od podatnika będą to rozwiązania w księgach rachunkowych lub dodatkowych zapisach obok księgi przychodów i rozchodów):

- 1) wyodrębnienie poszczególnych KPWI w prowadzonej ewidencji rachunkowej;
- 2) ewidencjonowanie przychodów, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde KPWI;
- 3) ustalenie kosztów niezbędnych do kalkulacji nexus, przypadające na każde KPWI;
- 4) dokonywanie zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z KPWI – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno KPWI, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe wyodrębnienie przypadających na każde z KPWI osobno kosztów, przychodów i obliczenie nexus;
- 5) dokonywanie zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z KPWI w odniesieniu do produktu lub usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno KPWI lub większą liczbę tych praw w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe wyodrębnienie przypadających na każde z KPWI osobno kosztów, przychodów i obliczenie nexus.

3. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika na podstawie prowadzonych ewidencji ustalają kwalifikowany dochód z KPWI oraz należny podatek.

4. Dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika przygotowują odpowiednie deklaracje i informacje wymagane przepisami podatku od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej z wykorzystaniem urzędowych formularzy i wytycznych oraz wskazówek opublikowanych przez MF.

5. Po zakończeniu roku podatkowego dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje wewnętrznej kontroli zdarzeń analizowanych pod kątem opodatkowania podatkiem od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej.

6. Osoba odpowiedzialna za finanse jednostki podejmuje czynności sprawdzające, które mają na celu potwierdzenie prawidłowości dokonywanych rozliczeń i czynności raportowych w ramach realizacji obowiązków wynikających ze zdarzeń opodatkowanych podatkiem od dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, mających miejsce w danym roku podatkowym.

### Podstawa prawna:

- 1) art. 14n § 4 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa<sup>23</sup>,
- 2) art. 5a pkt 38-40, art. 9 ust. 2, art. 17 ust. 1 pkt 9, art. 24a ust. 1b, art. 30ca, art. 30cb ust. 1 i 2, art. 30f ust. 9 u.p.d.o.f.,
- 3) art. 4a pkt 26-28, art. 9 ust. 1b, art. 12 ust. 1 pkt 7, art. 24a ust. 8, art. 24d, art. 24e ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.,
- 4) art. 24 z.u.p.o.f.o.p.18.



Artykuł pochodzi z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Instrukcje księgowe i podatkowe” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Holdy, plus płyta CD, wyd. 2, 2020 r., <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19340-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-artur-holda>.

---

---

23 T.j. Dz.U. 2019 poz. 900.



## Instrukcje księgowe i podatkowe

2020 r. | 1600 str. | 199 zł

Redakcja: prof. nadzw. dr hab. Artur Hołda

Kompleksowe ujęcie 70 zagadnień księgowych i podatkowych przez pryzmat instrukcji, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych przez tarcze anty-kryzysowe oraz nowelizacje ustaw podatkowych z czerwca 2020 r.

### Publikacja zawiera:

- instrukcję weryfikacji danych sprawozdawczych w związku z epidemią COVID-19,
- zaktualizowaną na 2020 r. politykę rachunkowości jednostki,
- wzorcową dokumentację podatkową cen transferowych w zakresie transakcji między podmiotami powiązanymi za 2020 r.,
- procedurę raportowania schematów podatkowych oraz zasady wypełniania formularza MDR-1, z uwzględnieniem zmian, które weszły w życie 1.7.2020 r.,
- procedury w zakresie składania JPK\_V7M/JPK\_V7K, weryfikacji podatników na białej liście podatkowej, wyboru właściwej stawki VAT dla towarów i usług (nowa matryca stawek VAT), czy też wdrożenia kas online,
- omówienie zmian wprowadzonych przez tarczę 1.0 i przedstawienie objaśnień MF w zakresie ulgi B+R oraz ulgi IP Box,
- instrukcję posługiwania się certyfikatem rezydencji z uwzględnieniem tarczy 4.0,
- instrukcję dotyczącą kontroli realizowanych czynności optymalizacyjnych pod kątem ryzyka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, z uwzględnieniem małej klauzuli dotyczącej tzw. hipotetycznych kosztów pozyskania kapitału zewnętrznego,
- instrukcję w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, jak również instrukcję zgłoszenia beneficjenta rzeczywistego do CRBR,
- instrukcję potrącania podatku u źródła od przychodów zagranicznych podatników,
- omówienie zmian w zakresie WDT oraz magazynów call-off stock, które weszły w życie 1.7.2020 r.,
- przedstawienie nowych zasad dokonywania potrąceń z wynagrodzenia pracownika z uwzględnieniem tarczy 3.0,
- procedury uzyskiwania dofinansowania do miejsc pracy z urzędów pracy.

Do książki dołączona jest płyta CD, na której znajdują Państwo **153 wzory dokumentów** w plikach Word – gotowych do pracy.

[www.ksiegarnia.beck.pl](http://www.ksiegarnia.beck.pl)

e-mail: [kontakt@beck.pl](mailto:kontakt@beck.pl), tel. 81 46 13 300

**Aleksandra Księżyk**

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

**Słowa kluczowe:** prawo, las, nieruchomości, uproszczony plan urządzenia lasu, grunt, cele nieleśne, ustawa o lasach, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ZMIANA PRZEZNACZENIA NIERUCHOMOŚCI NA CELE NIELEŚNE W KONSEKWENCJI ZMIANY GRANIC I POWIERZCHNI LASÓW NA ETAPIE USTALANIA UPROSZCZONEGO PLANU URZĄDZENIA LASU

Celem niniejszego artykułu jest odpowiedź na pytanie czy możliwa jest zmiana dotychczasowych granic i powierzchni lasów w fazie ustalania uproszczonego planu urządzenia lasu (dalej jako: „UPUL”), która będzie powodowała zmianę przeznaczenia nieruchomości na cele nieleśne. Z przedstawionego w opracowaniu orzecznictwa dotyczącego przepisów ustawy z 28 września 1991 r. o lasach<sup>1</sup> (dalej jako: „ustawa o lasach”) wynika, że w postępowaniu dotyczącym projektu UPUL i jego przyjęcia, jak najbardziej możliwe i zasadne jest kwestionowanie przez właścicieli nieruchomości sklasyfikowanych jako leśne objęcia ich UPUL z uwagi na fakt, że nieruchomości takie nie są faktycznie lasem w rozumieniu art. 3 ust. 1 tejże ustawy. Ostateczne ustalenie, czy dana nieruchomość jest rzeczywiście lasem, wymaga szczegółowego przeanalizowania stanu faktycznego danej sprawy i oceny, czy spełnione są kryteria powierzchni, przyrodnicze i przeznaczenia.

### 1. Definicja lasu

Nie wdając się w analizy przyrodnicze dotyczące pojęcia lasu, w niniejszym artykule uwzględniona zostanie definicja legalna, wynikająca z art. 3 ustawy o lasach. Zgodnie z tym przepisem lasem jest grunt:

- 1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony:
  - a) przeznaczony do produkcji leśnej lub
  - b) stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo
  - c) wpisany do rejestru zabytków;
- 2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.

Interpretacja takiej definicji lasu spowodowała spór w doktrynie i judykaturze w kwestii czy przy określaniu nieruchomości jako las zawsze mają zastosowanie przesłanki wskazane w art. 3 ust. 1 lit. a-c ustawy o lasach, czy też te przesłanki są brane pod uwagę dopiero wówczas, gdy grunt będący lasem jest przejściowo pozbawiony drzew, krzewów oraz runa leśnego.

Podstawą pierwszego poglądu jest orzeczenie Sądu Najwyższego z 28 stycznia 2009 r.<sup>2</sup>, w którym wskazał on, że: „W świetle art. 3 pkt 1 ustawy o lasach, za las należy także uznać grunt o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi), drzewami i krzewami oraz runem leśnym, który nie spełnia żadnego dodatkowego kryterium z art. 3 pkt 1 lit. a, b i c (nie jest przeznaczony do produkcji leśnej, nie stanowi rezerwatu przyrody ani nie został wpisany do rejestru zabytków). Dodatkowe kryteria dotyczą gruntów o obszarze co najmniej 0,10 ha przejściowo pozbawionych roślinności leśnej”.

1 T.j. Dz.U. 2020 poz. 6.  
2 Sygn. akt IV CSK 353/08.

Pogląd ten należy jednak uznać za błędny i nieprzekonujący, a podjęta próba wykładni *a contrario* jest jedynie pozornie poprawna. Po pierwsze, wyodrębnienie w ramach art. 3 pkt 1 ustawy o lasach dwóch norm nie znajduje uzasadnienia językowego oraz systemowego, stanowi nieprawidłową wykładnię i podkreśla, że las w znaczeniu normatywnym pozostaje lasem także wtedy, gdy stanowiący go grunt został przejściowo pozbawiony roślinności leśnej, ponieważ istnieje możliwość (a w istocie obowiązek) jego odtworzenia, a taka wykładnia lasu nie uwzględnia całej treści art. 3 ustawy o lasach, a w szczególności przepisów znajdujących się w art. 3 pkt 1 lit. a, b oraz c, co stanowi istotne naruszenie zakazu *per non est*, ponieważ w dużej liczbie przypadków czyni zbędną integralną część normy prawnej<sup>3</sup>. Po drugie, pogląd ten pomija treść przepisu art. 6 ust. 1 pkt 1) ustawy o lasach, który definiuje czym jest gospodarka leśna będąca *de facto* pojęciem tożsamym z pojęciem produkcji leśnej<sup>4</sup>, a więc nie jest tak, że jest to pojęcie niedookreślone i nie ma jego legalnej definicji uniemożliwiającej ustalenie statutu nieruchomości jako leśnej lub nie, nawet w przypadku przejściowego braku zalesienia.

Drugi pogląd, utrwalony już w orzecnictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>5</sup>, prawidłowo dekoduje normę prawną wynikającą z art. 3 ust. 1 wskazując, że aby mówić o lesie, musi on spełniać kryterium przestrzenne oraz kryterium przyrodnicze, a dodatkowo jeszcze przesłankę wskazaną w podpunktach a), b) lub c).

## 2. Uproszczony plan urządzenia lasu i jego znaczenie

Jak wskazuje J. Chmielewski<sup>6</sup>: „uproszczone plany urządzenia lasów nie stanowią wyłącznie aktów prawa wewnętrznego (wprowadzają bowiem obowiązki względem właścicieli lasów), ale jednocześnie nie zaliczają się – przez wzgląd na regulacje konstytucyjne i brak odnośnych unormowań ustawowych – do aktów prawa miejscowego, obowiązującego *erga omnes* na terenie objętym ustaleniami planów. W konsekwencji [...] należy zaliczyć je do pogranicza: sfery wewnętrznej oraz zewnętrznej działania administracji; stanowienia i stosowania prawa, jak również pogranicza działań prawnych oraz faktycznych administracji publicznej. Należy opowiedzieć się za poglądem, zgodnie z którym zatwierdzenie takiego planu jest aktem z zakresu administracji publicznej, podejmowanym w postępowaniu niesformalizowanym (pozajurysdykcyjnym), niebędącym decyzją administracyjną ani postanowieniem, który może być poddany – po uprzednim wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa – kontroli wojewódzkiego sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 4 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>7</sup>)”. Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 7) ustawy o lasach, UPUL opracowywany jest dla lasu o obszarze co najmniej 10 ha, stanowiącego zwarty kompleks leśny, zawierający skrócony opis lasu i gruntów przeznaczonych do zalesienia oraz podstawowe zadania dotyczące gospodarki leśnej.

W myśl art. 19 ust. 2 ustawy o lasach, uproszczone plany urządzenia lasu, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4, sporządza się dla lasów niestanowiących własności Skarbu Państwa oraz dla lasów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Zgodnie z ust. 3 tego przepisu, dla lasów rozdrobnionych o powierzchni do 10 ha, niestanowiących własności Skarbu Państwa, zadania z zakresu gospodarki leśnej określa decyzja starosty, wydana na podstawie inwentaryzacji stanu lasów. Z kolei przepis § 1 ust. 2 Rozporządzenia Ministra Środowiska z 12 listopada 2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu<sup>8</sup> określa, że UPUL i inwentaryzację lasu sporządza się na okres 10 lat.

Projekt UPUL wykląda się do publicznego wglądu na okres 60 dni w siedzibie urzędu gminy. O wyłożeniu tego projektu wójt (burmistrz, prezydent miasta) informuje pisemnie właścicieli lasów, z zaznaczeniem, że UPUL będzie podstawą naliczenia podatku leśnego. W terminie 30 dni od daty wyłożenia projektu UPUL, zainteresowani właściciele lasów mogą składać zastrzeżenia i wnioski w sprawie planu. Starosta wydaje decyzje w kwestii uznania lub nieuznania zastrzeżeń lub wniosków. W przypadku złożenia wniosku o zmianę granic lasu w UPUL i w konsekwencji ustalenia, że dany grunt nie jest lasem, organy administracji publicznej najczęściej twierdzą, że zgodnie z ewidencją gruntów jest to las, a w procedurze ustalania UPUL nie ma

3 J. Chmielewski, *Pojęcie lasu w ustawie o lasach – próba konceptualizacji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 3/2019.

4 Tak WSA w Poznaniu w wyroku z 2 października 2019 r., sygn. akt II SA/Po 521/19.

5 Wyrok NSA z 2 października 2015 r., sygn. akt II OSK 308/14; wyrok NSA z 23 kwietnia 2013 r., sygn. I OSK 1983/11; wyrok NSA z 2 października 2015 r.; sygn. II OSK 308/14; wyrok NSA z 8 lutego 2017 r., sygn. II OSK 1523/15; wyrok NSA z 31 sierpnia 2017 r.; sygn. II OSK 3027/15; wyrok NSA z 8 stycznia 2020 r., sygn. II OSK 422/18.

6 J. Chmielewski, *Z problematyki aktów planistycznych w prawie administracyjnym na przykładzie planów i uproszczonych planów urządzenia lasów*, opublikowano: ST 2016/10/51-63.

7 T.j. Dz.U. 2019 poz. 2325.

8 Dz.U. 2012 poz. 1302.

możliwości dokonywania zmian polegających *de facto* na pozostawieniu poza granicami UPUL gruntu z uwagi na to, że nie jest lasem.

Objęcie UPUL danej nieruchomości powoduje szereg konsekwencji w postaci obowiązków właścicieli lasów, jakie nakłada na nich ustawa o lasach, a także – w razie braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego – brak możliwości zabudowy takiej nieruchomości, nawet jeżeli znajduje się na terenie miasta, czy terenie znacząco zurbanizowanym.

Wskazać należy, że fakt, iż nieruchomość gruntowa została sklasyfikowana jako las w ewidencji gruntów, nie oznacza, że taka okoliczność nie może zostać zakwestionowana w ramach ustalania UPUL. Jak bowiem wynika z przepisów art. 20 ust. 3a oraz art. 2 pkt 8 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>9</sup> (dalej: p.g.k.) w związku z art. 20 ust. 2 ustawy o lasach – ewidencja potwierdza stan nieruchomości określony bądź ustalony m.in. w oparciu o przepisy ustawy o lasach, a nie na odwrót. Ewidencja gruntów nie ustala sama ze swej istoty stanu faktycznego nieruchomości, w tym jej zaklasyfikowania jako las bądź też nie. Status leśny nieruchomości jest wynikiem ustaleń UPUL.

Powyższa kwestia została wyczerpująco i trafnie wyjaśniona w orzecznictwie sądów administracyjnych, np.:

1) w wyroku WSA w Olsztynie z 25 września 2018 r.<sup>10</sup>: „Dopóki dany teren ujęty

jest w planie urządzenia lasu lub uproszczonym planie urządzenia lasu jako las, dopóty nie jest dopuszczalna zmiana w innym postępowaniu ewidencyjnym określenia rodzaju użytku gruntowego na inny niż las” (...). „Choć organy prowadzące ewidencję gruntów i budynków są związane zapisami uproszczonego planu urządzenia lasu, to w ramach prowadzonego postępowania ewidencyjnego nie są uprawnione do dokonywania oceny prawidłowości zawartych w tym planie zapisów, czy też inicjowania postępowania zmierzającego do jego zmiany”;

2) w wyroku WSA w Bydgoszczy z 9 kwietnia 2015 r.<sup>11</sup>: „Stosownie do treści art. 20 ust. 2 ustawy o lasach, w ewidencji gruntów i budynków uwzględnia się ustalenia planów urządzenia lasu i uproszczonych planów urządzenia lasu, dotyczące granic i powierzchni lasu. Przepis ten stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnych zasad dotyczących sposobu uwzględniania i wprowadzania zmian w powszechnej ewidencji gruntów i budynków. Skutkuje to tym, że obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te mianowicie nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególny rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesądzą o treści wpisów w ewidencji gruntów”;

3) w wyroku NSA z 22 lutego 2012 r.<sup>12</sup>: „Dopóki dany teren ujęty jest w planie urządzenia lasu lub uproszczonym planie urządzenia lasu jako las, nie jest

dopuszczalna zmiana w innym postępowaniu ewidencyjnym określenia rodzaju użytku gruntowego na inny niż las” – z tego orzeczenia wynika także możliwość zmiany UPUL;

4) w wyroku WSA w Łodzi z 23 sierpnia 2017 r.<sup>13</sup>: „W toku postępowania w sprawie urządzenia planu lasu możliwe jest zakwestionowanie wpisu ewidencji gruntów”.

Zatem to nie wpis w ewidencji gruntów przesądza o stanie faktycznym danej nieruchomości, w szczególności w przypadku lasów to przepisy ustawy o lasach mają prymat. Jak wskazuje WSA w Krakowie w wyroku z 4 grudnia 2019 r.<sup>14</sup>: „Oznacza to, że określenie lasu na gruncie ustawy o lasach, udokumentowane zapisami w UPUL, wyprzedza wpis w ewidencji gruntów, który jest tylko deklaratoryjny. Obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególny rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesądzą o treści wpisów w ewidencji gruntów. Plan urządzenia lasu zawiera bowiem nie tylko opis, ale także zestawienie powierzchni lasów i gruntów do zalesienia (art. 18 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy z 1991 r. o lasach)”<sup>15</sup>.

W zakresie ustalenia stanu faktycznego nieruchomości zakwalifikowanej dotychczas jako las, konieczne jest przeprowadzenie wnikliwego postępowania

9 T.j. Dz.U. 2020 poz. 286.

10 Sygn. akt II SA/Ol 351/18.

11 Sygn. akt II SA/Bd 25/15.

12 Sygn. akt I OSK 355/11.

13 Sygn. akt II SA/Łd 175/17.

14 Sygn. akt II SA/Kr 1114/19.

15 Por. wyrok NSA z 23 lipca 2008 r., sygn. akt I OSK 1077/07, LEX nr 496231, wyrok NSA z 6 czerwca 2008 r., sygn. akt I OSK 903/07, LEX nr 565817, wyrok NSA z 21 września 2017 r., sygn. akt I OSK 472/17, LEX nr 2365307; por. też wyrok WSA w Olsztynie z 25 września 2018 r., sygn. akt II SA/Ol 351/18, LEX nr 2562293, wyrok NSA z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I OSK 1240/10, LEX nr 1082594, wyrok WSA w Olsztynie z 30 września 2010 r., sygn. akt II SA/Ol 382/10, LEX nr 753957.

dowodowego, pozwalającego na ustalenie czy faktycznie na nieruchomości objętej UPUL występuje las i dokładnie na jakiej rzeczywistej powierzchni przy uwzględnieniu kryterium powierzchniowego, przyrodniczego i przeznaczenia, tj. na podstawie przepisów art. 3 ust. 1 lit. a) w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 1) ustawy o lasach. Nie bez powodu ustawodawca nakazał sporządzanie uproszczonych planów urządzenia lasów w okresach co 10 lat. Zakładając działania racjonalnego ustawodawcy – celem UPUL jest okresowa weryfikacja stanu faktycznego na danej nieruchomości, dotychczas zakwalifikowanej jako las.

Powyższe ustalenia mają niezwykle doniosłe skutki prawne, w szczególności dla właścicieli nieruchomości zakwalifikowanych jako las w zakresie ich praw i obowiązków związanych z charakterem posiadanej nieruchomości będącej w rzeczywistości lasem lub nie (w całości albo też tylko w części).

### **3. Możliwość zmiany w zakresie statusu nieruchomości leśnej w UPUL**

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w wyroku z 6 marca 2019 r.<sup>16</sup>, że: „Zdaniem NSA, w świetle przytoczonych regulacji prawnych nie może budzić wątpliwości, że dopóki dany teren ujęty jest w planie urządzenia lasu lub uproszczonym planie urządzenia lasu jako las, dopóty nie jest dopuszczalna zmiana w innym postępowaniu ewidencyjnym określenia rodzaju użytku gruntowego na inny niż las (Ls) – por. wyrok NSA z 22 lutego 2012 r.<sup>17</sup>. Inaczej ujmując, wynikająca z planu urządzenia lasu jego powierzch-

nia i granice są wiążące dla organów ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że dopóki w planie urządzenia lasu nie zostanie dokonana zmiana, o której mowa w art. 23 ust. 1 ustawy o lasach, dopóty organy prowadzące ewidencję gruntów i budynków nie są uprawnione do dokonywania w prowadzonej przez siebie ewidencji zmian powierzchni i granic lasu, które nie odpowiadałyby ustaleniom planu urządzenia lasu<sup>18</sup>. Również w wyroku z 21 września 2017 r.<sup>19</sup> Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów”. W sprawie rozpatrywanej przez NSA<sup>20</sup> wskazano, iż: „Uwzględniając powyższe należy wyjaśnić, że obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególnie rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesadzają o treści wpisów w ewidencji gruntów. Tym samym plan urządzenia lasu sporządzony dla Nadleśnictwa Z., zatwierdzony decyzją Ministra Środowiska z (...) lutego 2011 r. (k. 74 akt administracyjnych) jest jedynym dokumentem, na podstawie którego mogą być aktualizowane dane dotyczące granic i powierzchni lasów leżących na terenie objętym tym planem”.

Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

w wyroku z 24 maja 2018 r.<sup>21</sup>: „Obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalenia granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególnie rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesadzają o treści wpisów w ewidencji gruntów. Tym samym plan urządzenia lasu jest jedynym dokumentem, na podstawie którego mogą być aktualizowane dane dotyczące granic i powierzchni lasów leżących na terenie objętym tym planem”; a także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z 16 lutego 2012 r.<sup>22</sup>: „Plan urządzenia lasu jest jedynym dokumentem, na podstawie którego mogą być aktualizowane dane dotyczące granic i powierzchni lasów leżących na terenie objętym tym planem”.

Zatem w postępowaniu dotyczącym projektu UPUL albo zmiany obowiązującego UPUL, powinno zostać uznane za dopuszczalne dokonanie zmian w trybie art. 23 ust. 1 ustawy o lasach, m.in. w zakresie objęcia lub też nie granicą lasu danej nieruchomości i tym samym podstawy określenia jej statusu jako leśnej bądź też nie.

Na szczególną uwagę zasługuje następujące, niezwykle trafne orzeczenie WSA w Krakowie z 4 grudnia 2019 r.<sup>23</sup>, odnoszące się do możliwości zmiany statusu dotychczasowej nieruchomości leśnej i konieczności respektowania zasady legalizmu w zakresie ustaleń w przygotowywanym UPUL co do stanu faktycznego nieruchomości posiadającej dotychczas status

16 Sygn. akt I OSK 997/17.

17 Sygn. akt I OSK 355/11.

18 Wyrok NSA z 6 czerwca 2008 r., sygn. akt I OSK 846/07.

19 Sygn. akt I OSK 472/17.

20 Tamże.

21 Sygn. akt IV SA/Wa 859/18.

22 Sygn. akt II SA/Ol 5/12.

23 Sygn. akt II SA/Kr 1114/19.

lasu: „Rozpocząć należy od stwierdzenia, że zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy o lasach – plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu sporządzany jest m.in. (...) dla lasów niestanowiących własności Skarbu Państwa, należących do osób fizycznych i wspólnot gruntowych – na zlecenie starosty (...). Projekt uproszczonego planu urządzenia lasu wykląda się do publicznego wglądu na okres 60 dni w siedzibie urzędu gminy. O wyłożeniu projektu uproszczonego planu urządzenia lasu wójt (burmistrz, prezydent miasta) informuje pisemnie właścicieli lasów, z zaznaczeniem, że uproszczony plan urządzenia lasu będzie podstawą naliczenia podatku leśnego. W terminie 30 dni od daty wyłożenia projektu uproszczonego planu urządzenia lasu zainteresowani właściciele lasów mogą składać zastrzeżenia i wnioski w sprawie planu. Starosta wydaje decyzje w sprawie uznania lub nieuznania zastrzeżeń lub wniosków.

Oczywiste jest, że przy zastosowaniu tego przepisu, statuującego całą procedurę UPUL, należy brać pod uwagę definicję lasu zawartą w ustawie o lasach (cyt. wyżej art. 3). Jak wynika z powyższego, las musi spełniać kryterium przestrzenne oraz kryterium przyrodnicze, a dodatkowo jeszcze przesłankę wskazaną w podpunktach a), b) lub c). „Definicja lasu pozostaje bez związku z pojęciem nieruchomości gruntowej oraz uprawnień majątkowych, przysługujących do tej nieruchomości. Z punktu widzenia rozumienia pojęcia lasu istotne jest czy spełnia on wszystkie kryteria określone w art. 3 pkt 1 lit. a-c ustawy z 1991 r. o lasach. Kryteria podstawowe: przyrodnicze, przestrzenne i przeznaczenia, muszą być spełnione łącznie, by można było mówić o lesie w znaczeniu art. 3 pkt 1 ww. ustawy” (tak wyrok Naczelnego Sądu Administracyj-

nego z 2 października 2015 r.<sup>24</sup>). Odrębnie wskazano w przepisie (ust. 2), że może to być też grunt związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywanie dla potrzeb gospodarki leśnej w sposób wskazany w przepisie.

Dalej w tym wyroku WSA w Krakowie stwierdza się: „należy wskazać na pewną kolejność, związaną z zapisami w ewidencji gruntów. Zgodnie bowiem z art. 20 ust. 2 pkt 3a p.g.k., ewidencję gruntów i budynków, w części dotyczącej lasów, prowadzi się z uwzględnieniem przepisów o lasach. Przepis ten stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów o ewidencji gruntów. Oznacza to, że określenie lasu na gruncie ustawy o lasach, udokumentowane zapisami w UPUL, wyprzedza wpis w ewidencji gruntów, który jest tylko deklaratoryjny. Obowiązek aktualizowania danych objętych ewidencją gruntów i budynków podlega ograniczeniu w stosunku do zmian dotyczących ustalania granic i powierzchni lasów. Zmiany te nie mogą być dokonywane wbrew planom urządzenia lasów, które stanowią szczególnie rodzaj planów zagospodarowania przestrzennego takich terenów i przesądzają o treści wpisów w ewidencji gruntów. Plan urządzenia lasu zawiera bowiem nie tylko opis, ale także zestawienie powierzchni lasów i gruntów do zalesienia (art. 18 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy o lasach)”<sup>25</sup>.

W omawianym wyroku wskazuje się następnie: „Mając powyższą kolejność na uwadze, należy w oderwaniu od ewidencji rozważyć poszczególne kryteria – powierzchniowe i przyrodnicze, a następnie dołączyć do nich kryterium przeznaczenia. Albowiem nie wynika z ustaleń organów, aby teren ten stanowił rezerwat przyrody, wchodził w skład par-

ku narodowego (podpunkt b) względnie był wpisany do rejestru zabytków (podpunkt c). Pozostaje zatem kryterium przeznaczenia do produkcji leśnej (podpunkt a). (...). Poza kryterium przestrzennym i przyrodniczym pozostaje do oceny stan faktyczny związany z przeznaczeniem do produkcji leśnej. Jak to już na wstępie wskazano, określenie tego elementu nie może być związane z zapisami w ewidencji gruntów, albowiem najpierw ustala się uproszczony plan urządzenia lasu, a dopiero potem następuje właściwy wpis do ewidencji. Produkcja jest to zorganizowana działalność mająca na celu wytwarzanie jakichś towarów, usług lub dóbr kultury (Słownik PWN, Lex/el.). Wobec tego produkcja leśna będzie miała na celu wytwarzanie produktów lasu. Przeznaczenie do produkcji leśnej jest zatem związane z wykorzystywaniem lub możliwością wykorzystania lasu w zakresie wszystkich jego zasobów dla celów gospodarczych człowieka. Jest to przeznaczenie do wytwarzania w lasach produktów wyjściowych działalności leśnej, z wyłączeniem produktów wytwarzanych w lasach, będących rezerwatami przyrody lub w lasach, wpisanych do rejestru zabytków. Takie przeznaczenie można ustalić w drodze stwierdzenia stanu prawnego, poprzez ustalenie, jakie przeznaczenie gruntu określa miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego. W sytuacji braku tego planu, ustaleń należy dokonać, czyniąc odpowiednie obserwacje na gruncie. Trzeba zatem stwierdzić, czy na gruncie występuje las w znaczeniu powierzchniowym i przyrodniczym i czy jest lub może być przeznaczony do produkcji leśnej. Pamiętać przy tym należy, że produkcję leśną cechuje wielkoobszarowość, wielofunkcyjność, długi cykl produkcji, uzależnienie od otoczenia, nierozzerwalność produktu i środka produkcji, niejed-

<sup>24</sup> Sygn. akt II OSK 308/14, LEX nr 2002652.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z 23 lipca 2008 r., sygn. akt I OSK 1077/07, LEX nr 496231, wyrok NSA z 6 czerwca 2008 r., sygn. akt I OSK 903/07, LEX nr 565817, wyrok NSA z 21 września 2017 r., sygn. akt I OSK 472/17, LEX nr 2365307, por. też wyrok WSA w Olsztynie z 25 września 2018 r., sygn. akt II SA/Ol 351/18, LEX nr 2562293, wyrok NSA z 30 czerwca 2011 r., sygn. akt I OSK 1240/10, LEX nr 1082594, wyrok WSA w Olsztynie z 30 września 2010 r., sygn. akt II SA/Ol 382/10, LEX nr 753957.

norodność produktu (tak M. Orzechowski, *Podstawy produkcji leśnej*, publ. Lex/el.).”

Powyższe orzeczenie kompleksowo i niewątpliwie trafnie ujmuje tematykę sprowadzającą się do rozstrzygnięcia kwestii czy na podstawie aktualnego w dacie sporządzania UPUL stanu faktycznego oraz mających do niego zastosowanie przepisów prawa możliwe jest określenie w UPUL innych niż dotychczasowe cech i granic lasu. Otóż analiza przepisów i przyjęcie działania racjonalnego ustawodawcy, który stosownie do art. 18 ust. 1 ustawy o lasach nakazuje przygotowywanie planów urządzenia lasów przekonuje, że jest to możliwe. Konieczne jest przy tym przede wszystkim ustalenie czy rzeczywiście przedmiotowa nieruchomość jest lasem – w rozumieniu przepisu art. 3 ust. 1 ustawy o lasach.

Jak zostało to już wykazane wcześniej w tym artykule, pomimo pewnych rozbieżności, jakie pojawiły się w judykaturze w zakresie interpretacji pojęcia lasu w świetle art. 3 ust. 1 ustawy o lasach – można stwierdzić, że orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego doprowadziło do ujednolicenia rozumienia tego pojęcia i obecnie nie powinno budzić wątpliwości, że: „grunt jest lasem w znaczeniu prawa administracyjnego, konieczne jest spełnienie nie tylko kryterium przyrodniczego (pokrycie roślinnością leśną) i kryterium przestrzennego (zwarta powierzchnia co najmniej 0,10 ha) lecz także kryterium przeznaczenia (do produkcji leśnej) bądź jednej z pozostałych przesłanek – grunt stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego lub grunt wpisany do rejestru zabytków – tak stwierdził NSA w jednym z najnowszych orzeczeń, t.j. wyroku

z 23 kwietnia 2020 r.<sup>26</sup>. Podobnie wskazał WSA we Wrocławiu, również w jednym z nowszych orzeczeń w tym zakresie, tj. wyroku z 4 lutego 2020 r.<sup>27</sup>: „Trzy kryteria podstawowe: przyrodnicze, przestrzenne i przeznaczenia muszą być spełnione łącznie, aby można było mówić o lesie w znaczeniu przyjętym w art. 3 pkt 1 ustawy o lasach. Kryterium dodatkowe związania z gospodarką leśną występuje dopiero w art. 3 pkt 2 ustawy o lasach”.

Należy wskazać, biorąc pod uwagę powyższe stanowisko judykatury, że przy ustalaniu UPUL trzeba przede wszystkim przeprowadzić wnikliwe postępowanie dowodowe w zakresie ustalenia czy rzeczywiście nieruchomość stanowi las w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy o lasach. Gdyby okazało się, że dana nieruchomość nie jest jednak lasem, to wydaje się, że powinna wówczas zostać uwzględniona w wykazie rozbieżności między danymi ewidencyjnymi odnoszącymi się do gruntów objętych sporządzanym uproszczonym planem urządzenia lasu a stanem faktycznym tych gruntów, o którym mowa w § 7 ust. 1 pkt 4 lit c) Rozporządzenia Ministra Środowiska z 12 listopada 2012 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu sporządzania planu urządzenia lasu, uproszczonego planu urządzenia lasu oraz inwentaryzacji stanu lasu.

#### **4. Poglądy odmienne – brak możliwości zmiany statusu nieruchomości leśnej *de facto* w konsekwencji wyłączenia z UPUL**

Znaczna liczba organów administracji publicznej (co do zasady starostowie) co najmniej niechętnie odnosi się do wniosków dotyczących zmian UPUL, zmierzających czy to do nieobjęcia UPUL nieruchomości jako nieleśnej czy to do zmniejszenia powierzchni stanowiącej

las w rozumieniu oczywiście art. 3 ust. 1 ustawy o lasach. U podstaw takiego działania organów leży m.in. przekonanie, że jedyną możliwością zmiany charakteru gruntu z leśnego na nieleśny (niniejsze opracowanie nie dotyczy postępowania, o którym stanowi art. 13 ust. 2 ustawy o lasach) jest wdrożenie procedury, o której mowa w art. 7 ustawy z 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych<sup>28</sup> (dalej: u.o.g.r.l.) czyli zmiana przeznaczenia gruntów rolnych i leśnych na cele nierolnicze i nieleśne, która możliwa jest jedynie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, sporządzonym w trybie określonym w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

W konsekwencji organy administracji publicznej stoją na stanowisku, że nie jest możliwa zmiana UPUL skutkująca *de facto* „wyjęciem” nieruchomości spod rygorów ustawy o lasach i leśnego przeznaczenia nieruchomości, a jedyną możliwością mogącą dać taki efekt jest procedura tworzenia miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Co istotne, zgodnie z treścią przywołanego powyżej art. 7 ust. 3 i 3a u.o.g.r.l., wyrażenie zgody na zmianę przeznaczenia gruntów wymaga uzyskania zgody właściwego Ministra Ochrony Środowiska, Zasobów Naturalnych i Leśnictwa, a stroną w takim postępowaniu jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta. Powyższe oznacza, że zmiana przeznaczenia gruntu leśnego na cele nieleśne w trybie art. 7 u.o.g.r.l. może być prowadzona w nieokreślonym czasie i co do zasady bez wpływu właściciela nieruchomości na podjęcie lub też nie działań przez organy. W ślad za tym właściciel nieruchomości leśnej, która jego zdaniem nie powinna być określana jako las, nie ma żadnego wpływu na dobrą bądź złą wolę organu administracji

<sup>26</sup> Sygn. akt II OSK 1006/19.

<sup>27</sup> Sygn. akt II SA/Wr 763/19.

<sup>28</sup> T.j. Dz.U. 2017 poz. 1161.

publicznej na szczeblu gminnym na sporządzenie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, który mógłby ewentualnie przyczynić się do wyłączenia nieruchomości spod działania UPUL w konsekwencji zmiany też jej charakteru.

Niemniej jednak należy podkreślić, że przywołane powyżej postępowanie w sprawie zmiany przeznaczenia gruntów leśnych w trybie art. 7 u.o.g.r.l. dotyczy właśnie gruntów leśnych i nie może być argumentem organów administracji publicznej w sprawach uchwalenia bądź zmiany UPUL – gdzie kwestionowane jest dotychczasowe ustalenie, że dana nieruchomość jest faktycznie lasem w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy o lasach.

Okazuje się zatem, że procedura dotycząca UPUL, w szczególności w zakresie rozstrzygania wniosków i zastrzeżeń do UPUL w kwestii objęcia czy też granic lasu na danej nieruchomości ma charakter wyjątkowy i pierwotny w stosunku do innych postępowań, a następnie także wpisów w ewidencji, bowiem determinuje to czy w ogóle mamy do czynienia z lasem w ujęciu legalnym. Co więcej, to właśnie

w procedurze dotyczącej uchwalenia czy zmian UPUL przewidziane są instrumenty dla właścicieli nieruchomości, dające im realny wpływ na dokonanie faktycznych i rzeczywistych ustaleń faktycznych dotyczących nieruchomości – przekładających się następnie na rozstrzygnięcia prawne w postaci przyjętego UPUL, w tym możliwość zaskarżania zarówno nieuwzględnienia uwag i zastrzeżeń do UPUL, jak też następnie samego UPUL.

W konsekwencji – stanowisko organów administracji publicznej co do zasady na poziomie starosty, że nie jest możliwa taka zmiana UPUL, która powodowałaby w kolejnych krokach zmianę przeznaczenia gruntu leśnego na nieleśny, albowiem do tego przewidziany jest wyłącznie tryb z art. 7 u.o.g.r.l. – jest nieprawidłowe i nie powinno stanowić żadnego argumentu przy rozpatrywaniu uwag do UPUL.

### 5. Podsumowanie

W świetle najnowszego orzecznictwa dotyczącego poszczególnych regulacji ustawy o lasach należy przyjąć, że w postępowaniu dotyczącym projektu UPUL i jego przyjęcia, jak najbardziej możliwe i zasad-

ne jest kwestionowanie przez właścicieli nieruchomości sklasyfikowanych jako leśne objęcia ich UPUL z uwagi na fakt, że nieruchomości takie nie są faktycznie lasem w rozumieniu przepisu art. 3 ust. 1 ustawy o lasach. Ostateczne ustalenie, czy dana nieruchomość jest faktycznie lasem wymaga szczegółowego przeanalizowania stanu faktycznego danej sprawy i oceny, czy spełnione są kryteria powierzchni, przyrodnicze i przeznaczenia. Wbrew pozorom ustalenie, że nieruchomość faktycznie nie jest lasem w ujęciu legalnym nie jest procedurą łatwą, biorąc pod uwagę, że nawet teren tymczasowo pozbawiony roślinności leśnej nadal pozostaje lasem, ponieważ istnieje obowiązek po stronie właścicieli lasu do jego odnowienia bądź przebudowy drzewostanu, zgodnie z zasadą trwałości utrzymania lasów, wynikającą z art. 8 ustawy o lasach, a fakt, że właściciel lasu nie zamierza prowadzić produkcji leśnej (art. 3 ust. 1 lit. a ustawy o lasach) nie przesądza o tym, że faktycznie taka produkcja nie może być prowadzona. Niemniej jednak należy podejmować próby zmiany UPUL w sytuacji, gdy jest to w interesie właściciela nieruchomości i możliwe będzie wykazanie, że nieruchomość faktycznie nie jest lasem w ujęciu legalnym.

### Summary

Aleksandra Księżyk

#### **Change of borders and forest area at the stage of establishing a simplified forest management plan, consequently changing the designation of property for non-forest purposes**

In the light of the latest jurisprudence regarding particular regulations of the Forest Act, it should be assumed that in the proceedings regarding the project of the simplified Forest Management Plan ("UPUL") and its adoption, it is possible and justified for owners of real estate classified as forest in the UPUL to contest the provisions of the UPUL that such properties are not actually a forest within the meaning of the Article 3 sec. 1 of the Forests Act. The final determination whether a given property is in fact a forest requires a detailed analysis of the facts of the case and an assessment of whether the area, nature and purpose criteria are fulfilled.

Contrary to appearances, determining that a real estate is not a forest in legal meaning is not an easy procedure, taking into account that even an area temporarily deprived of forest vegetation still remains a forest, because there is an obligation of forest owners to renew it or reconstruct the stand of forest, in accordance with the principle of sustainability of forest maintenance resulting from Article 8 of the Forest Act, and also the fact that even if the owner of forest does not intend to conduct forest production (Article 3 sec. 1 letter a) of the Forest Act) it does not mean that in fact such production cannot be carried out. Nevertheless, attempts should be made to change the UPUL in a situation where it is in the interest of the property owner and it will be possible to prove that the property is not a forest in fact in the legal meaning.

## USTANOWIENIE PEŁNOMOCNIKIEM SPÓŁKI Z O.O. INNEGO CZŁONKA JEJ ZARZĄDU DO ZAWARCIA UMOWY MIĘDZY CZŁONKIEM ZARZĄDU A SPÓŁKĄ ORAZ W SPORZE Z NIM

Ogólna zasada reprezentacji spółki z o.o. wyrażona jest w art. 201 § 1 ustawy z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>1</sup> (dalej: k.s.h.), w myśl którego zarząd prowadzi sprawy spółki i ją reprezentuje. Odstępstwo od tej reguły stanowi artykuł 210 § 1 k.s.h., który wprowadza normę, zgodnie z którą w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia wspólników. Z przywoływanego artykułu wyprowadza się generalny zakaz reprezentowania spółki z o.o. przez członków zarządu, jeśli po drugiej stronie umowy lub sporu występuje członek zarządu, czego konsekwencją jest konieczność powołania osoby pełnomocnika na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. Zarówno orzecznictwo jak i doktryna zgodnie wykluczają dopuszczalność ustanowienia pełnomocnikiem w trybie art. 210 § 1 k.s.h. tego członka zarządu, który jest stroną umowy lub sporu ze spółką<sup>2</sup>, jednak wciąż zagadnieniem spornym pozostaje kwestia, czy pełnomocnikiem spółki wybranym przez zgromadzenie wspólników w trybie art. 210 § 1 k.s.h. może być inny członek jej zarządu czy też norma z art. 210 § 1 k.s.h. obejmuje swoim zakresem także pozostałych członków zarządu spółki, którzy nie są stroną umowy lub sporu ze spółką.

### 1. Wprowadzenie

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie problematyki reprezentacji spółki z o.o. w umowie lub w sporze między spółką a członkiem zarządu w kontekście dopuszczalności powołania na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. innego członka zarządu tej samej spółki. Zauważyć należy, że brzmienie art. 210 § 1 k.s.h. w żaden sposób nie określa wprost kręgu podmiotów legitymowanych do bycia tym pełnomocnikiem<sup>3</sup>, wskazując jedynie, w jakiej sytuacji konieczne jest powołanie przez zgromadzenie wspólników szczególnego pełnomocnika. Niewyczerpujący charakter regulacji zawartej w art. 210 § 1 k.s.h. powoduje liczne wątpliwości, czy pełnomocnikiem spółki wybranym przez zgromadzenie wspólników w trybie art. 210 § 1 k.s.h. może być

członek jej zarządu i jest niejednolicie oceniane przez doktrynę i orzecznictwo.

Zbigniew Jara zauważa, iż spektrum rozbieżności poglądów piśmiennictwa w powyższym zakresie jest tak szerokie, że zawiera w sobie stanowiska, zgodnie z którymi pełnomocnikiem, o którym mowa w art. 210 § 1 k.s.h. (poza wyłączeniem wynikającym z art. 108 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny<sup>4</sup>, zwanej dalej „k.c.”) jest członek zarządu nawet wtedy, gdy jest drugą stroną umowy lub sporu, gdyż przepis nie zawiera postanowień ograniczających krąg podmiotów legitymowanych do występowania w tej roli na wzór art. 214 § 3 k.s.h. czy też art. 412<sup>2</sup> § 3 k.s.h., jak i poglądy dopuszczające udzielenie pełnomocnictwa do zawarcia umowy z członkiem zarządu, z pominięciem zainteresowanego,

#### Michał Skwarek

Prawnik w Departamencie Prawnym. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

**Słowa kluczowe:** prawo, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, pełnomocnik, pełnomocnictwo, zarząd, członek zarządu, Kodeks spółek handlowych, art. 210 § 1 k.s.h., umowa, spór, orzecznictwo, doktryna, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

1 T.j. Dz. U. 2019 poz. 505.

2 Postanowienie Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z 5 października 2011 r., sygn. akt II UZP 9/11, LEX nr 1227569.

3 Postanowienie Sądu Okręgowego w Warszawie z 4 kwietnia 2017 r., sygn. akt XXIII Ga 1794/16, LEX nr 2304441.

4 T.j. Dz.U 2019 poz. 1145.

argumentując, że naruszałoby to zakaz działania „z samym sobą”<sup>5</sup>. Niemniej jednak, pomimo znacznej liczebności stanowisk w omawianej kwestii, możliwe jest wyróżnienie dwóch dominujących poglądów.

Pierwszy z nich przemawia za dopuszczalnością powołania członka zarządu spółki na pełnomocnika spółki do zawarcia umowy czy w sporze ze spółką. Omawiane podejście dominowało dotychczas przede wszystkim w orzecznictwie.

Natomiast drugi z poglądów, będący przedmiotem rozważań w niniejszej publikacji, przeciwstawny pierwszemu, zakłada niedopuszczalność powołania na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. jakiegokolwiek członka zarządu spółki z o.o. do zawarcia umowy z tą spółką lub w sporze z nią. W ocenie zwolenników przywołanego stanowiska stanowiłoby to bowiem obejście normy ustanowionej w przepisie art. 210 § 1 k.s.h.<sup>6</sup>.

Mając na celu bliższą analizę tak nakreślonego zagadnienia, autor niniejszej publikacji w pierwszej kolejności zwięźle przybliży charakterystykę pełnomocnictwa udzielanego uchwałą wspólników spółki z o.o. w trybie art. 210 § 1 k.s.h., by dalszą uwagę poświęcić dwóm dominującym poglądom w zakresie omawianej problematyki, stawiając tezę, że do zawarcia umowy między spółką z o.o. a członkiem zarządu spółki oraz w przypadku sporu spółki z tym członkiem zarządu, dopuszczalne jest ustanowienie pełnomocnikiem innego członka zarządu tej spółki w trybie art. 210 § 1 k.s.h.

## 2. Pełnomocnictwo udzielone uchwałą wspólników spółki z o.o.

Ogólna zasada reprezentacji spółki z o.o. sformułowana jest w art. 201 § 1 k.s.h., w myśl którego zarząd prowadzi sprawy spółki i reprezentuje spółkę. Artykuł 210 § 1 k.s.h. jest odstępstwem od tak wyrażonej zasady, stanowiąc, że w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim spółkę reprezentuje rada nadzorcza lub pełnomocnik powołany uchwałą wspólników. Regulacja art. 210 § 1 k.s.h. ma na celu ochronę interesów spółek w przypadku wystąpienia konfliktu interesów pomiędzy spółką a członkiem zarządu, któremu przysługuje prawo do reprezentacji spółki<sup>7</sup>.

Zaznaczenia wymaga, że chodzi tu o wszelkie umowy i spory pomiędzy spółką a członkiem zarządu, zarówno związane z pełnioną przez niego funkcją jak i te, które nie są związane z wykonywaniem funkcji członka zarządu, lecz w których członek zarządu występuje jako osoba trzecia wobec spółki<sup>8</sup>. Podkreślenia wymaga też okoliczność, że wyłączenie członka zarządu z reprezentowania spółki z o.o. ze względu na jego „spór” ze spółką (art. 210 k.s.h.) może występować także ze względu na potencjalny konflikt lub jego ryzyko wystąpienia, pozostające w związku z potrzebą podjęcia przez spółkę decyzji lub wyrażenia stanowiska mającego znaczenie prawne w sytuacji, w której interesy spółki i członka zarządu mogą być sprzeczne.

Choć, jak już to zostało wspomniane, k.s.h. nie wprowadza wprost ograniczeń podmiotowych co do osoby, która może

zostać ustanowiona pełnomocnikiem do reprezentacji spółki w umowach i sporach z członkami zarządu, to przyjmuje się, że pełnomocnikiem spółki może być zarówno wspólnik, jak i osoba spoza grona wspólników<sup>9</sup>. Konsekwencją niezastosowania się do zasad wyrażonych w art. 210 § 1 k.s.h. jest bezwzględna nieważność dokonanej czynności, zgodnie z art. 58 k.c.<sup>10</sup>.

Obecnie zdaje się dominować w orzecznictwie pogląd, w myśl którego naruszenie tego przepisu, mającego charakter *ius cogens*, powoduje bezwzględną nieważność czynności prawnej<sup>11</sup> i nie ma zastosowania art. 103 § 1 k.c., przewidujący możliwość potwierdzenia czynności dokonanych przez *falsus procurator* w odniesieniu do tzw. czynności prawnej kulejącej (*negotium claudicans*). Jeżeli bowiem czynność prawna jest bezwzględnie nieważna od samego początku, nie ma możliwości jej potwierdzenia przez właściwy organ spółki<sup>12</sup>.

## 3. Pogląd przemawiający za dopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki na podstawie art. 210 § 1 k.s.h.

Pierwszy z czołowych poglądów dopuszcza ustanowienie innego członka zarządu na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. przez zgromadzenie wspólników spółki z o.o. w umowie między spółką a członkiem zarządu oraz w sporze z nim. Pogląd o dopuszczalności udzielenia pełnomocnictwa innemu członko-

5 Z. Jara, *Art. 210 k.s.h.*, Z. Jara (red.), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 3, Warszawa 2020, nb 70 i tam powołane piśmiennictwo, Legalis/ele.

6 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 9 sierpnia 2018 r., sygn. akt III AUa 98/18, LEX nr 2570409.

7 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 11 czerwca 2019 r., sygn. akt III AUa 746/18, LEX nr 2712212.

8 R. Pabis, *Komentarz do art. 210 § 1 k.s.h.* [w]: J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wyd. 7, Warszawa 2020, teza 1, Legalis/ele. 2019.

9 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 8 sierpnia 2018 r., sygn. akt III AUa 98/18, LEX nr 2570409.

10 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 20 marca 2018 r., sygn. akt III AUa 18/18, LEX nr 2481762.

11 *Vide* wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 2 września 2015 r., sygn. akt VI ACA 1339/14 i źródła tamże powołane, LEX nr 1814841.

12 Wyrok Sądu Najwyższego z 3 października 2019 r., sygn. akt I CSK 122/16, LEX nr 2256762.

wi w trybie art. 210 § przez zgromadzenie wspólników członka zarządu spółki z o.o. do zawarcia umowy z innym członkiem zarządu dominuje w orzecznictwie sądów cywilnych i administracyjnych<sup>13</sup>. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu uchwały z 23 sierpnia 2006 r.<sup>14</sup> wskazuje, że dopuszczalność ustanowienia pełnomocnikiem spółki członka jej zarządu nie została w żaden sposób ustawowo wyłączona i brak jest ustawowego zakazu udzielania takiego umocowania. Co więcej, Sąd Najwyższy podkreślił, powołując się między innymi na art. 55 § 1 ustawy z 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze<sup>15</sup>, że obowiązują już uregulowania ustawowe umożliwiające przyjęcie, że system prawny dopuszcza udzielenie pełnomocnictwa zarządowi osoby prawnej.

Zgodnie bowiem z przywołanym przepisem, zarząd może udzielić jednemu z członków zarządu lub innej osobie pełnomocnictwa do dokonywania czynności prawnych związanych z kierowaniem bieżącą działalnością gospodarczą spółdzielni lub jej wyodrębnionej organizacyjnie i gospodarczo jednostki, a także pełnomocnictwa do dokonywania czynności określonego rodzaju lub czynności szczególnych.

Zatem w ocenie Sądu Najwyższego dopuszczenie możliwości udzielania pełnomocnictwa jednemu z członków zarządu spółki nie prowadzi do obejścia prawa, a ustanowienie członka zarządu spółki jej pełnomocnikiem nie powoduje ustania lub ograniczenia jego funkcji jako piastuna organu osoby prawnej.

Samo udzielenie pełnomocnictwa pozostaje bez wpływu na zasady reprezentacji spółki przez jej zarząd.

W wyroku z 1 lipca 2015 r., Sąd Apelacyjny w Białymstoku zwraca uwagę<sup>16</sup>, że art. 210 § 1 k.s.h. nie określa, kto może być pełnomocnikiem spółki, a tym samym pozostawia swobodę wyboru zgromadzeniu wspólników (co prawda sprawa dotyczyła ustanowienia pełnomocnikiem prokurenta, ale spostrzeżenia Sądu Apelacyjnego można zastosować także względem innych członków zarządu spółki). Sąd Apelacyjny zauważa w przywołanym orzeczeniu, że zarówno już na gruncie obowiązywania kodeksu handlowego jak i k.s.h., w wieloosobowych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością umowa o pracę zawarta przez pełnomocnika powołanego uchwałą zgromadzenia wspólników będącego członkiem zarządu spółki z innym (innymi) członkami zarządu może być uznana za umowę prawnie skuteczną i nienaruszającą przepisów powszechnie obowiązujących.

Omawiany pogląd znajduje także swój wyraz w nowszych wypowiedziach przedstawicieli doktryny. Zbigniew Jara wskazuje, że w wieloosobowych spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, w których ustanowiony jest zarząd wieloosobowy, to wspólnikom powinna być pozostawiona swoboda oceny, czy członek zarządu może być pełnomocnikiem spółki w czynności prawnej, której dokonuje w imieniu spółki jako mocodawcy<sup>17</sup>. Ponadto Andrzej Kidyba wskazuje, że przepis art. 210 § 1 k.s.h. dotyczy pełnomocnictwa szczególnego rodzaju i tylko

do określonych czynności, a udzielającym umocowania jest inny niż zwykle organ, co wyklucza sytuację udzielania pełnomocnictwa samemu sobie<sup>18</sup>. Przywołany autor stwierdza równocześnie, że jeżeli więc zgromadzenie wspólników uzna, iż system kontroli zawierania umów z członkami zarządu zostanie zrealizowany, to udzielenie pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu należy uznać za dopuszczalne. Pogląd o dopuszczalności udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi w trybie art. 210 § 1 k.s.h. podziela także Małgorzata Dumkiewicz, która to autorka stwierdza, że zasadniczo nie ma przeszkód, aby osobą umocowaną przez zgromadzenie do reprezentowania spółki w umowie lub w sporze z członkiem zarządu był inny członek zarządu spółki<sup>19</sup>.

#### **4. Pogląd przemawiający za niedopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki w trybie art. 210 § 1 k.s.h.**

Drugi z dominujących poglądów wyklucza dopuszczalność ustanowienia jakiegokolwiek członka zarządu na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. przez zgromadzenie wspólników spółki z o.o., nawet jeżeli rzeczony członek zarządu nie byłby stroną umowy lub sporu ze spółką.

Przedstawiciele doktryny opowiadający się za omawianym poglądem konsekwentnie podkreślają, że dopuszczalność udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki w trybie art. 210 § 1 k.s.h. sta-

13 Postanowienie Sądu Najwyższego z 7 kwietnia 2010 r., sygn. akt II UZP 5/10, LEX nr 987754.

14 Uchwała Sądu Najwyższego z 23 sierpnia 2006 r., sygn. akt III CZP 68/06, LEX nr 190509.

15 T.j. Dz.U. 2020 poz. 275.

16 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z 1 lipca 2015 r., sygn. akt III AUa 1520/14, LEX nr 1781858.

17 Z. Jara, *Art. 210 k.s.h., op. cit.*, nb 72.

18 A. Kidyba, *Art. 210 [w:] Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*. System Informacji Prawnej LEX, 2020.

19 M. Dumkiewicz, *Art. 210 [w:] Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. Wolters Kluwer Polska, System Informacji Prawnej LEX, 2020.

20 M. Rodzyński, *Art. 210 [w:] Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII [online]. Wolters Kluwer Polska, 2020-07-24 [dostęp: 2020-08-11]. Dostępny w internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587593295/563914>.

nowiłaby jawne obejście art. 210 § 1 k.s.h.<sup>20, 21</sup>.

Mając powyższe na uwadze, zwolennicy omawianego poglądu akcentują szczególnie argument, że celem art. 210 § 1 k.s.h. jest zapewnienie ochrony interesów spółki, która polega na wyeliminowaniu możliwości działania członka zarządu w podwójnej roli: reprezentanta interesów spółki i reprezentanta interesów własnych, dzięki czemu zapobiega przed nadużyciami, do jakich mogłoby dojść w związku z kierowaniem się przez członka zarządu interesem własnym, pozostającym w sprzeczności z interesem spółki. Przy czym zwracają uwagę na okoliczność, że nie jest przy tym konieczne, aby sprzeczność interesów rzeczywiste występowała – wystarczy potencjalna kolizja interesów.

Artur Nowacki argumentuje, że takie rozwiązanie ma na celu uniknięcie sytuacji, w której lojalność wobec innego członka zarządu mogłaby przeważać nad lojalnością spółki, a także zapobiega możliwej wymianie przysług między członkami zarządu, przez krzyżową reprezentację spółki w czynnościach dokonywanych ze spółką przez poszczególnych z nich<sup>22</sup>. Przywołany stwierdza przy tym, że art. 210 § 1 k.s.h. stanowi o wyłączeniu od reprezentacji wszystkich członków zarządu, a nie tylko tego, z którym jest spór czy który jest stroną, ponieważ nie chodzi w nim wyłącznie o ściśle rozumiane czynności z samym sobą<sup>23</sup>. Z kolei Robert Pabis podkreśla, że gdyby umożliwić powołanie na pełnomocnika innego członka zarządu, to łatwo można byłoby

obejść regulację art. 210 § 1 k.s.h. w ten sposób, że działający w charakterze pełnomocników członkowie zarządu mogliby wzajemnie zawierać umowy między nimi a spółką<sup>24</sup>.

Krytycznie względem dopuszczalności powołania na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. wypowiada się także Adam Opalski, który wskazuje, że zarówno brzmienie, jak i *ratio* przepisu art. 210 § 1 k.s.h. wyłączają możliwość udzielenia pełnomocnictwa w tym trybie jakimkolwiek członkowi zarządu. Wspomniany autor podkreśla, że celem tego przepisu jest definitywne wyłączenie zarządców jako dotkniętych konfliktem interesów od reprezentacji spółki, a samo udzielenie pełnomocnictwa jest nie tyle czynnością *fraudem legis*, a wprost sprzeczną z ustawą<sup>25</sup>.

Omawiany pogląd znalazł także swój wyraz w części orzecznictwa. Tytułem przykładu należy przywołać wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 29 marca 2018 r.<sup>26</sup>. W tym orzeczeniu Sąd stanął na stanowisku, że dopuszczenie udzielania członkowi zarządu pełnomocnictwa doprowadziłoby do obejścia art. 210 k.s.h., gdyż poprzez udzielenie pełnomocnictwa doszłoby do sytuacji, w której członek zarządu, tyle że występujący jako pełnomocnik, dokonuje czynności prawnej za spółkę. Sąd Apelacyjny podkreślił, że mogłoby to powodować naruszenie interesów spółki, a przecież celem tego przepisu jest uniknięcie kolizji interesów spółki i członka zarządu, który miałby zajmować się istotną sprawą innego członka zarządu, z którym na co dzień współpracował.

## 5. Podsumowanie

Pogląd przemawiający za dopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. dominował dotychczas przede wszystkim w orzecznictwie i obecnie zaczyna także zyskiwać aprobatę w najnowszych wypowiedziach przedstawicieli doktryny. Pogląd przeciwny, przemawiający za niedopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki w trybie art. 210 § 1 k.s.h. dotychczas dominował w doktrynie i znajdował w nim największą aprobatę.

Co prawda nie sposób odmówić trafności akcentowania szczególnej roli art. 210 § 1 k.s.h., polegającej na zapewnieniu ochrony interesów spółki poprzez wyeliminowanie możliwości działania członka zarządu w podwójnej roli – reprezentanta interesów spółki i reprezentanta interesów własnych – to jednakże przekonywające wydają się być argumenty przemawiające za dopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa innemu członkowi zarządu spółki na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. W pierwszej kolejności należy mieć na uwadze, że pełnomocnictwo z art. 210 § 1 k.s.h. stanowi pełnomocnictwo szczególnego rodzaju i tylko do określonych czynności, a udzielającym umocowania jest inny niż zwykle organ, co wyklucza sytuację udzielania pełnomocnictwa samemu sobie. Podmiotem udzielającym umocowania pełnomocnikowi jest inny niż zwykle organ (zgromadzenie wspólników, a nie zarząd), co w zasadzie wyklu-

20 M. Rodzyńkiewicz, *Art. 210 [w:] Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII [online]. Wolters Kluwer Polska, 2020-07-24 [dostęp: 2020-08-11]. Dostępny w internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587593295/563914>.

21 A. Szumański, *Art. 210 k.s.h. [w:] S. Sołtysiński i in., Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. T. II, Wyd. 3, Warszawa 2014, nb 10, Legalis/e.

22 A. Nowacki, *Art. 210 k.s.h. [w:] A. Nowacki, Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością*. T. I. *Komentarz*. Art. 151-226 k.s.h., Warszawa 2018, nb 9, Legalis/e.

23 *Ibidem*.

24 R. Pabis, *Art. 210 [w:] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, Kodeks spółek handlowych. Komentarz*. System Informacji Prawnej Legalis, teza 6.

25 A. Opalski, *Art. 210 k.s.h. [w:] A. Opalski (red.), Kodeks spółek handlowych*. T. IIA. *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*. Art. 151-226, Warszawa 2018.

26 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 29 marca 2018 r., sygn. akt I AGa 51/18, Legalis nr 1772367.

cza sytuację udzielania pełnomocnictwa samemu sobie.

Ponadto nie sposób jest zignorować argument, że to wspólnikom powinna być pozostawiona swoboda oceny, czy członek zarządu może być pełnomocnikiem spółki w czynności prawnej. Wszak jeżeli zgromadzenie wspólników uzna, że system kontroli zawierania umów z członkami zarządu zostanie zrealizowany, to udzielenie pełnomocnictwa innemu członkowi za-

rzędu powinno zostać uznane za w pełni dopuszczalne na podstawie art. 210 § 1 k.s.h. Należy mieć także na uwadze, że brzmienie art. 210 § 1 k.s.h. w żaden sposób nie określa wprost kręgu podmiotów legitymowanych do bycia tym pełnomocnikiem, a jedynie wskazuje, w jakiej sytuacji konieczne jest powołanie przez zgromadzenie wspólników szczególnego pełnomocnika.

Za dopuszczalnością udzielenia pełnomocnictwa w trybie art. 210 § 1 k.s.h.

przez zgromadzenie wspólników spółki z o.o. innemu członkowi zarządu przemawiają również względy praktyczne.

Możliwość powołania na pełnomocnika w trybie art. 210 § 1 k.s.h. także innego członka zarządu spółki pomaga usprawnić procesy decyzyjne w sytuacjach, w których krąg osób zaangażowanych w reprezentację oraz prowadzenie spraw spółki jest zawężony, jak ma to choćby miejsce w przypadku tzw. spółek rodzinnych.

### Summary

Michał Skwarek

#### **The power of attorney granted on the basis of the resolution of the shareholders' meeting of a limited liability company pursuant to Article 210 § 1 of the Commercial Companies Code may be granted to other members of the management board of the company**

The issue of whether a company's proxy elected by the shareholders' meeting pursuant to Article 210 § 1 of the Commercial Companies Code may be a member of its management board is disputed and is not uniformly assessed by doctrine and case law and two dominant views stand out in this respect.

The first view supporting the admissibility of appointing a member of the limited liability company's management board as the company's proxy to conclude an agreement or in a dispute with the company is more often expressed by the judiciary, while the opposite view, assuming the inadmissibility of such a choice, as it would constitute a circumvention of the law, is expressed by representatives of doctrine.

### Paweł Boś

Student prawa na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, absolwent zarządzania i inżynierii na Politechnice Świętokrzyskiej. Certyfikowany Specjalista w zakresie cen transferowych w ujęciu międzynarodowym i krajowym. Autor licznych artykułów o tematyce prawno-podatkowej publikowanych w prasie branżowej. Przedmiotem jego zainteresowań jest prawo podatkowe oraz prawo nowych technologii. Związany z Russell Bedford od 2018 r.

**Słowa kluczowe:** podatki, PIT, podatnicy, świadczenia nieodpłatne, przychód, osoba fizyczna, podatek dochodowy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

## ŚWIADCZENIA NIEODPŁATNE W PIT

Zgodnie z ustawą z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.f.) przychodem z działalności gospodarczej jest również wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ustawa o PIT nie określa jasno, co należy rozumieć pod pojęciem „nieodpłatnych świadczeń”. W celu wyjaśnienia tego pojęcia należy sięgnąć do ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny<sup>2</sup> (zwanej dalej „k.c.”) oraz orzeczeń sądów administracyjnych. Podatek dochodowy od osób fizycznych ma bardzo szeroki zakres, może zdarzyć się, że nawet jeśli podatnik nie uzyskał przychodu, to i tak w świetle przepisów podatkowych pewne świadczenia mogą zostać uznane za przysporzenie wymagające opodatkowania.

### 1. Przychód osoby fizycznej i zasada powszechności opodatkowania

Zakres przedmiotowy pojęcia »przychód« osoby fizycznej określają przepisy art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., który stanowi, iż: »Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń». Zatem zdaniem ustawodawcy przychodami, co do zasady, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Przychód z nieodpłatnych świadczeń powstaje co do zasady w momencie otrzymania nieodpłatnego świadczenia, czyli w dniu uzyskania przysporzenia majątkowego<sup>3</sup>.

Zasada powszechności opodatkowania to podstawowe założenie przepisów u.p.d.o.f. Aby można było określone świadczenie uznać za nieodpłatne, stanowiące źródło przychodu podlegającego opodatkowaniu, musi dojść do stosunku prawnego, w wyniku którego jeden podmiot dokonuje określonego świadczenia,

drugi natomiast to świadczenie otrzymuje nieodpłatnie, zwiększając w ten sposób swoje przychody podatkowe<sup>4</sup>.

### 2. Świadczenia nieodpłatne

Przepisy u.p.d.o.f. oraz innych ustaw podatkowych nie zawierają definicji pojęcia »świadczenie nieodpłatne«, a ustawodawca wskazuje jedynie w art. 11 ust. 2a powyższej ustawy, iż »wartość świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- 1) jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;
- 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku – według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- 4) w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia».

Jak już wyżej wspomniano, na próżno jest szukać definicji »świadczenia nieodpłatnego«

<sup>1</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

<sup>2</sup> T.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.

<sup>3</sup> <https://www.gofin.pl/podatki/17,1,61,152490,przychody-z-nieodplatnych-swiadczen.html>, dostęp: 18.08.2020 r.

<sup>4</sup> Interpretacja indywidualna prawa podatkowego z 25 kwietnia 2016 r., sygn. IPPB6/4510-128/16-2/AG.

w ustawach podatkowych, dlatego dla ustalenia jej treści konieczne jest zapoznanie się z tym, jakie znaczenie temu pojęciu nadają przepisy k.c. Należy także odwołać się do orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji organów podatkowych. Pomimo braku ustawowej definicji omawianego pojęcia, w przepisach o PIT ustawodawca wprowadził wyraźne rozgraniczenie między innymi nieodpłatnymi świadczeniami a świadczeniami w naturze. Ustawodawca wskazuje, iż za świadczenia w naturze uznaje się nieodpłatne przekazanie rzeczy lub praw. Można zatem przyjąć, iż ustawodawca miał na myśli, że świadczenia nieodpłatne mają dotyczyć usług. Utwierdzać w tym przekonaniu mogą przepisy prawa cywilnego, zgodnie z którymi przedmiotem nieodpłatnego świadczenia nie są rzeczy, lecz świadczenie usług. Kodeks cywilny określa, iż za nieodpłatne świadczenie nie można uznać sytuacji, gdy dokonujący świadczenia ma z tego tytułu w przyszłości uzyskać korzyść majątkową.

Przykładem nieodpłatnych świadczeń mogą być umowy cywilne:

- użyczenia (art. 710 k.c., cechą charakterystyczną umowy użyczenia jest bezpłatne używanie określonej rzeczy. Taka sytuacja często spotykana jest w życiu codziennym, przykładowo: nieodpłatne użyczenie przyjacielowi pokoju na określony czas),
- bezpłatnego użytkowania (art. 252 k.c., bezpłatne użytkowanie najczęściej zdarza się w umowach między osobami fizycznymi i związane jest z prawem dożywocia. Przykładowo: córka, nabywając od rodziców nieruchomości w trybie umowy dożywocia, ustanawia na ich rzecz bezpłatne

użytkowanie przydomowej działki),

- nieoprocenowanej pożyczki (art. 720 k.c., np. rodzice pożyczają synowi i synowej określoną sumę pieniędzy na remont mieszkania, którą młodzi mają oddać w terminie dwóch lat bez oprocentowania). Istotą nieodpłatnego świadczenia jest nie tylko jego bezpłatność, rozumiana jako brak wynagrodzenia, ale także brak jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, teraz lub w przyszłości.

Nieodpłatne świadczenia otrzymane przez osobę fizyczną zazwyczaj wiążą się z powstaniem przychodu po stronie tej osoby. Przychód w zależności od okoliczności podlegać może opodatkowaniu lub korzystać ze zwolnienia. W przypadku zwolnienia nie jest brany pod uwagę przy rozliczaniu się z urzędem skarbowym.

Okazuje się bowiem, że w przypadku, gdy nieodpłatne świadczenie powinno zostać opodatkowane, to podatnicy bardzo często zapominają o ciąży na nich obowiązku dokonania rozliczenia i zapłaty podatku z tego tytułu.

Niekiedy to sami podatnicy muszą opodatkować wartość uzyskanego nieodpłatnego świadczenia; innym razem powinność zapłaty podatku lub zaliczki na podatek ciąży na przekazującym świadczenia, który pełni funkcję płatnika<sup>5</sup>.

Nieodpłatne świadczenie może powstać na skutek:

- nieodpłatnego wykonania na rzecz podatnika jakiejś usługi,
- nieodpłatnego udostępnienia rzeczy (np. samochodu),
- nieodpłatnego udostępnienia nieruchomości.

### 3. Nieodpłatne świadczenia w orzecznictwie

W orzecznictwie polskich sądów podkreślano, że ustawodawca nie zdefiniował pojęcia świadczeń nieodpłatnych<sup>6</sup>. Dlatego musiał zostać wypracowany spójny pogląd, który może posłużyć za punkt odniesienia do dalszych rozważań. Zgodnie z nim przez świadczenia nieodpłatne dla celów podatkowych należy rozumieć wszelkie zjawiska gospodarcze oraz zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne, zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy<sup>7</sup>.

Przytoczoną definicję akceptują także organy skarbowe. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku wskazał, że warunkiem uznania, iż dane świadczenie w naturze stanowi nieodpłatne świadczenie, jest faktyczne otrzymanie świadczenia przez pracownika, a nie jedynie możliwość skorzystania z danego świadczenia. Zatem sama możliwość skorzystania ze świadczenia (dowozu do pracy) nie może być uznana za powyższą skonkretyzowaną i zindywidualizowaną, wymierną korzyść majątkową<sup>8</sup>.

Z innego wyroku NSA dowiadujemy się, iż pojęcie »świadczenie nieodpłatne«, użyte w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., jak również w art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1 oraz art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. nie zostało zdefiniowane w tej ustawie, ale ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu

5 R. Kowalski, *Nieodpłatne świadczenia* [online]. Publikacje Elektroniczne ABC, 2020-07-23 [dostęp: 2020-08-14]. Dostęp w internecie: <https://sip.lex.pl/#/publication/469835035>.

6 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 22 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2061/13.

7 <https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/przychody-z-nieodplatnych-swadczen-na-gruncie-pit-i-cit>, dostęp: 18.08.2020 r. Por. także interpretację indywidualną pawa podatkowego z 3 grudnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.402.2019.2.SS.

8 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3275/14.

(działanie lub zaniechanie na rzecz innej strony – art. 353 k.c.), ale w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy<sup>9</sup>.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim wskazał, iż wobec niezdefiniowania w ustawie podatkowej pojęcia »świadczenie nieodpłatne«, zasadne jest odwołanie się do znaczenia tego pojęcia ukształtowanego w orzecznictwie sądowym, zgodnie z którym nieodpłatnym świadczeniem w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym – generalnie – jest każde zdarzenie prawne i zjawisko gospodarcze, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku danej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Przysporzenie to może polegać na zwiększeniu majątku (aktywów) bądź uniknięciu jego pomniejszenia (zaoszczędzenie wydatków)<sup>10</sup>.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego przypomina się z kolei, że świadczenie nieodpłatne musi mieć charakter realny:

„Przychód podatkowy powstaje wówczas, gdy inne nieodpłatne świadczenie jest nie tylko pozostawione do dyspozycji pracownika, ale również przez niego faktycznie otrzymane. Czyli przychód osiągnięty przez pracownika powinien mieć charakter realny i skonkretyzowany<sup>11</sup>”. Natomiast NSA w kolejnym swoim wyroku zwrócił uwagę, iż sam fakt nieotrzymywania wynagrodzenia od spółki przez członków jej zarządu nie oznacza jeszcze uzyskania nieodpłatnego świadczenia. Rozstrzygnięcie kwestii, czy w danym wypadku podatnik uzyskuje nieodpłatne świadczenie, wymaga zawsze szczegółowej analizy stanu faktycznego przez organy podatkowe<sup>12</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał także, iż „zasadą jest, że za źródło przychodu uznaje się każdy zindywidualizowany stosunek prawny, zdarzenie lub stan faktyczny, z którym wiąże się uzyskanie przychodu, a wyjątki od tej zasady wynikać muszą z konkretnego przepisu ustawy, wyłączającego bądź zwalniającego konkretny dochód od opodatkowania. Podatek dochodowy od osób prawnych ma cechy podatku powszechnego, obejmującego swoim zakresem przedmiotowym wszelkie uzyskiwane w ciągu roku podatkowego przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, bez względu na ich charakter. Dokonując wskazania cech istotnych dla kategoryzacji nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. należy podnieść, że za takie mogą być uznane te, które po pierwsze mają wymierny dla podatnika

efekt finansowy, po drugie co do zasady korzyść wynikająca z nich nie może być dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów, gdyż w przeciwnym razie każdy uczestnik obrotu gospodarczego w równym stopniu byłby nieodpłatnie wzbogacony, a po trzecie jej uzyskanie nie wiąże się z obowiązkiem ponoszenia żadnego ekwiwalentu na rzecz innych osób<sup>13</sup>.

#### 4. Podsumowanie

Przepisy u.p.d.o.f. nie zawierają definicji pojęcia »świadczenia nieodpłatnego«. W celu wyjaśnienia tej definicji trzeba sięgnąć do przepisów k.c. oraz zapoznać się z orzeczeniami sądów, a także interpretacjami organów podatkowych. Okazuje się bowiem, iż zgodnie z praktyką polskich sądów definicja »świadczenia nieodpłatnego« ma szerszy zakres niż w prawie cywilnym, gdyż obejmuje ono nie tylko świadczenie w cywilistycznym znaczeniu, a w jego zakres wchodzi także wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy. Należy jednak pamiętać, iż rozstrzygnięcie kwestii, czy w danym wypadku podatnik uzyskuje nieodpłatne świadczenie, wymaga zawsze szczegółowej analizy stanu faktycznego przez organy podatkowe.

9 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1138/13.

10 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 29 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Go 383/16.

11 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13.

12 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 2640/12.

13 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1246/11.

**Summary**

Paweł Boś

**Free of charge benefits in PIT**

According to the Personal Income Tax Act, the value of benefits received in kind and other free of charge benefits is also an income from business activity. The PIT Act does not clearly define what is meant by free of charge benefits. Therefore, in order to understand the concept of unpaid benefits, it is necessary to look at the Civil Code as well as at decisions of administrative courts. It should be remembered, however, that the decision on whether a taxpayer obtains a gratuitous service in a given case always requires a detailed analysis of the facts by the tax authorities.

**Bibliografia**

1. Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.
2. Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1145.
3. R. Kowalski, *Nieodpłatne świadczenia* [online]. Publikacje Elektroniczne ABC, 2020-07-23 [dostęp: 2020-08-14]. Dostęp w internecie: <https://sip.lex.pl/#/publication/469835035>.

**Orzecznictwo**

1. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3275/14.
2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1138/13.
3. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 29 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Go 383/16.
4. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13.
5. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 2640/12.

**Interpretacje**

1. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego z 3 grudnia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.402.2019.2.ŚS.
2. Interpretacji indywidualna prawa podatkowego z 25 kwietnia 2016 r., sygn. IPPB6/4510-128/16-2/AG.

### INSTRUKCJA OPODATKOWANIA WYGRANYCH W KONKURSACH – OBOWIĄZKI PO STRONIE PŁATNIKA I PODATNIKA

#### Tobiasz Szczęsny

Doradca podatkowy, starszy konsultant w Gekko Taxens Doradztwo Podatkowe. Absolwent Wydziału Prawa i Administracji na Uniwersytecie Warszawskim ze specjalnością finanse publiczne i administracja skarbową, na którym uzyskał tytuł zawodowy magistra administracji. Brał udział w przeglądach podatkowych oraz projektach typu compliance, połączonych z kompleksowym korygowaniem rozliczeń VAT dla największych podmiotów gospodarczych w Polsce. Uczestniczył w przygotowywaniu opinii i porad podatkowych, a także pism w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Pierwsze doświadczenia zdobywał jako pracownik organów podatkowych, zajmujący się zagadnieniami z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych. Autor artykułów i komentarzy w prasie branżowej dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych oraz współautor książki o zmianach w prawie podatkowym.



**Słowa kluczowe:** podatnicy, podatek dochodowy, opodatkowanie, konkursy, gry, nagroda, wygrane, zryczałtowany podatek 10%, dochód, zwolnienie z opodatkowania, nieodpłatne świadczenie, Doradztwo Prawne i Podatkowe – RB Biuletyn,

Niniejsze opracowanie dotyczy wyłącznie konkursów i gier, do których zastosowanie ma art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup> (dalej: u.p.d.o.f.). Stosownie do tego przepisu od dochodów (przychodów) pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premiową, uzyskanych w państwie członkowskim UE lub innym kraju należącym do EOG – w wysokości 10% wygranej lub nagrody. Tym samym każda wygrana w konkursach lub grach uzyskana w państwie należącym do EOG będzie podlegała opodatkowaniu 10% podatkiem, ustalany w stosunku do wartości wygranej.

#### 1. Komentarz

##### 1.1. Opodatkowanie wygranych w konkursach

Jak wynika z art. 30 ust. 3 u.p.d.o.f., zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 10% pobiera się bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania przychodów. Niemniej warto zwrócić uwagę na art. 30 ust. 9 u.p.d.o.f., który wskazuje, że przepis o opodatkowaniu wygranych 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP. Jednak zastosowanie stawki podatku wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub niepobranie (niezapłacenie) podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania przez podatnika jego miejsca zamieszkania dla celów podatkowych certyfikatem rezydencji. Innymi słowy, w przypadku wygranej uzyskanej przez podatnika posiadającego ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce (nierezydenta), niepobranie podatku według stawki wynikającej z u.p.d.o.f. może nastąpić tylko w sytuacji, gdy nierezydent, który otrzymał wygraną, udokumentuje swoje miejsce zamieszkania certyfikatem rezyden-

cji. W przeciwnym przypadku zastosowanie będą mieć odpowiednio przepisy u.p.d.o.f.

Zatem wygrane uzyskane w konkursie w państwie należącym do EOG co do zasady podlegają opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, pobieranym od wartości wygranej. Przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia z opodatkowania lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. Abstrahując od powyższego, w przypadku gdy konkurs będzie skierowany tylko do własnych pracowników, to uzyskana w nim nagroda powinna być opodatkowana jako przychód ze stosunku pracy lub stosunków pokrewnych (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 listopada 2018 r.<sup>2</sup>, a także wyrok NSA z 27 marca 2015 r.<sup>3</sup>).

##### 1.2. Zwolnienie z opodatkowania wygranych w konkursach

###### 1.2.1. Regulacje prawne

W u.p.d.o.f. wprowadzono odstępstwo od powszechności opodatkowania wygranej w kon-

1 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

2 Sygn. 0113-KDIP2-3.4011.497.2018.1.SJ, Legalis.

3 Sygn. akt II FSK 1695/14, Legalis.

kursach. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. wolna od podatku dochodowego jest wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premii towarów lub usług – jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 2 000 zł. Zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premii towarów lub usług nie dotyczy nagród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności.

Mając na uwadze powyższe, należy przeanalizować, jakie przesłanki muszą zostać spełnione, aby dane świadczenie będące wygraną w konkursie lub grze mogło skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. Niewątpliwie wartość wygranych nieprzekraczających kwoty 2 000 zł (do 31 grudnia 2017 r. wynosiła ona 760 zł) jest zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W przypadku jej przekroczenia całość wygranej w konkursie podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, a nie tylko nadwyżka ponad kwotę 2 000 zł. (...) W tym miejscu warto również zwrócić uwagę na art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f., który stanowi, że wolna od podatku dochodowego jest wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą – jeżeli jednorazowa wartość tych świadczeń nie przekracza kwoty 200 zł. Zwolnienie nie ma zastosowania, jeżeli świadczenie jest dokonywane na rzecz pracownika świadczeniodawcy lub osoby pozostającej ze świadczeniodawcą w stosunku cywilnoprawnym.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f., aby zwolnienie miało zastosowanie, należy spełnić łącznie następujące warunki:

- 1) świadczenie musi stanowić przychód, o którym mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., tj. być przychodem zaliczanym do innych źródeł,
- 2) świadczenie musi mieć charakter nieodpłatny,
- 3) świadczenie musi pozostawać w związku z promocją lub reklamą świadczeniodawcy,
- 4) jednorazowa wartość tego świadczenia nie może przekraczać 200 zł brutto,
- 5) świadczenie nie jest dokonywane na rzecz pracownika świadczeniodawcy lub osoby związanej z nim stosunkiem cywilnoprawnym,
- 6) świadczenie musi mieć charakter niepieniężny<sup>4</sup>.

W ocenie autora nie ma żadnych przeciwwskazań, aby w ramach działań mających na celu zwiększenie sprzedaży swoich produktów (usług) podatnik organizował różnego rodzaju akcje promocyjne (reklamowe) o charakterze konkursów. Jeśli akcje o charakterze konkursów będą spełniać warunki przedmiotowego zwolnienia, to wartość nagród do wysokości 200 zł może korzystać ze zwolnienia z opodatkowania. Co istotne, w ocenie autora, mogą to być inne konkursy niż organizowane i emitowane (ogłaszane) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz inne niż konkursy z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu. Pewnym minusem stosowania tego zwolnienia dla konkursów może być wartość samego zwolnienia, ponieważ byłoby to nagrody o relatywnie niskiej wartości (do 200 zł brutto). Warto zwrócić uwagę na warunek zastosowania zwolnienia w postaci przekazania świadczenia, które ma mieć charakter nieodpłatny. Pojęcie nieodpłatnego świadczenia na gruncie tego zwolnienia jest przedmiotem sporu po-

datników z organami podatkowymi. Generalnie rzecz biorąc, organy podatkowe przyjmują, że w zamian za świadczenie ze strony świadczeniodawcy nie może podążać jakiegokolwiek inne świadczenie ze strony świadczeniobiorcy (np. wygranie rywalizacji w konkursie). W przeciwnym wypadku takiego świadczenia nie można zakwalifikować jako nieodpłatne. Tak stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 18 kwietnia 2018 r. (...).

Z kolei sądy administracyjne wskazują, że nie każda czynność wykonana przez zwycięzcę takiego konkursu (choćby wygranie rywalizacji) stanowi ekwiwalent świadczenia zwrotnego. Podkreślają one, że w normalnej praktyce gospodarczej istnieją reakcje na typowe, standardowe zachowania konsumenckie, których nie można potraktować jako ekwiwalent otrzymywanego świadczenia (np. wizyta konsumenta w placówce partnera). Wówczas – pomimo określonego zachowania ze strony świadczeniobiorcy – takie świadczenie pozostaje dalej nieodpłatne.

#### Orzeczenie

Pojęcie nieodpłatnego świadczenia obejmuje nie tylko świadczenie w znaczeniu cywilnym, gdyż w jego zakres wchodzi wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub też te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar majątkowy czy finansowy. Sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że na podstawie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego zachowania Konsumentów nie mogą być uznane za odpowiadające

<sup>4</sup> Por. wyrok NSA z 8 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3562/17, Legalis.

wartości otrzymywanych nagród, a nagrody będą miały charakter świadczeń nieodpłatnych, ponieważ stanowią reakcję na typowe, standardowe zachowania konsumenckie, których nie można potraktować jako ekwiwalent otrzymywanego świadczenia, np. wizyta konsumenta w placówce partnera, złożenie przez konsumenta w imieniu podmiotu trzeciego partnera zamówienia o określonej wysokości, testowanie produktu, używanie karty korporacyjnej<sup>5</sup>. (...).

Wydaje się jednak, że podejście organów podatkowych w pewnych przypadkach zaczyna ewoluować w kierunku stanowiska zajmowanego przez sądy administracyjne. Może o tym świadczyć interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 marca 2019 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2019 r.<sup>6</sup>

Biorąc pod uwagę przedstawiony opis zdarzenia przyszłego oraz powołane przepisy prawa podatkowego należy stwierdzić, że oferowane osobie fizycznej przez Wnioskodawcę świadczenie w postaci tzw. pakietu startowego ma charakter nieodpłatny, gdyż jak wskazał Wnioskodawca, aby otrzymać ten pakiet osoba fizyczna przystępująca do ww. akcji promocyjnych będzie jedynie zobowiązana do podania swoich danych bez konieczności ponoszenia przez nią jakichkolwiek kosztów związanych z przystąpieniem do tych akcji. Wyżej wymieniona osoba nie dokona również żadnych świadczeń ekwiwalentnych w zamian za otrzymanie tego pakietu.

Reasumując, w ocenie autora pogląd prezentowany przez orzecznictwo sądów administracyjnych jest słuszny. Niemniej zastosowanie zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f. w związku z działaniami mającymi na celu zwiększenie sprzedaży produktów (usług) przez organizowanie różnego rodzaju akcji promocyjnych (reklamowych) o charakterze konkursów, generuje ryzyko sporu z organem podatkowym. Przy czym pojęcie „konkursu” jako takiego należy rozpatrywać zgodnie z analizą zaprezentowaną poniżej. Tak samo należy zauważyć, że jeśli zorganizowany konkurs w okolicznościach wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f. nie spełniłby warunków zwolnienia z tego przepisu, to co do zasady wygrana w takim konkursie powinna być opodatkowana zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (10% zryczałtowanego podatkiem dochodowy).

### **1.2.2. Pojęcie konkursu lub gry i warunki zastosowania zwolnienia – rozstrzygnięcia organów podatkowych i sądów administracyjnych**

W pierwszej kolejności należy wskazać, że użyte w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. określone sformułowania, takie jak: „konkurs”, „gra”, „organizowanych i emitowanych (ogłaszanych)”, „środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja)” oraz „konkursy z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu” nie zawierają legalnych definicji na gruncie u.p.d.o.f. W związku z tym należy dokonać wykładni tych pojęć zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami interpretacyjnymi i nadać im takie znaczenie, jakie mają one w języku potocznym. Problematyka opodatkowania konkursów oraz zastosowania w ich przypadku zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. była przed-

miotem licznych rozstrzygnięć zarówno organów podatkowych, jak i orzecznictwa sądów administracyjnych, dlatego na potrzeby dalszej analizy tych pojęć warto wskazać, w jaki sposób powyższe pojęcia są definiowane przez właściwe organy lub sądy administracyjne. Powszechnie przyjmuje się, że kluczowym czynnikiem rozstrzygającym o tym, czy w ogóle dane przedsięwzięcie (wydarzenie) może być w istocie rzeczą konkursem, jest zawarty w nim element rywalizacji. Definicję konkursu na gruncie u.p.d.o.f. można znaleźć w wyroku NSA z 9 kwietnia 2014 r.<sup>7</sup>.

#### *Orzeczenie*

W pierwszej kolejności powinno nastąpić ogłoszenie konkursu wraz ze stosownym regulaminem, po czym uczestnicy konkursu powinni podjąć stosowne działania, które z samej natury konkursu winny zawierać w sobie element rywalizacji. Zakończeniem konkursu, który jest wynikiem współzawodnictwa uczestników konkursu, jest ogłoszenie wyników i nierzadko rozdanie nagród. Nie ulega też wątpliwości w ocenie NSA, że wynik konkursu ma ścisły związek z efektem bezpośredniego współzawodnictwa uczestników konkursu i ich rywalizacji. W wersji internetowej *Wielkiego Słownika Języka Polskiego* (projekt pod red. P. Żmigrodzkiego) pod hasłem „konkurs” czytamy, że jest to – „przedsięwzięcie artystyczne, rozrywkowe, sportowe, edukacyjne lub biznesowe, którego uczestnicy rywalizują o pierwszeństwo wyróżniane nagrodami”. W definicji tej jako kluczowy, statuujący definicję „konkursu” pojawia się element „rywalizacji”. Bez „rywalizacji” bowiem nie możemy dookreślić pojęcia „konkurs”. W *Słowniku Języka Polskiego* pod zwrotem „rywalizować” wskazuje się, że oznacza to: „ubiegać się o pierwszeństwo, o wygraną, o zdobycie czegoś;

5 Wyrok NSA z 23 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1138/13, Legalis.

6 Sygn. 01113-KD IPT2-3.4011.88.2019.1.RR, Legalis.

7 Wyrok NSA z 9 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 911/12, Legalis.

współzawodniczyć; konkurować z kimś”<sup>8</sup>. Mając na uwadze te pojęcia odnoszące się do „konkursu” należy stwierdzić, że jedynie ubieganie się o nagrodę (jej wysokość) przez zawodników, trenerów i inne osoby wyróżniające się osiągnięciami w działalności sportowej – bez współzawodniczenia, konkurowania między sobą, nie mieści się w pojęciu „konkursu”, o którym mowa w cytowanym wyżej przepisie art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. Rywalizacja (współzawodnictwo, konkurowanie) odbywała się bowiem uprzednio, kiedy osoby te w ramach wcześniejszych konkursów udowodniały, kto jest „najlepszy” oraz kto jest „następny” i kolejny po tym „najlepszym”.

Warunkiem *sine qua non* uznania danego przedsięwzięcia za konkurs jest występujący w nim element rywalizacji, rozumiany jako stan, który wolno określić także jako współzawodnictwo czy też konkurowanie biorących w nim udział uczestników. W związku z czym, skoro akcentuje się silnie element rywalizacji, należy też wskazać, że w ramach konkursu musi również zostać wyłoniony zwycięzca bądź zwycięzcy (laureaci). Innymi słowy, będą to te osoby, które dany konkurs – mówiąc bardzo obrazowo – wygrały. Tym samym można stwierdzić, że krąg laureatów konkursu jest w pewien sposób ograniczony.

Warto się zastanowić, co może być grą w kontekście omawianego zwolnienia i czym w zasadzie różni się ona od konkursu. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na interpretację indywidualną Dyrektora IS w Bydgoszczy z 19 lipca 2011 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19 lipca 2011 r.<sup>9</sup>

Gra to „czynność o ustalonych zasadach, w której udział bierze zwykle

kilka osób (rzadziej jedna), w celach rozrywkowych. Większość gier, choć nie wszystkie, ma charakter konkurencyjny i celem gracza bądź grupy graczy jest pokonanie pozostałych uczestników”. Równie ważna jak element współzawodnictwa jest strona formalna całego przedsięwzięcia. Konieczne jest bowiem sporządzenie regulaminu, w którym określona zostanie nazwa gry lub konkursu, organizator, uczestnicy, nagrody oraz sposób wyłonienia zwycięzców.

Z przytoczonej definicji można wywnioskować, że elementami łączącymi grę z konkursem jest współzawodnictwo (a więc i rywalizacja) oraz strona formalna danego przedsięwzięcia. W związku z tym zasadniczo dla celów podatkowych można przyjąć, że drugorzędną sprawą jest fakt, czy dane wydarzenie jest konkursem, czy też grą – istotne jest bowiem to, że biorą w nich udział uczestnicy rywalizujący ze sobą o wygraną. Co więcej, oprócz elementu rywalizacji konieczne jest także zapewnienie strony formalnej konkursu lub gry, która przejawia się tym, że konkurs czy też gra odbywają się na podstawie regulaminu oraz muszą zostać wcześniej ogłoszone. Zasady przewidziane w regulaminie w szczególności muszą potwierdzać, że kluczowym czynnikiem danego wydarzenia jest rywalizacja oraz określać takie elementy, jak przytoczone powyżej, czyli: nazwa konkursu lub gry, organizator czy też przewidziane nagrody, a także sposób wyłonienia laureatów. To zasadniczo powinno wyznaczać granicę determinującą dane przedsięwzięcie jako konkurs lub grę w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. W przypadku stwierdzenia, że dane wydarzenie spełnia przesłanki do zakwalifikowania go jako konkursu czy też gry, w dalszej kolejności należy ustalić, czy są one

organizowane i emitowane (ogłaszane) w środkach masowego przekazu (prasa, radio i telewizja).

W orzecznictwie można znaleźć pogląd, że słowniki języka polskiego zawierają różne definicje środków masowego przekazu. W tym względzie można wyróżnić: 1) definicję przedmiotową odnoszącą się do urządzeń technicznych służących komunikacji, posługujących się w przekazie obrazami, dźwiękami, słowem pisanym, np. gazeta, telewizja satelitarna czy też odbiornik radiowy, albo 2) definicję podmiotową odnoszącą się do instytucji zaliczanych do mass mediów, zajmujących się przekazywaniem informacji z wykorzystaniem tych urządzeń technicznych.

Takie stanowisko można znaleźć w wyroku NSA z 27 marca 2015 r.<sup>10</sup>. Warto zwrócić uwagę, że art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. do środków masowego przekazu nie zalicza internetu<sup>11</sup>. Posiłkując się tylko wykładnią literalną można dojść do wniosku, że ustawodawca wyłączył go z kręgu podmiotów zaliczanych do środków masowego przekazu. Niemniej stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne odrzuca tę koncepcję i idzie w zupełnie inną stronę, powszechnie przyjmując, że internet stanowi środek masowego przekazu.

Niezwykle istotne jest również wskazanie, że art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. warunkuje zastosowanie zwolnienia z opodatkowania wygranych w konkursach jeszcze od jednego kluczowego elementu. Otóż konkursy lub gry muszą być organizowane i emitowane (ogłaszane) przez środki masowego przekazu. Skoro już zostało ustalone, czym tak naprawdę są środki masowego przekazu, należałoby się zastanowić, czy zwolnienie zawsze jest zależne od spełnienia tych dwóch warunków, tj.:

8 Zob. *Słownik Języka Polskiego*, M. Szymczak (red.), Warszawa 1989 r., t. III, s. 155.

9 Sygn. ITPB2/415-414/11/IB, Legalis.

10 Sygn. akt II FSK 414/13, Legalis.

11 Zob. np. wyrok NSA z 4 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3140/13, Legalis.

- 1) konkurs (lub gra) jest organizowany przez podmiot zaliczony do środków masowego przekazu, oraz
- 2) konkurs (lub gra) jest emitowany (ogłaszany) przez środki masowego przekazu.

Mimo początkowych prób interpretacji, iż w tym przypadku wystarczające jest spełnienie jednego z tych warunków, pogląd prezentujący takie stanowisko nie znalazł aprobaty w wydawanych przez organy podatkowe interpretacjach oraz wyrokach sądów administracyjnych, czego wyrazem jest m.in. przywołany powyżej wyrok NSA z 4 lutego 2016 r. Na kanwie tego wyroku można bardzo dobrze zobrazować tę zależność. Nietrudno sobie wyobrazić, że większość podatników posiada własne strony internetowe, ale nie każdy podatek, który ma własną stronę internetową, jest właścicielem internetowej gazety (portalu internetowego), radia czy telewizji, co pozwalałoby go zaliczyć do środków masowego przekazu. Konkursy czy też gry organizowane za pomocą portali społecznościowych również nie będą mogły korzystać z omawianego zwolnienia<sup>12</sup>.

Tym samym, w ocenie sądów administracyjnych tylko taki podatek, który emituje (ogłasza) konkurs za pośrednictwem internetu i sam jest jednocześnie podmiotem zaliczanym do środków masowego przekazu, może korzystać z przedmiotowego zwolnienia. Praktycznym skutkiem przyjęcia takiej interpretacji jest zawężenie tego zwolnienia tylko do podmiotów będących jednocześnie środkami masowego przekazu.

Zatem tylko po spełnieniu wszystkich powyższych warunków uzyskana nagroda w danym konkursie czy też grze może zostać zwolniona z opodatkowania podatkiem dochodowym od

osób fizycznych do kwoty 2 000 zł. Na uwagę zasługuje też fakt, że przy konkursach i grach, które spełniają powyższe warunki, nieistotny jest ich przedmiot. Tym samym może być to konkurs lub gra z dowolnie wybranej dziedziny.

Niemniej, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., w sytuacji braku zwolnienia w przypadku konkursów i gier organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) w środkach masowego przekazu, podatek korzysta z innego zwolnienia wynikającego z tego przepisu. To zwolnienie dotyczy konkursów z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu. Ponadto nie obejmuje ono gier – odnosi się tylko do konkursów. Należy przyjąć, iż konkursy z tych dziedzin muszą spełniać takie same wymogi (co do ich definicji) jak konkursy organizowane i emitowane (ogłaszane) przez środki masowego przekazu. W związku z tym, że u.p.d.o.f. również nie zawiera definicji „nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu”, to wykładni tych pojęć dokonuje się zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami interpretacyjnymi i nadaje im się takie znaczenie, jakie mają one w języku potocznym. Innymi słowy, będzie to znaczenie wynikające z definicji, jakie nadają im słowniki języka polskiego.

Na początku warto wskazać, że zasady opodatkowania i zwolnienia wygranych w konkursach do kwoty 2 000 zł wynikające z u.p.d.o.f. w zakresie nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu umożliwiają połączenie w jednym konkursie kilku wymienionych dziedzin, ale także zorganizowanie odrębnych konkursów w poszczególnych dziedzinach. Zarówno w języku potocznym, jak i słownikowym występuje wiele definicji tych dziedzin i w każdym przypadku mają one szeroki zakres znaczeniowy.

W związku z tym każdy konkurs z wymienionej powyżej dziedziny należałoby analizować w indywidualny sposób. Niemniej jednak można wyznaczyć pewne elementy, które taki konkurs obligatoryjnie musi zawierać. Te elementy to m.in.:

- 1) rywalizacja uczestników,
- 2) wygrana określonego kręgu laureatów będąca następstwem rywalizacji uczestników oraz
- 3) strona formalna.

Praktyczne problemy mogą pojawić się w przypadku próby stwierdzenia, czy dana czynność w ramach konkursu może zostać zaklasyfikowana do jednej z wyżej wymienionych dziedzin. Wydaje się jednak, że racjonalne byłoby przyjęcie poglądu, iż taki konkurs jest konkursem z danej dziedziny dopóty, dopóki jednoznacznie, na podstawie obiektywnych kryteriów, nie da się wykluczyć, że nim nie jest, z uwzględnieniem definicji poszczególnych dziedzin w języku powszechnym i kontekstu organizowanego konkursu. Biorąc pod uwagę charakter niniejszego opracowania nie jest możliwe jednoznaczne rozstrzygnięcie, jakimi kryteriami należy kierować się przy rozstrzyganiu przedmiotu poszczególnych konkursów pod względem poszczególnych dziedzin, tj. nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, określonych w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. (...).

### **1.3. Obowiązki płatnika i podatnika przy opodatkowaniu oraz zwolnieniach z opodatkowania wygranych w konkursach**

#### **1.3.1. Sytuacja podmiotu organizującego konkurs**

Zgodnie z art. 41 ust. 4 u.p.d.o.f. osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne

<sup>12</sup> Zob. prawomocny wyrok WSA w Łodzi z 12 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 646/12, Legalis.

niemające osobowości prawnej są obowiązane pobierać zryczałtowany podatek dochodowy od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji podatnika pieniędzy bądź wartości pieniężnych z tytułów określonych w art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. Tym samym, jeśli osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, osoba prawna i jej jednostka organizacyjna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej organizuje konkurs lub grę i z tego tytułu osoba fizyczna posiadająca w Polsce nieograniczony obowiązek podatkowy (rezydent) otrzymuje od takiego podmiotu wygraną, która nie jest zwolniona z opodatkowania na mocy art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. (względnie świadczenie uzyskane w ramach konkursu nie jest zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.), to na takim podmiocie ciąży obowiązek płatnika, tj. obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. (...).

### **1.3.2. Sytuacja, gdy podatnik jest zobowiązany do wpłacenia kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego**

Z kolei, jak stanowi art. 41 ust. 7 u.p.d.o.f., jeżeli przedmiotem wygranych nie są pieniądze, podatnik (tj. zwycięzca konkursu lub gry) jest obowiązany wpłacić płatnikowi kwotę należnego zryczałtowanego podatku dochodowego przed udostępnieniem wygranej. (...).

### **1.3.3. Sytuacja, gdy podatnik (laureat konkursu) jest nierezydentem i posiada certyfikat rezydencji**

Jeśli podatnik jest nierezydentem i posiada certyfikat rezydencji, wówczas płatnik stosuje stawkę podatku wynikającą z wła-

ściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub nie pobiera podatku zgodnie z umową. Przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia z opodatkowania lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika. W sytuacji gdyby nierezydent nie posiadał certyfikatu rezydencji, płatnik stosuje zasady wynikające z art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. (tak jak dla rezydenta).

W przypadku pobrania kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego przez płatnika (bez względu na to, czy jest to rezydent, czy też nierezydent) jest on zobowiązany, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, przekazać kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby (art. 42 ust. 1 u.p.d.o.f.). (...). Rezydent czy też nierezydent nie łączy tego typu przychodów (dochodów) z innymi dochodami opodatkowanymi przy zastosowaniu skali podatkowej (por. art. 9 ust. 1a u.p.d.o.f. w zw. z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f.). W związku z tym nie musi składać z tego tytułu jakiegokolwiek zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za dany rok podatkowy w Polsce ani tym bardziej wykazywać w takim zeznaniu takiego przychodu (dochodu), jeśli za dany rok podatkowy ma obowiązek go złożyć. (...).

### **1.3.4. Sytuacja, gdy konkurs organizuje podmiot zewnętrzny (agencja)**

W przypadku gdy to podmiot zewnętrzny (agencja), na zlecenie podatnika, organizuje i przeprowadzi oraz przyjmie na siebie obowiązki związane także z nabyciem nagród na własną rzecz i we własnym imieniu, a następnie przekazuje te nagrody uczestnikom konkursu, to organy podatkowe stoją na stanowisku, że wówczas to podatnik jest płatnikiem<sup>13</sup>. Z kolei orzecznictwo sądów administracyjnych zmierza w zupełnie innym kierunku, wskazując, że w podobnych sytuacjach to właśnie agencja jest płatnikiem<sup>14</sup>. Niemniej, mając na uwadze charakter opracowania, na potrzeby instrukcji przyjęto, że konkurs lub grę organizuje podatnik.

### **1.3.5. Sytuacja, gdy konkurs wygrywa osoba fizyczna, która prowadzi działalność gospodarczą**

Na koniec warto wskazać, że w przypadku osób fizycznych, które prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą i są im przekazywane wygrane z tytułu udziału w konkursie lub grze, to do tej pory ukształtowały się dwa rozbieżne stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Z wydawanych przez organy podatkowe indywidualnych interpretacji wynika, że płatnicy przekazujący wygrane w konkursach lub grach nie mają obowiązku pobierania zryczałtowanego 10% podatku dochodowego oraz obowiązków sprawozdawczych, o których mowa powyżej<sup>15</sup>. Sądy administracyjne twierdzą natomiast, że nie ma znaczenia, iż beneficjentem wygranej jest osoba fizyczna prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą<sup>16</sup>. Ciekawą puentą tych dwóch wzajemnie wykluczających się interpretacji tego samego prze-

13 Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24 kwietnia 2018 r., sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.115.2018.1.SJ, Legalis.

14 Zob. nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 21 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 853/17, Legalis.

15 Tak stwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 28 listopada 2017 r., sygn. 0115-KD IT2-2.4011.317.2017.1.RS, Legalis.

16 Zob. wyrok NSA z 1 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2075/13, Legalis.

pisu jest orzeczenie NSA z 17 kwietnia 2018 r.<sup>17</sup>, w którym skład orzekający uznał, że wygrane w konkursie stanowią przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, zatem przepisy dotyczące płatnika nie mogą mieć w takich przypadkach

zastosowania. W ocenie autora podobny spór może powstać również na gruncie art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f. Niemniej, mając na uwadze charakter opracowania i na potrzeby instrukcji przyjęto, że beneficjentami wygranych w konkursach lub grach są tylko

osoby nieprowadzące pozarolniczej działalności gospodarczej. (...).

## 2. Wzór instrukcji opodatkowania wygranych w konkursach

### Instrukcja postępowania w przypadku opodatkowania wygranych w konkursach lub grach – obowiązki po stronie płatnika i podatnika

W .....

(jednostka)

#### § 1

##### Zakres stosowania

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku prowadzenia przez podatnika prac B+R, których efektem będą kwalifikowane prawa własności intelektualnej generujące dochody kwalifikowane.

#### § 2

##### Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji

Instrukcja podlega wdrożeniu u osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osób prawnych i ich jednostek organizacyjnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które:

- 1) dokonują przekazania wygranych w konkursach lub grach na rzecz osób fizycznych, opodatkowanych na zasadach wynikających z art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. i pełniących z tego tytułu funkcję płatnika, albo
- 2) jako płatnik w stosunku do wygranych w konkursach lub grach stosują zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., lub
- 3) jako płatnik w stosunku do wygranych w konkursach stosują zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.

#### § 2

##### Uprawnieni do wdrożenia instrukcji

Instrukcję w zakresie przekazania wygranych w konkursach lub grach na rzecz osób fizycznych, do których stosuje się zasady opodatkowania wynikające z art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., albo do wygranych w konkursach lub grach na rzecz osób fizycznych, w których ma zastosowanie zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. lub do wygranych w konkursach na rzecz osób fizycznych, w których ma zastosowanie zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f., wdrożyć mogą:

- 1) płatnicy (dział księgowości),
- 2) biuro rachunkowe – w przypadku powierzenia prowadzenia ksiąg rachunkowych podmiotowi uprawnionemu, zgodnie

<sup>17</sup> Sygn. akt II FSK 989/16, Legalis.

z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych albo prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (PKPiR).

### § 3

#### Procedura

1. Płatnik albo biuro rachunkowe prowadzące jego księgi rachunkowe albo jego PKPiR dokonuje weryfikacji, czy dane przedsięwzięcie może stanowić konkurs lub grę w rozumieniu art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.
2. W przypadku potwierdzenia, iż dane przedsięwzięcie stanowi konkurs lub grę, płatnik albo biuro rachunkowe prowadzące jego księgi rachunkowe albo jego PKPiR dokonuje weryfikacji, czy może ono stanowić konkurs lub grę, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. lub dokonuje weryfikacji, czy w stosunku do konkursu możliwe jest zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.
3. Po ustaleniu, że dane przedsięwzięcie stanowi konkurs lub grę, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f., i po potwierdzeniu, że dany konkurs lub gra korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uregulowanego w tym przepisie lub po ustaleniu, że dany konkurs korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uregulowanego w art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f., płatnik stosuje odpowiednio zwolnienie z opodatkowania do wygranej nieprzekraczającej kwoty 2 000 zł bądź stosuje zwolnienie z opodatkowania do wygranej nieprzekraczającej kwoty 200 zł, w zależności od tego, jaki wariant wybierze płatnik, tj. czy spełnia warunki dla danego zwolnienia – w momencie przekazania wygranej – i bez względu na to, czy wygrana została przekazana rezydentowi, czy nierezydentowi.
4. Gdy wygrana w konkursie lub grze przekracza kwotę 2 000 zł (200 zł – w przypadku konkursu, gdy zostanie zastosowane zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.), całość wygranej rezydenta albo nierezydenta, który nie posiada certyfikatu rezydencji, podlega opodatkowaniu 10% zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.
5. W przypadku, gdy płatnik, względnie biuro rachunkowe prowadzące jego księgi rachunkowe albo jego PKPiR, są w posiadaniu certyfikatu rezydencji nierezydenta, to podatnik nie pobiera 10% zryczałtowanego podatku dochodowego, o ile właściwa umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania tak stanowi, albo stosuje stawkę podatku wynikającą z umowy. Przy weryfikacji warunków zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia z opodatkowania lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.
6. Gdy okaże się, że powstał obowiązek pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego we właściwej wysokości, wówczas płatnik, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrał podatek, ma obowiązek przekazać kwotę zryczałtowanego podatku dochodowego na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną – według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.
7. Po zakończeniu roku podatkowego płatnik jest zobowiązany w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym przestać do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną – według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, roczną deklarację (PIT-8AR), w której będą m.in. zbiorczo wykazane kwoty pobranego zryczałtowanego podatku dochodowego przez płatnika od przekazanych wygranych w grach lub konkursach w poprzednim roku podatkowym. Płatnik może to również wykonać za pośrednictwem biura rachunkowego prowadzącego jego księgi podatkowe albo jego PKPiR.

8. Po zakończeniu roku podatkowego płatnik jest zobowiązany przesłać nierezydentom oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych właściwi w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonują swoje zadania, w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, w którym osiągnęli oni przychód (dochód) – imienne informacje sporządzone według ustalonego wzoru (IFT-1R). Płatnik może to również wykonać za pośrednictwem biura rachunkowego prowadzącego jego księgi podatkowe albo jego PKPiR.

9. W sytuacji, gdy płatnik nie pobrał zryczałtowanego podatku dochodowego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub na podstawie u.p.d.o.f. od przekazanej wygranej dla nierezydenta, sporządza on (za pośrednictwem biura rachunkowego prowadzącego jego księgi podatkowe albo jego PKPiR) imienną informację o wysokości przychodu (dochodu), tj. IFT-1R i przesyła IFT-1R w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym nierezydentowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania.

10. W przypadku, gdy nierezydent złoży płatnikowi pisemny wniosek o sporządzenie imiennej informacji o wysokości przychodu (dochodu) w trakcie roku podatkowego, wówczas płatnik jest zobowiązany do sporządzenia imiennej informacji o wysokości przychodu (dochodu), tj. IFT-1, w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku oraz przesłania IFT-1 nierezydentowi i urzędowi skarbowemu, o którym mowa w pkt. 9 – bez względu na to, czy płatnik dokonał poboru podatku. Wcześniejsze sporządzenie i przesłanie IFT-1 na wniosek nierezydenta temu urzędowi skarbowemu oraz sporządzenie i przesłanie IFT-1 temu nierezydentowi nie zwalnia płatnika z obowiązku sporządzenia IFT-1R i przesłania go właściwemu urzędowi skarbowemu oraz przesłania go nierezydentowi do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, w którym został pobrany zryczałtowany podatek dochodowy bądź w ogóle nie doszło do jego poboru.

11. W razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed upływem terminu do złożenia rocznej deklaracji PIT-8AR lub imiennej informacji o wysokości przychodu (dochodu) IFT-1R, jest on zobowiązany:

1) w przypadku PIT-8AR: w terminie do dnia zaprzestania tej działalności przekazać PIT-8AR do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika wykonuje swoje zadania, a jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną – według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, lub

2) w przypadku IFT-1R: sporządzić i przekazać IFT-1R nie później niż w dniu zaprzestania prowadzenia działalności urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania oraz sporządzić i przekazać IFT-1R nierezydentowi w tym samym terminie, przy czym wcześniejsze sporządzenie i przesłanie IFT-1 na wniosek nierezydenta temu urzędowi skarbowemu oraz sporządzenie i przesłanie go temu nierezydentowi nie zwalnia płatnika z obowiązku sporządzenia IFT-1R i przekazania go właściwemu urzędowi skarbowemu oraz przekazania go nierezydentowi nie później niż w dniu zaprzestania prowadzenia działalności.

### Podstawa prawna

Art. 9 ust. 1a, art. 21 ust. 1 pkt 68 i 68a, art. 27 ust. 1, art. 30 ust. 1 pkt 2, ust. 3 i 9, art. 38 ust. 1b, art. 41 ust. 4, 4aa i 7, art. 42 ust. 1, 1a, 2 pkt 2, ust. 3, 4 i 6 u.p.d.o.f.



Artykuł zawiera obszerne fragmenty publikacji Autora z książki Wydawnictwa C.H. Beck „Instrukcje księgowe i podatkowe” pod. red. prof. nadzw. dr. hab. Artura Holdy, plus płyta CD, wyd. 2, 2020 r., <https://www.ksiegarnia.beck.pl/19340-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-artur-holda>.

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

**Cykl ukazowania się:** miesięcznik

### **Redakcja:**

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

### **Skład i łamanie:**

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

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

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

### **Wydawca**

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

Redakcja miesięcznika przyjmuje artykuły do 20 000 znaków ze spacjami (do 11 stron znormalizowanego maszynopisu) przesłane pocztą elektroniczną bądź zwykłą z płytą CD, wraz z informacją zawierającą imię i nazwisko autora, notkę o autorze, numer telefonu kontaktowego, adres e-mailowy, adres korespondencyjny. Artykuł nie może być wcześniej zamieszczony ani też przesłany do innej redakcji.

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

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

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

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

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

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

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

# Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN

PARTNERZY MERYTORYCZNI

MIESIĘCZNIKA

„DORADZTWO PRAWNE I PODATKOWE  
RB BIULETYN”

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



C&C Chakowski & Ciszek spółka jawna



Paweł Dymłang Kancelaria Prawno-Podatkowa



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

 Russell Bedford  
taking you further