

Doradztwo Prawne i Podatkowe RB BIULETYN



W numerze:

Hanna Żołnierkiewicz

**Cywilna odpowiedzialność członków zarządu
spółki z ograniczoną odpowiedzialnością
a złożenie lub niezłożenie we właściwym czasie
wniosku o ogłoszenie upadłości spółki**

Damian Kuszewski

**Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 – analiza i prezentacja
zagadnień dotyczących kosztu wytworzenia produktu**

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Charakter prawny wynagrodzenia za pracę

Nr 8 (13) sierpień 2019

ISSN 2545-2738



9 772545 273881

RB MAGAZINE

RB MAGAZINE JEST PIERWSZĄ CAŁKOWICIE
BEZPŁATNĄ GAZETĄ Z ZAKRESU PRAWA,
PODATKÓW, RACHUNKOWOŚCI I SZKOLEŃ
NA POLSKIM RYNKU.

WYDAWANY JEST W CYKLU MIESIĘCZNYM,
ZATEM MOGĄ PAŃSTWO SIĘGAĆ
PO AKTUALNE ZMIANY NIEMAL NA BIEŻĄCO.
WYDALIŚMY JUŻ PRAWIE 50 NUMERÓW,
TO ŚWIADCZY O ZAINTERESOWANIU
CZYTELNIKÓW.

www.rbmagazine.pl

Wydawca RB Magazine

Russell Bedford Poland sp. z o.o.,
al. Jerozolimskie 123A; 02-017 Warszawa,
www.russellbedford.pl, tel: 22 276 61 84



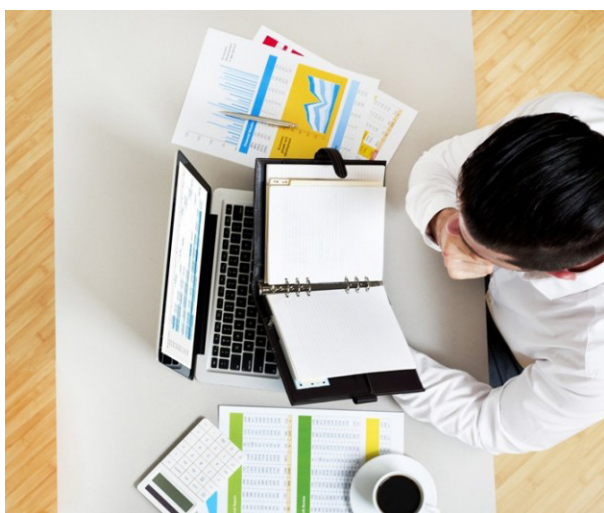
Polecamy

Cywilna odpowiedzialność członków zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością a złożenie lub niezłożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki

Hanna Żołnierkiewicz

Odpowiedzialność członków zarządu z tytułu zobowiązań spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nadal jest złożoną i skomplikowaną kwestią, która wymaga dokonania pogłębionej analizy, zwłaszcza pod względem przesłanek, których wystąpienie umożliwia zwolnienie się z odpowiedzialności za te zobowiązania.

Patrz str. 47



Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 – analiza i prezentacja zagadnień dotyczących kosztu wytworzenia produktu

Damian Kuszewski

Jednoznaczne zapisy w KSR nr 13, wprowadzające określone definicje, sposoby doboru metod podziału kosztów, alokacji kosztów czy wyliczania zdolności produkcyjnych niewątpliwie ograniczą wątpliwości w kwestii sposobu zaliczania pośrednich kosztów na poczet kosztów wytworzenia produktu.

Patrz str. 38

Rozliczenie podatku dochodowego na podstawie pliku JPK_KR

Dr Magdalena Chomuszek

Podatnicy muszą mieć świadomość, że fiskus może w każdej chwili zwrócić się do nich o strukturę JPK_KR, czyli elektroniczne księgi rachunkowe i sprawdzić, jak kształtuje się rzeczywisty dochód firmy, tj. podstawa opodatkowania. Wprowadza to konieczność dbania, aby te księgi były prowadzone w sposób czytelny i jednoznaczny.

Patrz str. 6

Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku podatku od wartości dodanej

Rafał Łomża

Pomimo wprowadzonej definicji terminu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, to w głównej mierze orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wypracowało wskazówki interpretacyjne tego terminu. Określenie miejsca świadczenia usług w podatku od wartości dodanej pozwala prawidłowo ustalić miejsce powstania obowiązku podatkowego.

Patrz str. 56

Spis treści



CYWILNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ A ZŁOŻENIE LUB NIEZŁOŻENIE WE WŁAŚCIWYM CZASIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI SPÓŁKI

47

NOWOŚCI

Sławomir Wach

Ewidencja sprzedaży towarów
i usług w telefonie 4

PRAWO I PODATKI W PRAKTYCE

Dr Magdalena Chomuszko

Rozliczenie podatku dochodowego
na podstawie pliku JPK_KR 6

Marek Piotrowski

Instrukcja rozpoznawania kosztów
i przychodów podatkowych w związku
z wykorzystywaniem samochodów
osobowych innych niż używane
na podstawie umowy leasingu,
najmu, dzierżawy lub innej umowy
o podobnym charakterze 16

Dr Magdalena Chomuszko

Należyta staranność podatnika..... 28

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Charakter prawny wynagrodzenia za pracę..... 34

ARTYKUŁY I OPINIE

Damian Kuszewski

Krajowy Standard Rachunkowości nr 13
– analiza i prezentacja zagadnień dotyczących
kosztu wytworzenia produktu 38

PUBLIKACJE RECENZOWANE

Hanna Żołnierkiewicz

Cywilna odpowiedzialność członków zarządu
spółki z ograniczoną odpowiedzialnością
a złożenie lub niezłożenie we właściwym czasie
wniosku o ogłoszenie upadłości spółki 47

JUDYKATURA, GLOSY, INTERPRETACJE

Rafał Łomża

Stałe miejsce prowadzenia działalności
gospodarczej w przypadku podatku
od wartości dodanej..... 56

Drodzy Czytelnicy

Jest to trzynaste wydanie naszego miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, który ukazuje się w wersji papierowej i elektronicznej.

W Polsce tworzy się stopy regulacji prawnych. Z najnowszego badania „Barometr stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce”, przeprowadzonego przez firmę Grant Thornton wynika, że w pierwszej połowie 2019 r. akty prawne najwyższego rzędu, czyli ustawy, rozporządzenia i umowy międzynarodowe, które ukazały się w Dzienniku Ustaw, liczyły w sumie 11 772 stron maszynopisu. Wprawdzie w dwóch ostatnich latach tendencja do tworzenia tych regulacji była malejąca, to jednak w porównaniu z analogicznym okresem ubiegłego roku liczba tych stron wzrosła o 5,6 proc. To niebezpieczny trend, jeśli się zważy, że wg autorów tego raportu tylko samo przeczytanie tych regulacji zajęłoby przedsiębiorcom przeciętnie 3 godziny i 10 minut dziennie. A przecież warto pamiętać także o lekturze uzasadnień aktów prawnych, które mają często okazałą objętość – w nr. 3 naszego Biuletynu wspominaliśmy, że tylko pierwsza część jednego z sejmowych druków dotyczących nowelizacji ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i fizycznych, Ordynacji podatkowej oraz innych regulacji, liczyła wraz z uzasadnieniem aż 788 stron.

Autorzy analizy wskazują, że Polska jest liderem pod względem najbardziej zmiennego prawa wśród wszystkich krajów Unii Europejskiej. W pierwszej trójce są tu jeszcze Włochy i Grecja. Najbardziej stabilne i przewidywalne jest natomiast otoczenie prawne w takich państwach jak Szwecja, Belgia, Austria i Niemcy. Z innej edycji raportu, dotyczącej 2018 r. wynika, że średnio uchwalenie ustawy przez Sejm trwało w tym okresie 99 dni, zaś prezydent podpisywał ją z reguły po 11 dniach od daty uchwalenia. Rzecz oczywiście nie w tym, ile stron liczą sobie poszczególne akty prawne, choć ich nadprodukcja może być uciążliwa dla obywateli, ale jaka jest ich jakość. Nieustanne nowelizacje ustaw, często nieuzasadniona szybka ścieżka legislacyjna, bez niezbędnych konsultacji publicznych – nie dają powodów do optymizmu.

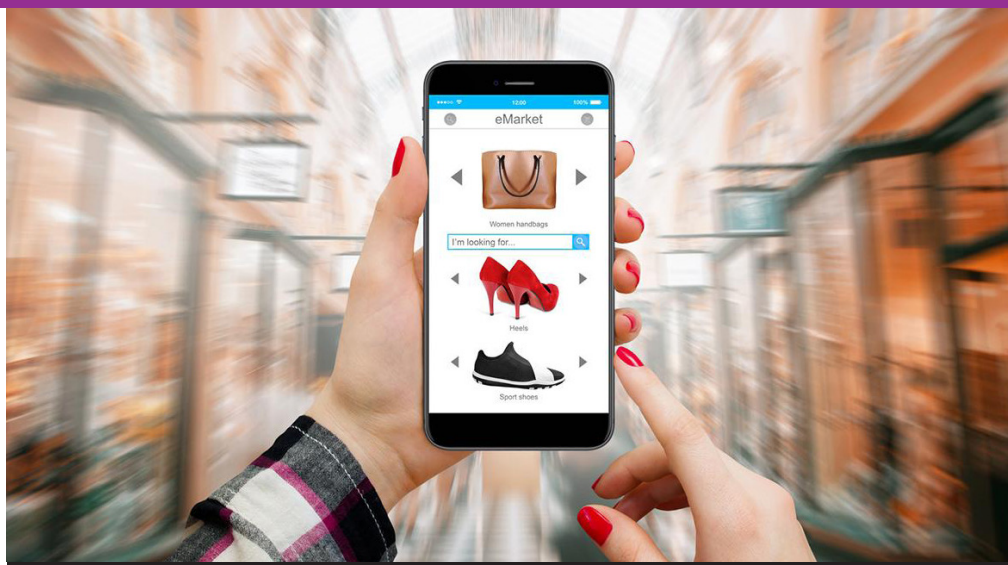
W trzynastym numerze Biuletynu omawiamy tematykę dotyczącą: cywilnej odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. w kontekście złożenia lub niezłożenia we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie jej upadłości; Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”; rozliczenia podatku dochodowego na podstawie pliku JPK_KR; rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodów osobowych; stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku podatku od wartości dodanej; charakteru prawnego wynagrodzenia za pracę; należytej staranności podatnika; ewidencji sprzedaży towarów i usług w telefonie.



Życzę Państwu pożytecznej lektury!

Dr Andrzej Dmowski

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



Sławomir Wach

Autor jest sekretarzem redakcji miesięcznika „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”. Jest dziennikarzem zajmującym się tematyką dotyczącą prawa, podatków, rachunkowości, rewizji finansowej, rynków kapitałowych, prawa pracy i HR. Jest autorem wielu publikacji z zakresu tej tematyki. Przez ponad 10 lat był redaktorem prowadzącym biuletynów elektronicznych BDO.

Słowa kluczowe: podatki, podatnicy, podatek od towarów i usług, VAT, kasy rejestrujące, kasy mobilne, kasy mające postać oprogramowania, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

EWIDENCJA SPRZEDAŻY TOWARÓW I USŁUG W TELEFONIE

Oprócz tradycyjnych kas rejestrujących oraz kas fiskalnych w trybie online, stosowanych przez podatników dokonujących sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, pojawi się nowy typ tych urządzeń – mających postać oprogramowania. Podobnie jak w przypadku kas online, dokumenty fiskalne, нефiskalne oraz informacje zapisane w bazie danych określonej kasy będą przesyłane poprzez sieć telekomunikacyjną do Centralnego Repozytorium Kas. Aplikacja w smartfonie będzie zatem pełniła funkcję kasy ewidencjonującej czynności związane ze sprzedażą towarów i usług.

Wprowadzenie

Rządowe Centrum Legislacji zamieściło projekt rozporządzenia ministra finansów z 6 sierpnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania¹. W uzasadnieniu projektu wskazuje się, że użycie tego szczególnego rodzaju kas umożliwi aparatowi skarbowemu kontrolę sprzedaży (tak, jak w przypadku kas online) w czasie rzeczywistym oraz pomoże w ujawnianiu sprzedaży nierejestrowanej i przypadków uchylania się od płacenia VAT. W założeniu projektodawcy kasy mobilne z zastosowaniem odpowiedniej aplikacji mają być alternatywą dla dotychczasowych kas i zmniejszyć koszty ponoszone przez podatników.

W rozporządzeniu wskazuje się grupy podatników, którzy mogą je stosować, a także określa wymagania techniczne dla tych urządzeń, sposób korzystania z nich, w tym sposób prowadzenia ewidencji przy ich użyciu, postępowanie po ich używaniu w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas oraz szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu tychże kas².

Istota działania kas mobilnych mających postać oprogramowania

Kasy mobilne będą stosowane przez podatników VAT czynnych i zwolnionych, przy czym

1 Projekt rozporządzenia ukazał się na stronie RCL 12 sierpnia 2019 r.; <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12323808/>. W myśl art. 111b ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U 2018 poz. 2174 z późn. zm., dalej: u.p.t.u.) uprawnienie do wydania takiego rozporządzenia ma minister właściwy do spraw finansów publicznych.
2 Par. 1 pkt 1-3 projektu rozporządzenia.

muszą posiadać – wystawiony przez producenta – stosowny certyfikat, ważny 7 lat od daty wystawienia. Przed rozpoczęciem ewidencji przy użyciu takiej kasy, podatnik będzie miał obowiązek dokonania jej fiskalizacji, zapewniając połączenie pozwalające na przesyłanie danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas. Fiskalizacja obejmie m.in. przesłanie klucza publicznego kasy z certyfikatu, zapis numeru identyfikacji podatkowej podatnika oraz numeru ewidencyjnego w bazie danych kasy, którego nie można zmienić w trakcie jej używania³. W rozporządzeniu wymieniono kategorie kas mobilnych, ze względu na przeznaczenie do prowadzenia ewidencji danego rodzaju sprzedaży lub w dany sposób, a mianowicie: 1) kasy ogólne – do ewidencji w sposób, który nie wymaga specjalnych funkcji; 2) kasy o zastosowaniu specjalnym, obejmujące kasy przeznaczone: a) do ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób samochodem osobowym, w tym takśówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego, b) do prowadzenia ewidencji przy sprzedaży leków, z funkcją rozliczania recept refundowanych, c) do ewidencji przy świadczeniu usług w zakresie transportu pasażerskiego, d) rozliczające więcej niż jedną transakcję równocześnie, e) do ewidencji przy sprzedaży towarów i usług w wolnych obszarach celnych lub składach celnych oraz f) umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług⁴.

Podatnicy będą prowadzili ewidencję każdej czynności sprzedaży, w tym zwolnionej od podatku, przy czym zwroty towarów i uznane reklamacje towarów i usług, które skutkują zwrotem całości albo części należności (za-

płaty) z tytułu sprzedaży, zostaną ujęte w oddzielnej ewidencji, która będzie zawierała m.in.: datę sprzedaży; nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczny ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy; termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru lub usługi; wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru lub usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wysokość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży; zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wysokość podatku należnego – przy zwrocie części należności z tytułu sprzedaży⁵.

Wystawianie paragonów przez użytkowników kas mobilnych

W myśl projektu rozporządzenia podatnik powinien zapewnić połączenie kasy mobilnej z drukarką⁶. Mimo zatem planowania przepisów zgodnych z tendencją do tworzenia i przesyłania dokumentów w formie elektronicznej, nie obędzie się przy stosowaniu tych kas także bez klasycznych wydruków. Podatnicy, prowadząc ewidencję przy użyciu kasy, będą wystawiać: paragony fiskalne i paragony fiskalne anulowane w postaci papierowej i w postaci elektronicznej; raporty fiskalne dobowe w formie elektronicznej; raporty fiskalne fiskalizacji w postaci papierowej i w postaci elektronicznej; raporty fiskalne okresowe, w tym miesięczne, w postaci papierowej; raporty fiskalne rozliczeniowe w postaci papierowej; łączne raporty fiskalne okresowe, w tym miesięczne, w postaci papierowej; łączne raporty fiskalne rozliczeniowe w postaci papierowej; raporty fiskalne zdażeń w postaci papierowej; dokumenty

niefiskalne w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej⁷.

Podatnicy, przy prowadzeniu ewidencji, będą również zobligowani do: 1) wystawienia i wydania nabywcy, bez jego żądania, paragonu fiskalnego w czasie dokonywania sprzedaży, nie później niż z chwilą przyjęcia należności, bez względu na formę płatności (z określonym zastrzeżeniem); 2) w przypadku otrzymania przed dokonaniem sprzedaży całości albo części należności (zapłaty): a) w gotówce – wystawienia i wydania nabywcy, bez jego żądania, paragonu fiskalnego z chwilą jej otrzymania, b) za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w SKOK, której jest członkiem – wystawienia i wydania nabywcy, bez jego żądania, paragonu fiskalnego niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika, nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na tym rachunku, a jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, to nie później niż z chwilą jej dokonania; 3) wystawienia raportu fiskalnego dobowego po zakończeniu sprzedaży za dany dzień, nie później niż przed dokonaniem pierwszej sprzedaży w dniu następnym; 4) wystawienia raportu fiskalnego okresowego (miesięcznego) lub łącznego raportu fiskalnego okresowego (miesięcznego) po zakończeniu sprzedaży za dany miesiąc, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po danym miesiącu.

Rozporządzenie, które ma wejść w życie 1 stycznia 2020 r., zostało przekazane do konsultacji publicznych równolegle z uzgodnieniami zewnętrznymi.

3 Par. 17 ust. 3 pkt 1, 4, 5 projektu rozporządzenia.

4 Par. 7 ust. 1 pkt 1 i 2 projektu rozporządzenia.

5 Par. 9 ust. 1 pkt 1-5 projektu rozporządzenia.

6 Par. 9 ust. 1 pkt 2 projektu rozporządzenia.

7 Par. 20 ust. 1 pkt 1-10 projektu rozporządzenia.



Dr Magdalena Chomuszko

Doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie zarządzania, absolwentka Uniwersytetu Gdańskiego (studia magisterskie i doktoranckie). Konsultant finansowo-księgowy z dwudziestoletnim stażem we wdrożeniach systemów ERP. Brała udział w wielu projektach wdrożeniowych, m.in. w ostatnim etapie projektu Ministerstwa Sprawiedliwości wdrożenia SAP we wszystkich sądach w Polsce czy Sage Symfonii ERP w Wielonarodowej Dywizji w Lublinie i Elblągu. Autorka i współautorka publikacji naukowych i popularno-naukowych na temat zastosowań IT w biznesie. Wykładowca i szkoleniowiec.

Słowa kluczowe: podatki, podatek dochodowy, podatnik, JPK_KR, księgi rachunkowe, koszt, przychód, rachunkowość, plan kont, Excel, przychody niepodatkowe, program komputerowy, system finansowo-księgowy, raport, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

ROZLICZENIE PODATKU DOCHODOWEGO NA PODSTAWIE PLIKU JPK_KR

Obecnie, za sprawą zmian w przepisach wprowadzonych na mocy ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹ (dalej ustawa zmieniająca), które obligują podatników do przekazywania danych w formie elektronicznej (JPK na żądanie), organy podatkowe mogą niemalże na bieżąco monitorować wiele obszarów związanych z rozliczeniami podatku. Taka sytuacja stworzyła nowe uwarunkowania dla tych rozliczeń. Podatnicy muszą mieć świadomość, że fiskus może w każdej chwili poprosić ich np. o strukturę JPK_KR, czyli elektroniczne księgi rachunkowe i sprawdzić w ten sposób, jak kształtuje się rzeczywisty dochód firmy, tj. podstawa opodatkowania. Wprowadza to konieczność dbania, aby te księgi były prowadzone w sposób czytelny i jednoznaczny. Kluczowym czynnikiem w osiągnięciu tego celu jest sposób prowadzenia ewidencji księgowej w kontekście rozliczania podatku dochodowego.

1. Wprowadzenie

Warto rozpocząć pełny proces dostosowania ksiąg do nowych warunków prawnych od przeprowadzenia przeglądu funkcjonowania planu kont i wprowadzenia w nim zmian, gdyż jest on nośnikiem wszelkiej informacji w księgowości zarówno finansowej, jak zarządczej. W sposobie wykonywania podstawowych zadań księgowego dokona-

no gruntownej zmiany za sprawą nowelizacji prawa zapoczątkowanej w 2016 r. przez wprowadzenie elektronicznej wymiany danych między podatnikami a organami skarbowymi (zgodnie z ustawą zmieniającą). Do tego czasu księgowy mógł w dowolny sposób i za pomocą dowolnych narzędzi ustalać zaliczki na podatek dochodowy, aby na koniec roku wypełnić deklarację CIT/PIT zgodną z wcześniejszymi zaliczkami lub deklarację weryfikuj-

¹ Ustawa z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015 poz. 1649.

jąca je przez obliczenie faktycznego podatku dochodowego za dany rok. Poprawność tych wyliczeń była sprawdzana dopiero w momencie ewentualnej kontroli skarbowej. Przed 1 stycznia 2007 r. były wysyłane deklaracje miesięczne (CIT-2), z informacją o wysokości obliczonej zaliczki na podatek dochodowy, i wówczas fiskus mógł weryfikować prawidłowość tych obliczeń w kontekście otrzymanych zaliczek. Zakres takich kontroli był wybiórczy i obejmował niewielki obszar, ponieważ sposób ich przeprowadzania był manualny, a liczba osób zaangażowanych w pojedyncze przypadki stosunkowo niewielka.

Po 1 stycznia 2007 r. miesięczne deklaracje zostały wycofane oraz zliberalizowano wpłacanie zaliczek podatku, ale w dalszym ciągu kontrola rzetelności obliczeń i wywiązywania się z terminowego płacenia zaliczek była przeprowadzana przez urzędników na stosunkowo niewielką skalę. Bez miesięcznego deklarowania swoich dochodów do fiskusa podatnicy różnie traktowali obowiązek wpłacania zadatków na podatek dochodowy. Znajdywali się i tacy, którzy manipulowali rozliczeniami, tak aby w ciągu roku dysponować jak najdłużej środkami pieniężnymi należnymi fiskusowi. Takie działania były trudne do wykrycia bez wnikliwej kontroli, na które brakowało ludzi i czasu. Sytuacja ta zmieniła się wskutek wprowadzenia przepisów zawartych w ustawie zmieniającej.

2. Plan kont podstawowym wsparciem dla transparentnych rozliczeń

2.1. Plan kont a program komputerowy

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości² (dalej u.o.r.) precyzyjnie opisuje wzory sprawozdań dla podmiotów podlegających tej ustawie. Natomiast jeśli chodzi o plan kont, to w art. 83 ust. 1 u.o.r. zapisano, że w celu ujednolicenia zasad grupowania operacji gospodarczych i ograniczenia nakładu pracy związanego z ustaleniem zakładowych planów kont mogą być stosowane wzorcowe plany kont. W kolejnym ustępie tego artykułu wskazano, że w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić wzorcowe plany kont. I faktycznie dla niektórych jednostek takie wzorcowe plany są obowiązujące i ogłaszane w rozporządzeniach, np. dla banków³.

Jednak wśród podmiotów należących do innych sektorów istnieje swoboda w projektowaniu własnych planów kont. Można korzystać ze wzorców publikowanych w literaturze fachowej, ale nie są one obowiązujące. Jednakże podmioty gospodarcze w wielu przypadkach wspierają się właśnie tymi planami (tzw. wzorcowe plany kont), ponieważ jest to wygodne narzędzie i w dużym stopniu ułatwia komunikację, wymianę informacji

oraz interpretację księgowości określonych operacji gospodarczych. Niemniej jednak w dobie obecności Polski w UE wiele przedsiębiorstw w Polsce, będąc spółkami współpracującymi z podmiotami zagranicznymi bądź filiami podmiotów zagranicznych, korzysta z planów kont narzuconych przez podmioty zagraniczne. W takich przypadkach można spotkać inne plany kont niż te stosowane powszechnie w Polsce. Zanim księgowy podejmie pracę nad modyfikacją planu kont, warto, aby zapoznał się z zawartością struktury JPK_KR. Wiedza na temat tej struktury niewątpliwie pomoże we właściwym ukształtowaniu danych, które za pośrednictwem plików JPK będą przekazywane do kontroli skarbowej.

Warto zatem wiedzieć, że przez JPK_KR wysyłane są z programu komputerowego następujące informacje:

- 1) dokładne dane podatnika,
- 2) okres, jakiego dotyczą zawarte w nich dane,
- 3) konta, na których były księgowane zapisy w danym okresie, z podaniem szczegółów do najniższego poziomu analityki oraz wszystkich nazw kont poziomu syntetycznego i analitycznego,
- 4) obszary merytoryczne dla kont księgowych nazwane zespołami kont,
- 5) bilans otwarcia (wn/ma)
- 6) obroty danego okresu (wn/ma),
- 7) obroty narastająco (wn/ma),
- 8) salda (wn/ma),
- 9) dziennik zapisów – z podaniem danych operatora, który jest odpowiedzialny za dany zapis,
- 10) zapisy księgowe za dany okres – z podaniem szczegółowych księgowości, ich opisów oraz księgowości zawierających kwoty w określonych walutach.

Plan kont, jako element składowy programów finansowo-księgowych, to słownik lub kartoteka mająca wpływ na wiele podstawowych funkcjonalności informatycznego systemu księgowego. Mówiąc o funkcjach planu kont, na pierwszym miejscu należałoby powiedzieć o porządkowaniu danych przez przypisywanie kwot z operacji gospodarczych do odpowiednich kont księgowych. Kolejna funkcjonalność planu kont to możliwość automatycznego tworzenia sprawozdań. W większości komputerowych programów księgowych są to bilans i rachunek zysków i strat. Aby móc korzystać z tej możliwości, należy sprawdzić, czy wszystkie konta księgowe są prawidłowo przypisane do pozycji odpowiednich sprawozdań. Ocena tej prawidłowości powinna polegać na weryfikacji, czy konta bilansowe są odpowiednio powiązane z pozycjami w bilansie oraz konta wynikowe z pozycjami w rachunku wyników.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

3 Obwieszczenie Ministra Finansów z 23 kwietnia 2019 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków, Dz.U. 2019 poz. 946.

Zgodnie z teorią rachunkowości konta księgowe są dzielone na:

- 1) bilansowe aktywne,
- 2) bilansowe pasywne,
- 3) bilansowe aktywno-pasywne,
- 4) wynikowe przychodowe oraz
- 5) wynikowe kosztowe.

Ten podział jest kluczowy z punktu widzenia prawidłowego umieszczania danych z sald kont księgowych w odpowiednich pozycjach sprawozdań.

Ponadto producenci programów finansowo-księgowych wprowadzają dodatkowe charakterystyki dla kont, ponieważ z niektórych z nich w sposób szczególny są pobierane obroty bądź salda. Mowa tutaj np. o koncie, na którym księguje się różnice kursowe. Zgodnie z art. 42 ust. 3 u.o.r. różnice kursowe wykazuje się jako nadwyżki kwot dodatnich nad ujemnymi (w przychodach finansowych) lub ujemnych nad dodatnimi (w kosztach finansowych). W celu prawidłowego sporządzenia w programie księgowym rachunku wyników należy sprawdzić, czy konto, na którym są księgowane różnice kursowe, jest prawidłowo skonfigurowane, ponieważ wyliczenia zgodne z art. 42 ust. 3 u.o.r. wymagają dodatkowych definicji ustawień. Podobnie jest z pozycjami, gdzie należy prezentować kwoty „w tym:” jako fragment kwoty zaprezentowanej w wierszu sumowania.

Wracając do podziału kont zaprezentowanego powyżej, konieczna jest również ocena, czy każde konto ma poprawnie określony typ. Szczególnie trzeba sprawdzić, czy konta aktywno-pasywne nie są przypadkiem zdefiniowane jako tylko aktywne lub tylko pasywne. Jest to częsty błąd użytkowników programów księgowych, powodujący nieprawidłowe wyliczenie bilansu. Niestety identyfikuje się go dopiero w momencie generowania bilansu, a wówczas jest trudny do poprawienia. Bez względu na to, jaki program w księgowości wykorzystuje przedsiębiorstwo, należy dokładnie zapoznać się z jego dokumentacją i przygotować plan kont nie tylko odpowiadający specyfice biznesu, lecz także zgodny z zaleceniami producenta oprogramowania.

2.2. Plan kont jako narzędzie transparentności księgowania

Drugim istotnym zagadnieniem jest transparentność planu kont dla wyliczania zobowiązań wobec urzędów, w tym podat-

ku dochodowego. Po uwzględnieniu przepisów z ustaw regulujących warunki ustalania podstawy opodatkowania (CIT i PIT) zysk brutto, wyliczony w rachunku wyników, jest z reguły różny od podstawy opodatkowania. Ta różnica wynika z korekt (np. NKUP lub przychody niepodatkowe), jakie należy wprowadzić w celu ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania. Jeszcze do tej pory księgowi wyliczali podstawę opodatkowania za pomocą różnych sposobów i wykorzystywali do tego różnorodne narzędzia. Skutkiem był stan, w którym tylko osoba wyliczająca dochód potrafiła wyjaśnić przeliczenia, jakie zastosowała. Obecnie należy tak postępować, aby przy wyliczaniu podstawy opodatkowania wszystkie wykonane czynności związane z ostatecznym określeniem podstawy opodatkowania były czytelne i łatwe do zidentyfikowania. Takiemu podejściu będzie służył dobrze zaprojektowany plan kont, a to oznacza, że powinien on zawierać takie konta księgowe, które pozwolą na przejrzystą interpretację toku postępowania przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Aby uzyskać taki efekt, należy przede wszystkim wypunktować wszystkie wyjątki dla przychodów i kosztów, które są uwzględniane przy wyliczaniu dochodu w danym podmiocie (korekty zysku/straty brutto). Chodzi nie tylko o wyjątki permanentne (stałe), lecz także te przesunięte w czasie (np. niezapłacone składki ZUS).

Dokładną prezentację przychodów i kosztów niepodatkowych można znaleźć w:

- 1) art. 12 ust. 4 i art. 16 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ (dalej u.p.d.o.p.),
- 2) art. 14 ust. 3 i art. 23 ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ (dalej u.p.d.o.f.).

W tabeli 1 przedstawiono kilka przykładów takich wyjątków, które jeśli wystąpią w firmie, powinny mieć odzwierciedlenie w planie kont.

Tabela 1. Przykłady przychodów i kosztów niepodatkowych

Rodzaj	Przykład	Przepis
Przychód	Pobrane wpłaty lub zarachowane należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych	Art. 12 ust. 4 pkt 1 u.p.d.o.p.

⁴ T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

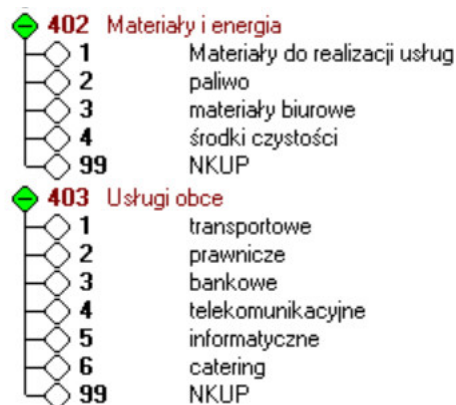
⁵ T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

Przychód	Kwoty naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów)	Art. 12 ust. 4 pkt 2 u.p.d.o.p.
Przychód	Środki pieniężne otrzymane od wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki	Art. 14 ust. 3 pkt 10 u.p.d.o.f.
Koszt	Wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów	Art. 16 ust. 1 pkt 1a u.p.d.o.p.
Koszt	Naliczone, lecz niezapłacone albo umorzone odsetki od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów)	Art. 16 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.p.
Koszt	Straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli te środki utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności	Art. 23 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.
Kwoty spoza roku obrotowego	Straty lat poprzednich	Art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f.

Nie bez powodu w tabeli 1 prezentowane są wykluczenia z przychodów i kosztów wraz z przepisami, jakie definiują te wykluczenia, ponieważ w e-sprawozdaniach, które większość podatników jest zobowiązana wysyłać od 1 października 2018 r., wymaga się podania artykułów z ustaw, na podstawie których przychód czy koszt jest wyłączany z podstawy opodatkowania. Jeśli przychody niepodatkowe oraz NKUP występują incydentalnie i są to niewielkie kwoty, można je ewidencjonować na kontach zbiorczych, czyli przez dodanie konta analitycznego, np. 99, na którym takie kwoty mogą być księgowane

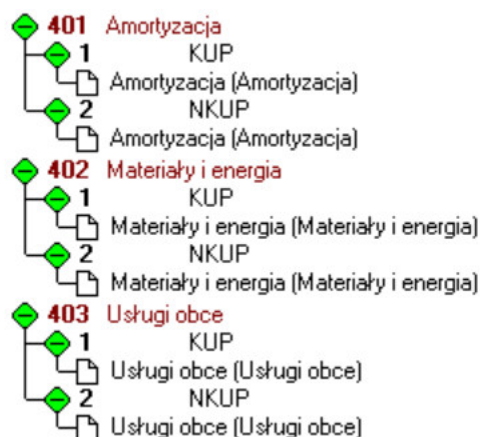
(zobacz schemat 1⁶). Warto wiedzieć, że na nocie podatkowej kwoty można łączyć do 20 000 zł i w e-sprawozdaniach można je podawać zbiorczo jako „inne”, bez konieczności wskazywania przepisów, z jakich wynikają te wykluczenia.

Schemat 1. Projekt planu kont dla incydentalnych kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów



Jednak gdy kosztów i przychodów niepodatkowych jest więcej, warto tak zaprojektować plan kont, aby można było dzielić koszty na koszty uzyskania przychodów (dalej: KUP) i NKUP oraz przychody na przychody i przychody niepodatkowe, nie tracąc przy tym informacji o ich rodzajach (zobacz schemat 2).

Schemat 2. Projekt planu kont dla ewidencji KUP i NKUP



Dzięki takiej konstrukcji planu kont w czytelny sposób można raportować koszty w podziale na podatkowe i niepodatkowe. Podobny podział można zastosować dla kont przycho-

⁶ Schematy prezentowane na rysunkach omawiających plany kont pochodzą z programu Sage Symfonia FK.

dowych. Na schemacie 2 w planie kont zostały zastosowane słowniki (kartoteki). Warto na ten temat zamieścić kilka słów wyjaśnienia. Wiele programów komputerowych do prowadzenia księgowości, zarówno polskich, jak i zagranicznych, ma możliwość dołączania do planu kont słowników. Typowym słownikiem, który można spotkać w wielu planach kont, jest słownik kontrahentów, nazywany również kartoteką kontrahentów. Efektem umieszczenia w planie kont słownika (kartoteki) jest przede wszystkim ergonomia pracy z planem kont. W prezentowanym na schemacie 2 przykładzie został uzyskany dodatkowy efekt, a mianowicie spójność w kontach rodzajowych. Elementy w poszczególnych słownikach mają tę samą numerację i dzięki temu dodanie nowego rodzaju kosztu, np. w słowniku (Usługi obce) dołączonego do konta analitycznego KUP, będzie skutkowało pojawieniem się tego samego rodzaju z tym samym numerem pod kontem NKUP. Dzięki takiemu układowi raportowanie oraz wszelkie weryfikacje zapisów są łatwiejsze i efektywniejsze.

Warto rozważyć staranne wkomponowanie do planu kont kosztów NKUP, ponieważ w związku z wprowadzonymi od 1 stycznia 2019 r. zmianami w przepisach dotyczących rozliczania samochodów osobowych, na mocy ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁷, pojawiają się nowe tytuły dla kosztów NKUP, które należałoby przejrzeć księgować, aby móc je następnie czytelnie raportować.

W kontekście projektowania kont NKUP i niepodatkowych przychodów warto również w nazwach tych kont wprowadzić informację o ustawie, artykule i ustępie, z jakich wynika fakt klasyfikowania danego kosztu (przychodu) jako niepodatkowego. Pod koniec roku, w czasie sporządzania e-sprawozdania, ułatwi to pracę każdemu księgowemu. Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁸ wprowadziła odrębną kategorię dochodów, jaką są zyski kapitałowe, i rozdzieliła dochody uzyskiwane z tego źródła od pozostałych dochodów podatników (art. 7 ust. 1 i 2 u.p.d.o.p.). Oznacza to, że za 2018 r. podatnicy mają obowiązek wyodrębnić zyski kapitałowe, a także muszą przyporządkowywać im koszty. Przychody kwalifikowane jako zyski kapitałowe są zawarte w art. 7b u.p.d.o.p. W deklaracji CIT za 2018 r. pojawiły się po raz pierwszy dodatkowe pola dla tych rodzajów przychodów i odpowiadających im kosztów. W kon-

tekście transparentności zapisów księgowych oraz raportowania w planie kont warto również dodać odrębne konta dla tych kategorii przychodów i kosztów.

Inną sprawą jest także kwestia dopasowania planu kont nie tylko do specyfiki biznesu, lecz także do mechanizmów, których zadaniem będzie weryfikacja poprawności danych w plikach JPK, e-sprawozdaniach oraz innych danych wysyłanych w formie elektronicznej do urzędów. Warto pomyśleć np. o zróżnicowaniu księgowania kwot na podatek należny, gdy dotyczy on sprzedaży realizowanej przez daną jednostkę oraz księgowania na konto podatku VAT należnego, podatku od zakupu według zasady odwrotnego obciążenia lub innego związanego z samoopodatkowaniem (zobacz schemat 3).

Schemat 3. Fragment planu kont dla podatku VAT



Takie rozróżnienie kont może bardzo ułatwić uzgadnianie poprawności rozliczeń podatku VAT w kontekście księgowania operacji gospodarczych, które znajdują się w JPK_KR. W 2019 r. wprowadzono obowiązek informowania szefa KAS o wdrożonych schematach podatkowych, co ma przeciwdziałać optymalizacji podatkowej. Ten obowiązek spoczywa m.in. na doradcach podatkowych, radcach prawnych oraz innych ekspertach i ma objąć schematy wdrożone od 25 czerwca 2018 r. Ponadto w informacjach przekazanych KAS powinni oni podać dane podatnika, dla którego taki schemat był przygotowany. Podatnik może nie wyrazić zgody na przekazanie jego danych, wówczas w takiej informacji dane podatnika będą pominięte. Nie zmienia to jednak faktu, że schematy podatkowe będą pod obserwacją fiskusa, warto więc starannie dokumentować operacje gospodarcze występujące w takich schematach przez umiejętne i czytelne przygotowanie planu kont, aby można było łatwo prześledzić wszystkie zaangażowane procesy.

Inną zmianą, jaka została wprowadzona po 2016 r., jest obowiązek przekazywania sprawozdań finansowych w formie elektronicznej, w postaci ustrukturyzowanych plików XML. Warto wspomnieć o jeszcze jednej istotnej sprawie. Chodzi o powiązanie planu kont z typem sprawozdań finansowych obowiązujących danego podatnika. Ustawa o rachunkowości różnicuje

⁷ Dz.U. 2018 poz. 2159.

⁸ Dz.U. 2017 poz. 2175 ze zm.

wymogi wobec sprawozdań finansowych pod kątem wielkości działalności prowadzonej przez podatnika (np. załączniki Nr 1, 4, 5, 6 do u.o.r.). Wobec tego należałoby przystosować tak plan kont, aby odpowiadał układowi sprawozdania, jakie dana jednostka powinna przygotowywać. Takie postępowanie nie jest obowiązkowe, ale będzie miało z pewnością wpływ na transparentność sprawozdawczości finansowej.

3. Raporty w Excelu z obliczeniami zaliczek podatku dochodowego

3.1. Informacje ogólne

Fakt, że pliki XML da się stosunkowo łatwo otwierać w arkuszach Excela, może być wykorzystany do zasilania raportów projektowanych w arkuszu kalkulacyjnym. Jak wskazano wcześniej, struktury JPK to są właśnie pliki XML, więc zasilanie raportów danymi ze struktur JPK jest dość proste. Zostanie tu przedstawiony projekt raportu do ustalania zaliczki na podatek dochodowy na podstawie danych z pliku JPK_KR. Warto na początku podkreślić, że zasilanie raportów (zwłaszcza tych, które służą rozliczeniom z urzędami) danymi ze struktur JPK ma wielką wartość. Zaletą zasilania raportów danymi z plików JPK jest to, że takie raporty pozwalają na systematyczny monitoring zawartości tych plików. Dla księgowego jest istotne, aby na bieżąco mógł kontrolować dane w plikach JPK, ich spójność i zgodność z rozliczeniami z urzędami. Biorąc pod uwagę, że o pliki JPK na żądanie księgowy może być poproszony w każdym momencie, warto systematycznie weryfikować poprawność ich zawartości, a ponadto trzeba zawsze być pewnym, że rozliczenia, jakie były wysłane do organów skarbowych, są zgodne z zawartością plików JPK.

3.2. Podstawowy opis raportu

Przedstawiony tu raport zaprojektowany w skoroszytcie MS Excel, na podstawie źródła danych z pliku JPK_KR, oblicza wysokość zaliczki na podatek dochodowy oraz podatek za dany rok. Poniżej przedstawiamy krótką charakterystykę raportu w formie metryki.

Tabela 2. Metryka raportu – wyliczenie zaliczki na podatek dochodowy

Nazwa	Wyliczenie zaliczki na podatek dochodowy
Źródło danych	JPK_KR(1) – zakresy miesięczne

Cel	Kwota zaliczki za dany okres, kwota podatku rocznego
Modyfikowanie	Dodawanie wierszy i przeciąganie formuł
Zastosowane formuły	JEŻELI, WYSZUKAJ.PIONOWO, JEŻELI.BŁĄD, SUMA.WARUNKÓW
Obszar	Rachunkowość finansowa, podatkowa
Uwagi	Raport nie uwzględnia obszarów zysków i kosztów kapitałowych

Przedstawiony w tym rozdziale raport składa się z 12 arkuszy, na których wczytywane są dane ze struktury JPK_KR za poszczególne miesiące. Te arkusze zostały nazwane I, II, III, IV... itd., gdzie I – styczeń, II – luty, III – marzec itd.

Rysunek 1. Skoroszyt w Excelu służący do wyliczenia zaliczki na podatek dochodowy

Ponadto dołączono arkusz liczący nazwany CIT oraz arkusz początkowy – START (zobacz rysunek 1).

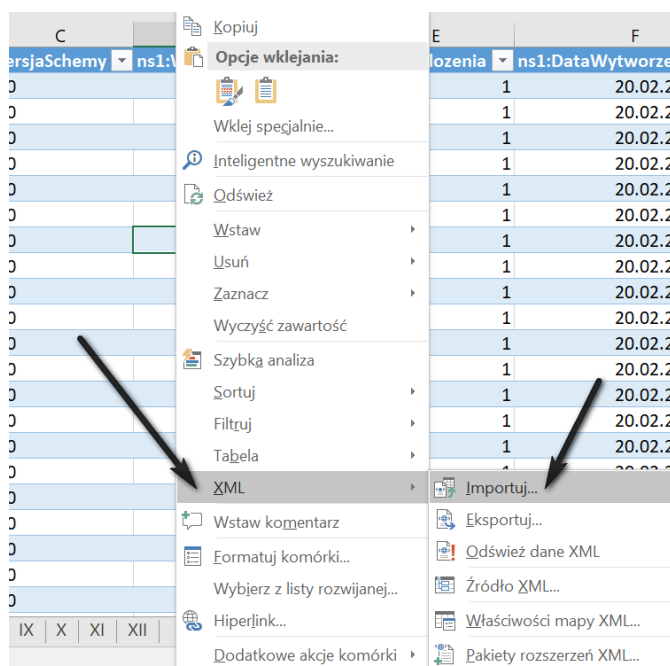
Załączony raport jest praktycznie gotowy do użycia. Czytelnik pragnący z niego skorzystać powinien wykonać tylko trzy kroki:

- 1) wygenerować z programu księgowego plik JPK_KR,
- 2) zasilić raport danymi z pliku JPK_KR,
- 3) w odpowiednie pola na arkuszu CIT, w kolumnie A, wprowadzić konta księgowo, na których księgowane są przychody i koszty.

Zasilenie raportu danymi

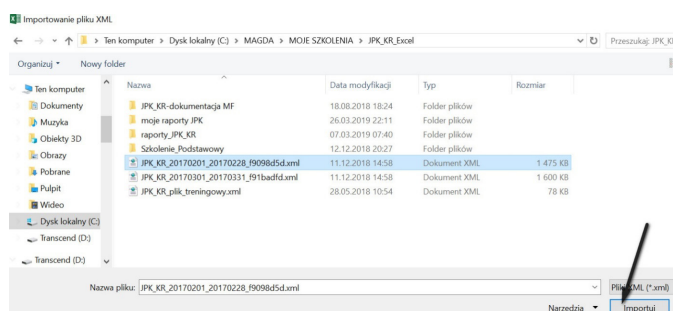
Po wygenerowaniu z systemu finansowo-księgowego pliku JPK_KR za konkretny miesiąc należy wybrać zakładkę tego miesiąca i, będąc w dowolnym miejscu arkusza, przycisnąć prawy klawisz myszy. Z menu podręcznego, które zostanie wyświetlone, trzeba wybrać polecenie XML Importuj (zobacz rysunek 2).

Rysunek 2. Zasilenie raportu danymi



W oknie, jakie zostanie otworzone, należy wskazać plik JPK_KR wygenerowany z programu księgowego. Następnie przyciskiem „Importuj” trzeba wprowadzić do arkusza dane w nim zawarte (zobacz rysunek 3).

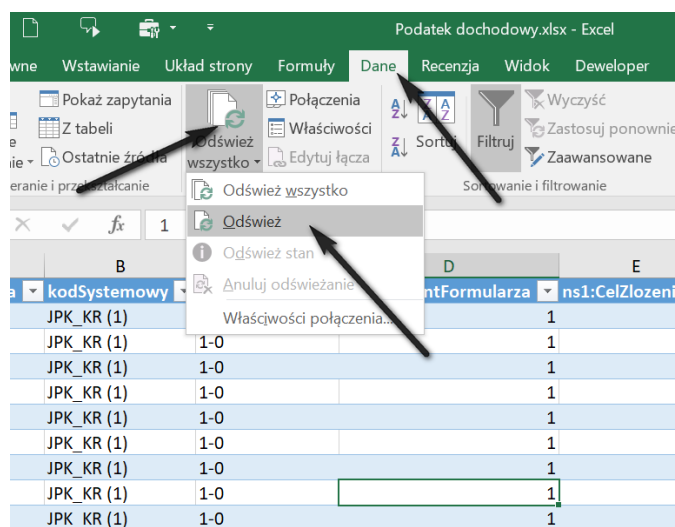
Rysunek 3. Wskazanie do raportu pliku JPK_KR do importu



Po zaimportowaniu danych z pliku JPK_KR trzeba odświeżyć arkusz, korzystając z menu Dane Odśwież (patrz rysunek 4).

Nie należy korzystać z polecenia „Odśwież wszystko”, ponieważ dane z pozostałych arkuszy pochodzą z różnych plików JPK_KR i po przekopiowaniu raportu w nowe miejsce na dysku (np. przy zakładaniu skoroszytu na nowy rok) mogą pojawiać się komunikaty o błędach.

Rysunek 4. Odświeżenie arkusza



W ten sposób należy wczytywać dane w kolejnych miesiącach. Dodatkową ważną kwestią, którą trzeba wziąć pod uwagę importując dane, jest fakt, że grudzień należy zasilić plikiem JPK_KR z danymi z grudnia, przed zamknięciem roku, a dokładniej – przed wyksięgowaniem sald z kont wynikowych. Raport pobiera dane z pól „Saldo Wn” i „Saldo Ma” pliku JPK_KR i po wyksięgowaniu sald z kont wynikowych na końcu roku wartości sald na tych kontach będą już zerowe.

Wprowadzenie kont wynikowych

Na arkuszu CIT, w kolumnie A, należy wprowadzić do odpowiednich obszarów konta wynikowe. Dla kont syntetycznych oraz takich, z których dane pobierane są z wyższego poziomu, trzeba na końcu symbolu konta wpisać gwiazdkę (zobacz rysunek 5):

- 1) w obszarze kont przychodowych wprowadza się konta, na których księgowane są przychody z działalności, pozostałe przychody operacyjne i przychody finansowe;
- 2) w obszarze kosztów należy wpisać konta kosztów rodzajowych, pozostałych kosztów operacyjnych oraz kosztów finansowych. Dla podmiotów, które prowadzą rachunek kosztów wg zespołów 4 i 5, trzeba wprowadzić tylko konta zespołu 4, a dla rachunku kosztów wg zespołu 5, wprowadzamy oczywiście konta tego zespołu;
- 3) w obszarze kont przychodów niepodatkowych wprowadza się konta, na których księgowane są przychody pomijane w rozliczeniu CIT;
- 4) w obszarze kosztów NKUP należy wpisać konta, na których księgowane są kwoty takich operacji, dla których wyłącza się

je z kosztów podatkowych. Warto wiedzieć, że w raporcie formuła wprowadzona do pola „Opis” pobiera nazwę konta z pliku JPK_KR. Jeśli w systemie księgowym konta NKUP zostaną opisane odpowiednimi odnośnikami do przepisów, wówczas w raporcie użytkownik będzie widział kwoty oraz odwołania prawne, na podstawie których księgowane są koszty NKUP. Dzięki temu w czasie sporządzania e-sprawozdania w raporcie będą podane wprost dane, które wystarczy tylko przepisać do noty podatkowej e-sprawozdania;

5) przedostatni obszar to przychody inne, czyli takie, które pochodzą spoza roku obrotowego, a będą brane w rozliczeniu podatku dochodowego za dany rok. Warto tutaj wykorzystać konta pozabilansowe z właściwym opisem;

6) ostatni obszar to koszty inne i – podobnie jak w poprzednim punkcie – są to odliczenia z poprzednich lat (np. straty), które bierze się pod uwagę w rozliczeniu podatku za dany rok. Informację o takich kosztach także warto wprowadzić przez konta pozabilansowe z odpowiednim opisem (np. 916 – strata za 2016 r.).

Rysunek 5. Arkusz CIT – wyliczenie zaliczki na podatek dochodowy

Po wykonaniu tych czynności (zasilenie danymi oraz wpisanie kont księgowych w odpowiednie obszary) raport jest gotowy do użycia. Po każdym wczytaniu danych trzeba skontrolować wiersz „Dochód RW (zysk brutto)” (wiersz 27). W tym miejscu, w polu danego miesiąca, musi być zawsze kwota równa kwocie zysku brutto wygenerowanej w rachunku zysków i strat w programie księgowym, z którego pochodzi plik JPK_KR.

Praca z raportem w kolejnym roku

Po zakończeniu roku obrotowego raport może być w dalszym ciągu wykorzystywany w kolejnych latach. Dzięki odpowiednio zaprojektowanym formułom wystarczy wczytać w styczniu nowe dane i wszystkie dane z kolejnych miesięcy z poprzednich lat zostaną automatycznie usunięte.

W tym miejscu należy wspomnieć o dwóch kwestiach:

1) jeśli raport ma być wykorzystywany w kolejnym roku, należy go zapisać, korzystając z funkcji „Zapisz jako” i w ten sposób zmienić mu nazwę, np. dodając w nazwie nowy rok;

2) raport automatycznie czyści dane po zaimportowaniu danych ze stycznia tylko dla raportów, gdzie rok obrotowy pokrywa się z kalendarzowym. Jeśli jest on inny, wymaga to wprowadzenia pewnych modyfikacji, z którymi na pewno poradzi sobie osoba ze znajomością obsługi Excela na poziomie średnio zaawansowanym.

3.3. Zaawansowany opis raportu

Aby zainicjować raport w Excelu, który ma być zasilany danymi ze struktur JPK, w pierwszej kolejności należy przygotować w raporcie arkusz w skrócie Excela, do którego będą pobierane dane z pliku JPK. Sposobów wykonania tego zadania jest kilka – zostały one opisane w książce „JPK_KR z Excelem”⁹. W tym miejscu zostanie przedstawiony jeden z nich, który pozwoli przygotować arkusz do pobierania danych z pliku JPK.

Arkusze ze źródłami danych JPK_KR

Zanim jednak raport oparty na danych z JPK zacznie być projektowany oraz zanim zostanie przygotowany arkusz pobierania danych, należy wiedzieć o jednej bardzo ważnej kwestii – mianowicie pliki JPK zawierają w sobie pola obowiązkowe oraz pola opcjonalne. Jest to ważne z punktu widzenia traktowania danych w tych plikach jako źródła dla raportów. Jeśli otwieramy plik XML w Excelu, wówczas tworzona jest automatycznie mapa (źródło XML) na podstawie zawartych w pliku danych. Pola wymagane, nawet jeśli nie są wypełnione danymi, będą w mapie uwzględnione, ponieważ zostaną automatycznie wypełnione danymi domyślnymi, np. słowem „BRAK”. Inaczej jest w przypadku pól nieobowiązkowych (opcjonalnych). Jeśli są one wypełnione, to takie pole zostaje uwzględnione w mapie XML, ale jeśli pole opcjonalne w pliku XML nie jest wypełnione, wówczas w tworzonej w Excelu mapie to pole będzie pominięte. W konsekwencji w czasie wczytywania kolejnych danych na utworzonej wcześniej mapie, nawet gdy wszystkie pola opcjonalne będą już później wypełnione, i tak nie zostaną one wprowadzone do arkusza, gdy jest wykorzystywana wcześniej utworzona mapa. Aby zapobiec takiej sytuacji, warto zapoznać się z dokumentacją struktur dla plików JPK, a zwłaszcza strukturą JPK_KR, która jest umieszczona na stronie Ministerstwa Finansów¹⁰. W broszurze podane są wyczerpujący sposób wszystkie ważne informacje związane z plikiem JPK_KR. Można w niej znaleźć opisy pól, które zawiera schemat tej struktury. Warto zwrócić uwagę na prezentowane tam

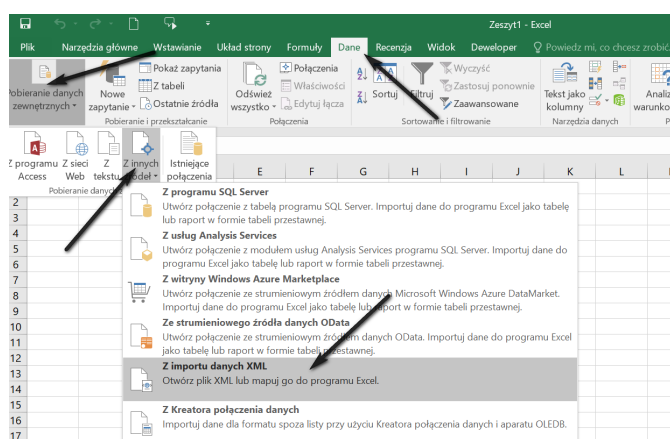
9 M. Chomuszek, JPK_KR z Excelem, Kraków 2018, s. 23.

10 https://www.mf.gov.pl/documents/764034/6432412/20181026_STRUKTURY_JPK_VAT_KR.pdf (dostęp: 21 maja 2019 r.).

graficzne schematy, gdzie pola obowiązkowe otoczone są linią ciągłą, a opcjonalne – przerywaną. Wiedza o budowie mapy XML dla struktury JPK jest ważna, ponieważ wskazane jest, aby otwieranie danych z plików JPK w arkuszach Excela było wykonywane na podstawie plików, w których wypełnione są wszystkie pola – zarówno te obowiązkowe, jak nieobowiązkowe.

Projektując raport, który ma wyliczać zaliczkę podatku dochodowego i docelowo również podatek za dany rok, najpierw należy zainicjować arkusze do pobierania danych z plików JPK_KR. W tym celu trzeba otworzyć nowy skoroszyt Excela, a następnie założyć w nim 12 arkuszy, po jednym dla każdego miesiąca – tak jak to przedstawia rysunek 5 – a następnie nadać im nazwy: I, II, III... XII. W kolejnym kroku, na arkuszu I, należy zaznaczyć komórkę A1, przejść na kartę „Dane”, wybrać polecenie „Pobieranie danych zewnętrznych” i w menu wskazać „Z innych źródeł”, a dalej „Z importu danych XML” (zobacz rysunek 6). W niektórych wersjach Excela import danych XML może być wywoływany z polecenia: „Z pliku”, na karcie „Dane”.

Rysunek 6. Pobieranie danych do arkusza Excela z pliku XML



Po wykonaniu tych czynności zostanie otworzone okno, w którym należy wskazać plik JPK_KR, wcześniej wygenerowany

z programu finansowo-księgowego, do zaimportowania do arkusza Excela. Czynności, jakie zostały opisane dla arkusza I (styczeń), trzeba powtórzyć na pozostałych arkuszach – do arkusza XII (grudzień). Inicjując obszary do wczytywania danych, nie ma znaczenia, z jakich okresów pochodzą dane. Na tym etapie projektowania raportu na wszystkich arkuszach I–XII mogą być dane z tego samego miesiąca, ale koniecznie z roku wcześniejszego niż rok, dla którego raport jest projektowany.

Arkusz liczący zaliczkę podatku

Arkusz liczący został nazwany „CIT” (rysunek 5), ale można go nazwać dowolnie. W tym arkuszu znajdują się następujące obszary:

- 1) przychodów,
- 2) kosztów,
- 3) przychodów niepodatkowych,
- 4) kosztów niepodatkowych,
- 5) doliczeń spoza okresu obrachunkowego,
- 6) odliczeń spoza okresu obrachunkowego.

Kolumny raportu, jakie zostały zaprojektowane na prezentowanym rysunku 5, to:

- 1) konto,
- 2) opis,
- 3) miesiące od I do XII.

Tylko pierwsza kolumna „Konto” jest edycyjna, czyli można wpisać w niej ręcznie konto księgowe. Pozostałe kolumny mają wprowadzone formuły i powinny być zabezpieczone przed przypadkową zmianą. W celu generowania przez raport poprawnych danych, księgowy niejako jest zmuszony do zaprojektowania planu kont, tak aby formuły mogły pobierać prawidłowe kwoty do obliczeń. Dzięki takiemu ujęciu wszystkie potrzebne do wyliczeń podatku informacje są transparentne, a co najważniejsze – znajdują się w jednym miejscu, czyli w komputerowym programie finansowo-księgowym.



Artykuł pochodzi z książki Magdaleny Chomuszek „Księgowa analiza danych zawartych w JPK. Raporty w arkuszach Excel”, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.księgarnia.beck.pl/18482-ksiegowa-analiza-danych-zawartych-w-jpk-raporty-w-arkuszach-excel-magdalena-chomuszek>.

Summary

Dr Magdalena Chomuszko

Income tax settlement

In the first chapter we described a profound change, which was introduced into the way that accountants performed their basic tasks. It was due to the amendment to the law initiated in 2016 by introducing electronic data exchange between taxpayers and tax authorities. Until then, the accountant could freely set up income tax advances in any manner and using any tools to complete the CIT / PIT declaration at the end of the year in accordance with previous advances or fill in a declaration verifying them by calculating the actual income tax for a given year.

The correctness of these calculations was checked only at the moment of any fiscal control in the company. Before January 1, 2007, monthly declarations (CIT-2) were sent, with information on the amount of the calculated income tax advance, and then the tax office could verify the correctness of these calculations in the context of the advance payments received. The scope of such inspections was selective and naturally covered only a small area, because they were manual and the number of persons involved in individual cases was rather scarce.

After 1.01.2007, the monthly declarations were withdrawn and the payment of tax advances was liberalized, but the control of the reliability of calculations and compliance with timely advances was still carried out by officials on a relatively small scale. Without a monthly declaration of their income to the tax office, taxpayers treated the obligation to pay income tax advances differently. There were also those who manipulated the accounts during the year so that they could use the money owed to the tax authorities as long as possible. Such activities were difficult to detect without detailed control, for which the authorities lacked both people and time.

Currently, due to changes in the regulations, which oblige taxpayers to provide data in an electronic form (SAF-on-demand), tax authorities can monitor many areas related to tax settlements in fact, on an ongoing basis. This situation has created new conditions for tax settlements. Now, taxpayers must be aware that at any time the tax office can ask them about, e.g. JPK_KR structure, i.e. electronic accounting books, and check on this basis the company's actual income, i.e. the tax base.



Marek Piotrowski

Autor jest prawnikiem specjalizującym się w prawie podatkowym. Absolwent Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie. Właściciel kancelarii doradztwa podatkowego w Krakowie i praktykujący doradca podatkowy z ponad dziesięcioletnim stażem. Autor kilkuset artykułów o tematyce podatkowej, wydanych m.in. przez Wydawnictwo C.H. Beck w publikacji „Teczka księgowego”.

Słowa kluczowe: podatki, samochody osobowe, podatnicy, koszty, przychody, środki trwałe, przedsiębiorcy, działalność gospodarcza, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

INSTRUKCJA ROZPOZNAWANIA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW PODATKOWYCH W ZWIĄZKU Z WYKORZYSTYWANIEM SAMOCHODÓW OSOBOWYCH INNYCH NIŻ UŻYWANE NA PODSTAWIE UMOWY LEASINGU, NAJMU, DZIERŻAWY LUB INNEJ UMOWY O PODOBNYM CHARAKTERZE

Rozliczenia podatkowe wynikające z używania samochodu w ramach prowadzonej działalności gospodarczej to jedno z zagadnień budzących wiele wątpliwości w praktyce, ponieważ w tym obszarze przewidziano szereg regulacji szczególnych zarówno w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej u.p.d.o.p.), jak i ustawie z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² (dalej u.p.d.o.f.). Jakie są zasady uznawania wydatków dotyczących takiego użytkowania za koszty podatkowe, jak należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych, jakie są limity amortyzacji samochodu osobowego w 2019 r., co zmieniło się w przepisach regulujących rozliczanie kosztów związanych z bieżącą eksploatacją samochodów po 1 stycznia 2019 r.?

1. Komentarz

1.1. Podatkowa definicja samochodu osobowego

Przed przystąpieniem do analizy zasad rozpoznawania kosztów i przychodów podatkowych w związku z wykorzystywaniem samochodu osobowego w ramach prowadzonej działalności należy wskazać na znaczenie pojęcia samochodu osobowego na gruncie

u.p.d.o.p. i u.p.d.o.f., a następnie zdefiniować jeden z przyjętych modeli wykorzystywania takiego pojazdu. Definicję samochodu osobowego zawarto w art. 4a pkt 9a u.p.d.o.p. (art. 5a pkt 19a u.p.d.o.f.). Zgodnie z nią jest nim pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

1 T.j. Dz.U. 2019 poz. 865.

2 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1387 ze zm.

1) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:

a) klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub

b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;

2) pojazdu samochodowego, który ma kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

3) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:

a) agregat elektryczny/spawalniczy,

b) do prac wiertniczych,

c) koparka, koparko-spycharka,

d) ładowarka,

e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,

f) żuraw samochodowy;

4) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 u.p.t.u.

Zatem regulacje szczególne u.p.d.o.p. (odpowiednio u.p.d.o.f.) w zakresie rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów związanych z nabyciem bądź wykorzystywaniem samochodu osobowego będą znajdowały zastosowanie w każdym wypadku, w którym podatnik ponosi koszty związane z pojazdem uznawanym za samochód osobowy w rozumieniu powołanych przepisów.

1.2. Warianty wykorzystywania samochodu osobowego w ramach prowadzonej aktywności gospodarczej

W praktyce życia gospodarczego istnieje kilka wariantów wykorzystywania samochodu osobowego w ramach prowadzonej aktywności gospodarczej. Pierwszym z nich jest sytuacja, w której samochód osobowy jest składnikiem majątku firmowego, który stanowi środek trwały. Oprócz tej typowej formuły wykorzystywania samochodu osobowego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (dla potrzeb tej działalności) w praktyce występuje także szereg innych wariantów, w tym w szczególności:

1) wykorzystywanie prywatnego samochodu przedsiębiorcy dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej,

2) używanie samochodu osobowego zaliczanego do składników majątku przedsiębiorstwa, który nie jest kwalifikowany jako środek trwały,

3) wykorzystywanie w ramach działalności gospodarczej samochodu na podstawie zawartej umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze³ oraz

4) używanie przez pracowników ich prywatnego samochodu do celów pracodawcy w związku z wykonywaniem podróży służbowych.

1.3. Samochód stanowiący majątek firmowy, kwalifikowany jako środek trwały

1.3.1. Ogólne zasady uznawania wydatków za koszt podatkowy

Modelowym rozwiązaniem w odniesieniu do wykorzystywania samochodu osobowego w ramach prowadzonej

działalności gospodarczej jest sytuacja, w której taki pojazd został nabyty w ramach i dla celów prowadzonej działalności. Tak nabyty pojazd stanowi firmowy składnik majątku, który w przypadku spełnienia warunków przewidzianych regulacjami art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f.) jest uznawany za środek trwały. Stosownie do art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c u.p.d.o.p., stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,

2) maszyny, urządzenia i środki transportu,

3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. (umowa leasingu), zwane środkami trwałymi (tożsame rozwiązanie przewidziano w art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f.).

Z podstawowej zasady odnoszącej się do prawidłowego rozpoznawania kosztów podatkowych związanych z wykorzystywaniem samochodu osobowego przez podatnika, zawartej w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.) jednoznacznie wynika, że za podatkowe koszty uzyskania przychodów uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu (ze źródła przychodu na gruncie u.p.d.o.p.) bądź zachowania albo zabezpieczenia jego źródła, jednak z wyjątkiem tych kosztów, które zostały

3 Zagadnienie to zostało omówione w odrębnym materiale w książce „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>. Por. również D. Kuszewski, *Zmiany w opodatkowaniu samochodów osobowych używanych przez przedsiębiorców*, miesięcznik „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 4 (9) kwiecień 2019, s. 31-37.

wskazane w tzw. negatywnym katalogu kosztów podatkowych, określonych w art. 16 u.p.d.o.p. (art. 23 u.p.d.o.f.). W konsekwencji tej podstawowej zasady, stanowiącej *de facto* wyznacznik pozwalający na rozpoznanie danego kosztu jako kosztu podatkowego, należy stwierdzić, że na gruncie obu ustaw podatkowych za koszt podatkowy może zostać uznany wyłącznie taki koszt, który spełnia łącznie poniższe warunki:

- 1) został poniesiony w celu osiągnięcia przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła,
- 2) nie został wymieniony w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 u.p.d.o.f.) jako koszt niestanowiący podatkowego kosztu uzyskania przychodów,
- 3) został należycie udokumentowany.

Norma art. 16 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. ustala jednoznacznie, że za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wydatków na: nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów, nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w pkt. 1 (art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.d.o.p.), środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (dalej: WNIp), w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części, ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. zwiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Te wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., będą stanowiły jednak koszty uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub WNIp bez względu na czas ich poniesienia.

Podobne rozwiązanie w odniesieniu do składników majątku związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przewidziano w art. 23 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. Zatem w przypadku składników majątku uznawanych za środki trwałe, zgodnie z powołanymi regulacjami, koszty podatkowe powstające z nabycia czy wytworzenia takich aktywów rzeczowych będą wynikały z dokonywanych odpisów amortyzacyjnych, stosownie do rozwiązań obowiązujących w tym zakresie na gruncie obu ustaw o podatkach dochodowych.

1.3.2. Amortyzacja środka trwałego stanowiącego samochód osobowy

1.3.2.1. Odpisy amortyzacyjne stanowiące koszty uzyskania przychodów

Dyspozycja art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. ustala, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz WNIp (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m u.p.d.o.p., z uwzględnieniem art. 16 u.p.d.o.p. Tożsame rozwiązanie na gruncie regulacji u.p.d.o.f. przewiduje art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f., który wskazuje, że kosztami uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz WNIp (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o u.p.d.o.f., z uwzględnieniem art. 23 u.p.d.o.f. Te regulacje tworzą zasadę, że za koszty podatkowe uznawane są wyłącznie te odpisy amortyzacyjne, które zostały dokonane zgodnie z regułami dokonywania odpisów amortyzacyjnych, przewidzianymi w u.p.d.o.p. lub u.p.d.o.f. Zatem podatkowych kosztów uzyskania przychodów nie stanowią takie odpisy amortyzacyjne, które nie zostały dokonane na podstawie regulacji art. 16a-16m u.p.d.o.p. lub odpowiednio art. 22a-22o u.p.d.o.f.

Podatkowe koszty uzyskania przychodów stanowią wyłącznie te odpisy amortyzacyjne, które zostały dokonane zgodnie z regulacjami art. 16a-16m u.p.d.o.p. (art. 22a-22o u.p.d.o.f.), z uwzględnieniem przepisów wyłączających poszczególne koszty z możliwości ich zaliczenia w ciężar kosztów podatkowych (przewidzianych w art. 16 u.p.d.o.p. i art. 23 u.p.d.o.f.).

1.3.2.2. Metody amortyzacji podatkowej samochodu osobowego stanowiącego środek trwały

Omawiając kwestię dokonywania odpisów amortyzacyjnych od samochodu osobowego stanowiącego środek trwały, warto zwrócić uwagę na możliwe w tym zakresie, a zatem dostępne dla podatników, metody amortyzacji podatkowej tego szczególnego środka trwałego. Pośród dostępnych wariantów amortyzacji podatkowej samochodu osobowego uznawanego za środek trwały należy wskazać:

- 1) amortyzację jednorazową – dostępną w przypadku samochodów osobowych zaliczonych do środków trwałych wyłącznie w sytuacji wskazanej w art. 16f ust. 3 u.p.d.o.p. (art. 22f ust. 3 u.p.d.o.f.), a zatem gdy wartość początkowa środka trwałego jest równa 10 000 zł lub niższa;
- 2) amortyzację liniową – podstawową metodę amortyzacji, dokonywaną przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych na podstawie art. 16i ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22i ust. 1 u.p.d.o.f.). Trzeba zauważyć, że stawka amortyzacyjna dla samochodów osobowych (KŚT 741), wynosi 20%. To oznacza, że przy zastosowaniu tej stawki samochód osobowy jest poddany amortyzacji podatkowej przez 5 lat;
- 3) amortyzację liniową przyspieszoną – ten wariant amortyzacji pozwala

na przyspieszenie procesu amortyzacji liniowej przez zastosowanie współczynników przewidzianych w określonych okolicznościach. Stosownie do art. 16i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. (art. 22i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f.) podatnicy mogą podwyższać stawki, podane w wykazie stawek amortyzacyjnych, m.in. dla środków transportu (z wyjątkiem środków transportu pływającego) używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej – przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4.

Stosowanie takiego współczynnika wymaga jednak wykazania, że środek transportu (np. samochód osobowy) jest:

a) używany bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo
b) wymaga szczególnej sprawności technicznej. Należy pamiętać, że zgodnie z art. 16i ust. 3 u.p.d.o.p. (art. 22i ust. 3 u.p.d.o.f.) w razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek na podstawie art. 16i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. (art. 22i ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f.) ulegają one podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany;

4) amortyzację indywidualną – stosownie do art. 16j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. (art. 22j ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.) dostępną dla używanych lub ulepszonych środków transportu po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, przy czym w odniesieniu do środków transportu okres amortyzacji nie może być krótszy niż 30 miesięcy. W tym przypadku za środki transportu:

a) używane – uznaje się takie, w odniesieniu do których podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez 6 miesięcy,

b) ulepszone – uznaje się takie, w odniesieniu do których wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie przed wprowadzeniem do ewidencji stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.

Warto zauważyć, że nie ma możliwości stosowania amortyzacji degresywnej w odniesieniu do samochodów osobowych, o czym stanowi art. 16k ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 1 u.p.d.o.f.). Ponadto niedostępne jest również rozwiązanie wynikające z art. 16k ust. 7 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 7 u.p.d.o.f.), w świetle którego podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność (z uwzględnieniem art. 16k ust. 11 u.p.d.o.p. oraz art. 22k ust. 11 u.p.d.o.f.) oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym te środki zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz WNiP, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych. Zatem ta preferencyjna forma amortyzacji, pozwalająca na dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w granicach ustalonego limitu 50 000 euro, stanowiąca pomoc *de minimis*, nie może być stosowana w odniesieniu do samochodów osobowych stanowiących środki trwałe. Niedostępna jest także amortyzacja jednorazowa, wynikająca z regulacji art. 16k ust. 14-21 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 14-21 u.p.d.o.f.), wprowadzonych do porządku prawnego 12 sierpnia 2017 r. (w wyniku wejścia w życie ustawy z 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴). Stosuje się ją do

fabrycznie nowych środków trwałych zaliczanych do grup 3-6 i 8 KŚT, a zatem z wyłączeniem środków transportu.

Zgodnie z art. 16k ust. 7 u.p.d.o.p. (art. 22k ust. 7 u.p.d.o.f.) dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego samochodu osobowego w ramach tzw. amortyzacji jednorazowej, stanowiącej pomoc *de minimis* jest niedopuszczalne.

1.3.2.3. Nowe limity amortyzacji samochodu osobowego w 2019 r.

Konieczne jest zwrócenie uwagi na szczególne, przewidziane regulacjami u.p.d.o.p. oraz u.p.d.o.f., ograniczenia w zakresie możliwości zaliczenia odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej samochodu osobowego stanowiącego środek trwały do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Powołany uprzednio art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. (art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f.) wskazuje bowiem na wymóg uwzględnienia art. 16 u.p.d.o.p. (art. 23 u.p.d.o.f.) przy rozpoznawaniu kosztów uzyskania przychodów wynikających z odpisów amortyzacyjnych dokonywanych przez podatnika. Do końca 2018 r. – stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) – za koszty uzyskania przychodów nie uważało się odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m u.p.d.o.p. (art. 22a-22o u.p.d.o.f.), w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość:

- 1) 30 000 euro – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o elektromobilności,
 - 2) 20 000 euro – w przypadku pozostałych samochodów osobowych
- przeliczonej na złote polskie według kur-

4 Dz.U. 2017 poz. 1448.

su średniego euro ogłaszanego przez NBP z dnia przekazania samochodu do używania.

Od 1 stycznia 2019 r. przepisy ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw⁵ (dalej: ustawa zmieniająca) wprowadziły istotną nowelizację art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.). Mianowicie w myśl aktualnie obowiązującego brzmienia art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m u.p.d.o.p. (art. 22a-22o u.p.d.o.f.), w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- 1) 225 000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych⁶ (dalej: ustawa o elektromobilności),
- 2) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

W obszarze wskazanych regulacji doszło zatem do istotnego zwiększenia wartości odpisu amortyzacyjnego dokonywanego od samochodu osobowego, który może zostać zaliczony przez podatników w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Ponadto w wyniku nowelizacji art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) zrezygnowano z dotychczasowej zasady podawania limitu odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości samochodu osobowego jako równowartości kwoty w euro na rzecz nominalnie wskazanej wartości tego limitu w złotych polskich. Ten zabieg wyeliminował konieczność

indywidualnego ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej środka trwałego (samochodu osobowego), którą można było zaliczyć do kosztów podatkowych, w odniesieniu do każdego samochodu osobowego wprowadzanego do używania, stanowiącego środek trwały, co wynikało z obowiązku przyjmowania kursu z dnia przyjęcia samochodu do używania. Co ważne, w świetle dyspozycji art. 16 ust. 5b u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5b u.p.d.o.f.) przepisu art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. (art. 23a pkt 1 u.p.d.o.f.), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika. To oznacza, że podatnik, który nabył samochód osobowy o wartości przekraczającej 150 000 zł – w sytuacji gdy taki samochód jest oddawany do odpłatnego używania innemu podmiotowi, np. na podstawie umowy leasingu, wskazanej w art. 17a pkt 1 u.p.d.o.p. – nie stosuje ograniczenia wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w zakresie zaliczania do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od takiego samochodu.

Trzeba także zauważyć, że znowelizowany art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.d.o.f.) może stanowić swoistą pułapkę dla podatników, przewidziano w nim bowiem szczególne rozwiązanie o charakterze przejściowym. Mianowicie, stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy zmieniającej, prze-

pisy art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.d.o.f.) – w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą – stosuje się do pojazdów elektrycznych w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o elektromobilności, oddanych do używania od dnia następującego po dniu ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej przewidzianej w tych przepisach ze wspólnym rynkiem albo stwierdzenia przez Komisję Europejską, że te przepisy nie stanowią pomocy publicznej.

W art. 15 ust. 2 ustawy zmieniającej ustalono natomiast, że do dnia, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy zmieniającej, w odniesieniu do samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o elektromobilności, stosuje się limity odnoszące się do samochodów innych niż pojazdy elektryczne, określone w przepisach u.p.d.o.f. i u.p.d.o.p., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą (czyli limit 150 000 zł). W związku z tym limit odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych właściwy dla samochodów elektrycznych (225 000 zł) będzie mógł być stosowany dopiero w stosunku do pojazdów elektrycznych oddanych do używania od dnia następującego po dniu ogłoszenia decyzji Komisji Europejskiej.

Uwaga

W przypadku samochodu osobowego, którego wartość początkowa przekracza równowartość limitu określonego w art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.), do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się tej części dokonanych odpisów amortyzacyjnych, która jest dokonywana od wartości samochodu przewyższającej limit wskazany tymi przepisami.

⁵ Dz.U. 2018 poz. 2159.
⁶ Dz.U. 2019 poz. 1124.

Można zadać pytanie, jaki skutek ma nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) dla tych podatników, którzy na dzień wejścia jej w życie (1 stycznia 2019 r.) byli w trakcie procesu amortyzacji podatkowej samochodu osobowego. Regulacje ustawy zmieniającej nie przewidują żadnego rozwiązania o charakterze przejściowym, które miałyby zastosowanie w odniesieniu do samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych przed 1 stycznia 2019 r. W szczególności żaden przepis ustawy zmieniającej nie wskazuje, aby omawiane podwyższone limity odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od samochodów osobowych nie były stosowane w odniesieniu do tych samochodów osobowych – środków trwałych, które zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych przed dniem wejścia w życie znowelizowanych przepisów. W konsekwencji zasadne jest stwierdzenie, że znowelizowane regulacje art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.) stosuje się także w odniesieniu do tych samochodów osobowych, które jako środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych do 31 grudnia 2018 r.

Przykład

Przedsiębiorca zakupił 20 grudnia 2017 r. nowy samochód osobowy za 120 000 zł (cena nabycia stanowi wartość początkową środka trwałego) i w tym samym dniu wprowadził go do ewidencji środków trwałych. Od wartości początkowej wskazanego środka trwałego w 2018 r. były dokonywane odpisy amortyzacyjne metodą liniową według stawki amortyzacji 20%. To oznacza, że w 2018 r. podatnik dokonał odpisów amortyzacyjnych na łączną kwotę 24 000 zł, przy czym z uwagi na ustalony limit (art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.d.o.f.) dokonywane w 2018 r. odpisy amortyzacyjne podlegały ograniczeniu w zaliczeniu w cięż-

zar podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Odpowiednio do kosztów podatkowych łącznie została zaliczona kwota 16 790 zł tytułem dokonanych w 2018 r. odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowego środka trwałego. Ponieważ średni kurs euro na 20 grudnia 2017 r. wyniósł 4,1975 zł, to:

- 1) limit odpisów amortyzacyjnych podlegających zaliczeniu w ciężar kosztów uzyskania przychodu wyniósł 83 950 zł (co wynika z wyliczenia: $20\,000\text{ euro} \times 4,1975$),
- 2) roczna wartość odpisów amortyzacyjnych podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu wyniosła 16 790 zł (co wynika z wyliczenia: $83\,950\text{ zł} \times 20\%$).

Czy w związku z wprowadzoną 1 stycznia 2019 r. zmianą regulacji art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. podatnik w 2019 r. może zaliczać do kosztów podatkowych całą wartość odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia 2019 r.?

Odnosząc się do zaprezentowanego zagadnienia, należy ponownie zauważyć, że regulacje ustawy zmieniającej, wprowadzające nowelizację art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., nie przewidują jakichkolwiek przepisów przejściowych w zakresie wyłączenia jej stosowania w odniesieniu do samochodów osobowych, które zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych do 31 grudnia 2018 r. Stąd logiczny staje się wniosek, że limit odpisów amortyzacyjnych podlegających zaliczeniu do kosztów podatkowych w wysokości 150 000 zł, ustalony aktualną treścią art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.d.o.f., znajduje zastosowanie także do tych samochodów osobowych, które zostały przyjęte do używania przed 1 stycznia 2019 r. W mojej ocenie, podatnik przy dokonywaniu kolejnych odpisów amortyzacyjnych, a zatem od 1 stycznia 2019 r., będzie mógł zaliczyć pełną ich wartość do kosztów podatkowych, po-

nieważ – jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego – będą one dokonywane od wartości początkowej niższej niż określona w art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2019 r. Nie ma natomiast jakichkolwiek podstaw do wstecznego korygowania wartości odpisów amortyzacyjnych dokonanych do 31 grudnia 2018 r. w związku z podniesieniem wartości odpisów amortyzacyjnych podlegających zaliczeniu do kosztów podatkowych. Tym samym, moim zdaniem, o ile z podwyższenia omawianego limitu skorzystają podatnicy, którzy na dzień wejścia w życie znowelizowanych regulacji art. 23 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. (art. 16 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.) znajdują się w trakcie procesu amortyzacji samochodu osobowego (wyłącznie w stosunku do pozostałych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od 1 stycznia 2019 r.), o tyle nie ma podstaw do korekty wartości odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów podatkowych, dokonanych do 31 grudnia 2018 r.

1.3.2.4. Dofinansowanie zakupu samochodu osobowego a koszty podatkowe

Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 48 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 45 u.p.d.o.f.) do podatkowych kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz WNIP dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m u.p.d.o.p. (art. 22a-22o u.p.d.o.f.), od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub WNIP, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Ta reguła znajdzie zastosowanie w przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych nabytych np. na podstawie otrzymanej na ten cel dotacji, subwencji czy innej formy dofinansowania.

1.3.3. Koszty ubezpieczenia samochodu osobowego

Używanie samochodu osobowego wiąże się z koniecznością ponoszenia opłat za różnego rodzaju ubezpieczenia. Dzielą się one na te, które mają charakter obowiązkowy (OC) oraz te, które są dobrowolne (AC, assistance czy NNW). Naturalną podatkową konsekwencją ponoszenia (często dużych) kosztów ubezpieczenia firmowego samochodu osobowego jest konieczność rozpoznawania podatkowych kosztów uzyskania przychodów wynikających z takich opłat. W tym zakresie obowiązują ogólne zasady wynikające z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.), co oznacza, że dla zaliczenia ponoszonych kosztów ubezpieczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów konieczne jest łączne spełnienie następujących warunków:

- 1) istnieje związek pomiędzy poniesionym kosztem a osiąganymi przychodami lub zachowaniem bądź zabezpieczeniem źródła przychodów,
- 2) koszt nie jest wykluczony z podatkowych kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 u.p.d.o.p. (art. 23 u.p.d.o.f.),
- 3) dany koszt został właściwie udokumentowany.

Jeszcze do 31 grudnia 2018 r. regulacje szczególne z art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.) ustalały, że koszty uzyskania przychodów nie stanowią składki na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 euro, przeliczona na złote według kursu średniego euro, ogłoszonego przez NBP z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Od 1 stycznia 2019 r. wskazane regulacje znacząco się zmieniły w wyniku noweli-

zacji dokonanej przez ustawę zmieniającą. Zgodnie z obecnie obowiązującą treścią art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.) nie zalicza się do podatkowych kosztów uzyskania przychodów składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Tym samym podwyższono limit składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, podlegających zaliczeniu do kosztów podatkowych. Analizując literalnie treść art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.) należy zauważyć, że – podobnie jak w poprzednim stanie prawnym – obecnie powołane ograniczenie w zakresie zaliczenia składek na ubezpieczenie pojazdu (samochodu osobowego) odnosi się do tych składek, których wysokość jest uzależniona od wartości pojazdu, przyjętej dla celów ubezpieczenia. W praktyce chodzi tutaj o ubezpieczenie AC. Ten pogląd znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Dyrektora IS w Bydgoszczy z 18 marca 2016 r., która, chociaż wydana na gruncie poprzedniego stanu prawnego, pozostaje aktualna także w świetle obecnego, tj. obowiązującego od 1 stycznia 2019 r. brzmienia art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f. (art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p.).

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 18 marca 2016 r.⁷

Przewidziane w tym przepisie (art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. oraz art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.) ograniczenie wysokości składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, dotyczy wyłącznie składek, których wysokość jest uzależniona od wartości samochodu (AC). W cytowa-

nym przepisie nie podano wprost, o który rodzaj ubezpieczenia chodzi (OC, AC, NNW), ale należy przyjąć, że dotyczy on wyłącznie ubezpieczenia AC, dla ustalenia bowiem limitu, o którym mowa w tych przepisach, istotna jest wartość samochodu przyjęta dla celów ubezpieczenia, a tę przyjmuje się tylko dla AC. Dla ubezpieczenia OC i NNW wartość samochodu nie jest istotna.

Sposób zaliczenia ponoszonych kosztów ubezpieczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów przedstawia poniższy przykład.

Przykład

Podatnik 31 lipca 2018 r. zawarł na rok (od 1 sierpnia 2018 r. do 31 lipca 2019 r.) umowę ubezpieczenia samochodu osobowego. Przyjęta wartość ubezpieczonego samochodu osobowego dla celów ubezpieczenia AC została ustalona na kwotę 140 000 zł. Roczna składka AC z tytułu tego ubezpieczenia została określona w wysokości 3 000 zł. W 2019 r. ubezpieczenie będzie wznawiane na kolejny rok, a wartość samochodu dla celów ubezpieczenia zostanie ustalona na kwotę 130 000 zł. Składka AC na kolejny rok (od 1 sierpnia 2019 r. do 31 lipca 2020 r.) wyniesie 2 900 zł. Ponieważ średni kurs euro ogłoszony przez NBP z 31 lipca 2018 r. (dzień zawarcia umowy ubezpieczenia) wynosił 4,2779 zł, w 2018 r. limit pozwalający na zaliczenie składki AC w ciężar kosztów uzyskania przychodów, wynikający z art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p., wyniósł 1833,39 zł. Był on ustalany na podstawie proporcji kwoty 85 558 zł (20 000 euro × 4,2779 zł) w wartości pojazdu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Z kolei po zawarciu umowy ubezpieczenia AC wskazanego pojazdu w 2019 r. (na okres od 1 sierpnia 2019 r. do 31 lipca 2020 r.) podatnik będzie mógł zaliczyć pełną wartość składki na to ubezpieczenie w ciężar podatko-

⁷ Sygn. ITPB3/4511-1/16/PS, Legalis.

wych kosztów uzyskania przychodów. Przyjęta do celów ubezpieczenia wartość samochodu osobowego (130 000 zł) nie przekracza limitu ustalonego w art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. (150 000 zł), a zatem nie ma podstaw do stosowania proporcjonalnego zmniejszenia wartości składki podlegającej zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

1.3.4. Koszty związane z bieżącą eksploatacją samochodu osobowego

O ile jeszcze do końca 2018 r. regulacje u.p.d.o.f. oraz u.p.d.o.p. nie przewidywały szczególnych rozwiązań dotyczących kosztów bieżącej eksploatacji samochodu osobowego kwalifikowanego jako środek trwały podatnika, o tyle poczynając od 1 stycznia 2019 r., wskutek nowelizacji wprowadzonej przez ustawę zmieniającą dokonano gruntownej zmiany w tym zakresie. Mianowicie, stosownie do wprowadzonej regulacji art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p., nie uznaje się za koszty podatkowe 25% poniesionych wydatków (z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p.), z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej (takich jak np. koszty paliwa, materiałów eksploatacyjnych, części, bieżących napraw czy remontów samochodu osobowego) – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Podobne rozwiązanie przewiduje dyspozycja art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f., wprowadzona przez ustawę zmieniającą. Zgodnie z nią nie uważa się za podatkowe koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków (z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.), z tytułu kosztów używania samochodu osobowego, innego niż określony w art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f., na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności

gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Należy zauważyć, że z zakresu wprowadzonych regulacji wyłączono sytuacje, dla których przewidziano odrębne rozwiązania dotyczące ograniczenia w zaliczeniu w ciężar kosztów uzyskania przychodów poniesionych nakładów o charakterze eksploatacji samochodu osobowego. Są to przypadki przewidziane w następujących przepisach:

- 1) art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.) – rozwiązanie ustalające zasady zaliczania do kosztów podatkowych wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika,
- 2) art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f. – rozwiązanie właściwe dla poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku.

Analiza obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. regulacji art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.) wymaga wskazania na kryteria pozwalające na stwierdzenie wykorzystywania samochodu osobowego dla celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. Stosownie do wprowadzonych nowych rozwiązań:

- 1) art. 16 ust. 5f u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5f u.p.d.o.f.) – w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 u.p.t.u., uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika,
- 2) art. 16 ust. 5g u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5g u.p.d.o.f.) – przepi-

su art. 16 ust. 5f u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5f u.p.d.o.f.) nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów u.p.t.u. nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a u.p.t.u., 3) art. 16 ust. 5h u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5h u.p.d.o.f.) – w przypadku ustalenia, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie stosował ograniczenia wynikającego z art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.), przepis ten stosuje się od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

Zgodnie z powołanymi przepisami w sytuacji, gdy podatnik prowadzi ewidencję przebiegu samochodu osobowego dla celów VAT (o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług⁸ (dalej: u.p.t.u.), przyjmuje się fikcję prawną, w której wyniku – na gruncie art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.) – uznaje się, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie dla celów działalności gospodarczej, a tym samym nie stosuje się ograniczenia w zakresie zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków eksploatacyjnych, wynikającego z tego przepisu. *A contrario* w razie braku prowadzenia tej ewidencji dla celów u.p.t.u. uznaje się, że podatnik wykorzystuje samochód osobowy dla celów mieszanych (z zastrzeżeniem wyłączeń wskazanych w art. 16 ust. 5g u.p.d.o.p. i odpowiednio art. 23 ust. 5g u.p.d.o.f.), a tym samym 25% kosztów eksploatacyjnych samochodu osobowego podlega wyłączeniu z zakresu zaliczenia do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Dodatkowo norma art. 16 ust. 5a u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5a u.p.d.o.f.) ustala, że poniesione wydatki, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 46a

⁸ T.j. Dz.U. 2018 r. poz. 2174.

u.p.d.o.f.), oraz kwota, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 49a u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 47a u.p.d.o.f.), obejmują także VAT, który zgodnie z przepisami o VAT nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony VAT, w tej części, w której zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy VAT.

Przykład

Przedsiębiorca prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą poniósł 16 kwietnia 2019 r. koszty bieżącej naprawy samochodu osobowego stanowiącego środek trwały, które wyniosły 1 230 zł (1 000 zł + 230 zł VAT). Przedsiębiorca jest czynnym podatnikiem VAT, nieprowadzącym ewidencji przebiegu pojazdu dla celów VAT, o której mowa w art. 86a ust. 4 u.p.t.u. W związku z wykonywaniem wyłącznie czynności opodatkowanych VAT ma on prawo, stosownie do art. 86a ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wskazanego wydatku, udokumentowanego otrzymaną fakturą, w wysokości 50% kwoty podatku wynikającego z faktury otrzymanej z zakładu mechaniki pojazdowej (tj. 115 zł, co wynika z wyliczenia: 230 zł × 50%). Kierując się art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. w zw. z art. 23 ust. 5a oraz 5f u.p.d.o.f., należy zauważyć, że do podatkowych kosztów uzyskania przychodów w opisanej sytuacji nie można zaliczyć 25% poniesionych wydatków z tytułu używania samochodu osobowego. Skoro bowiem podatnik nie prowadzi dla celów VAT ewidencji przebiegu wymaganej art. 86a ust. 4 u.p.t.u., to przyjmuje się, że na gruncie u.p.t.u. pojazd jest używany dla celów mieszanych. W efekcie na gruncie u.p.d.o.f., w związku z art. 23 ust. 5f u.p.d.o.f., uznaje się, że wskazany samochód osobowy jest wykorzystywany także dla celów nie-

związanych z działalnością gospodarczą podatnika, co prowadzi do zasadności stosowania rozwiązania przewidzianego w art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. Ponieważ stosownie do art. 23 ust. 5a u.p.d.o.f. poniesione wydatki (wskazane w art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.) obejmują także VAT, który zgodnie z przepisami o VAT nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony VAT, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o VAT podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy VAT, rozwiązanie wynikające z art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f. obejmuje również niepodlegającą odliczeniu wartość 50% kwoty VAT, wykazanego na fakturze otrzymanej od zakładu mechaniki pojazdowej.

Zatem z podatkowych kosztów uzyskania przychodów wyłączona zostanie wartość 278,75 zł (co wynika z wyliczenia: 1 000 zł × 25% + 115 zł × 25%). Tym samym, kierując się art. 86a ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. oraz art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f., podatnik w związku z nabyciem wskazanych usług: 1) odliczy 50% kwoty podatku naliczonego na gruncie u.p.t.u., tj. kwotę 115 zł, 2) zaliczy do kosztów podatkowych kwotę 836,25 zł (1 115 zł – 278,75 zł).

W myśl art. 16 ust. 5g u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 5g u.p.d.o.f.) przepisu art. 16 ust. 5f u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5f u.p.d.o.f.) nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów u.p.t.u. nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a u.p.t.u. W obszarze zarówno u.p.d.o.p., jak i u.p.d.o.f. powstaje więc istotne pytanie o zasady rozpoznawania podatkowych kosztów uzyskania przychodów w kontekście regulacji art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.), w związku z użytkowaniem (eksploatacją) samochodu

osobowego stanowiącego środek trwały przez tych podatników, którzy na gruncie u.p.t.u. nie są obowiązani do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu z uwagi na brak istnienia uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego (np. dlatego, że korzystają ze zwolnienia z VAT w związku z osiąganymi obrotami – zwolnienie wskazane w art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.). Stosownie do art. 16 ust. 5g u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5g u.p.d.o.f.) w takiej sytuacji nie stosuje się rozwiązania przewidzianego w art. 16 ust. 5f u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 5f u.p.d.o.f.), a zatem brak prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu dla celów VAT nie stanowi o uznaniu na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika. W takim przypadku, jeżeli podatnik wykorzystuje rzeczywiście samochód osobowy wyłącznie dla celów działalności gospodarczej, a zarazem zgodnie z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a u.p.t.u. nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu, ma prawo do zaliczenia w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów 100% wartości kosztów ponoszonych w związku z eksploatacją samochodu osobowego.

Taki pogląd znajduje oparcie w interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2019 r.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 8 kwietnia 2019 r.⁹

Wnioskodawczyni poniesione wydatki z tytułu kosztów używania samochodu osobowego używanego przez rodziców do celów związanych wyłącznie z prowadzoną działalnością gospodarczą będzie mogła

9 Sygn. 0113-KDIP2-1.4011.72.2019.2.AP, Legalis.

na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. zaliczyć w 100% do kosztów uzyskania przychodów, skoro nie jest zobligowana do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, zgodnie z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a u.p.t.u.

2. Stosowanie instrukcji

Instrukcja podlega zastosowaniu w zakresie dokonywanych przez podatni-

ków czynności:

- 1) amortyzacji podatkowej samochodów osobowych uznawanych za środki trwałe,
- 2) ponoszenia kosztów użytkowania samochodów osobowych,
- 3) ponoszenia kosztów ubezpieczenia samochodów osobowych,

4) ustalenia dochodu/straty w związku z odpłatnym zbyciem samochodu osobowego.

2.1. Podmioty stosujące instrukcję

Instrukcję stosują podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych.

3. Wzór

Instrukcja w zakresie rozpoznawania kosztów podatkowych i przychodów podatkowych w związku z wykorzystaniem samochodów osobowych

W

(jednostka)

§ 1

[Zakres stosowania]

Instrukcja podlega wdrożeniu w przypadku nabycia, wykorzystywania i sprzedaży przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych albo podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych samochodu osobowego z wyłączeniem sytuacji, w której samochód jest wykorzystywany na podstawie zawartej umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

§ 2

[Dział zobowiązany do wdrożenia instrukcji]

Do wdrożenia instrukcji zobowiązani są:

- 1) dział księgowości,
- 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 w przypadku nabycia przez podatnika samochodu osobowego dokonuje kwalifikacji tego pojazdu pod kątem jego uznania za środek trwały bądź inny składnik majątku przedsiębiorstwa podatnika, zarazem analizując zasady zaliczania w ciężar podatkowych kosztów uzyskania przychodów dokonywanych odpisów amortyzacyjnych albo kosztów nabycia samochodu osobowego.

2. W przypadku używania przez podatnika samochodu osobowego stanowiącego składnik majątku firmowego dla celów działalności gospodarczej, dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje bieżącej analizy zasad zaliczania ponoszonych kosztów eksploatacji takiego samochodu pod kątem stosowania art. 16 ust. 1 pkt 51 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 46a u.p.d.o.f.), a także zasad rozpoznawania podatkowych kosztów uzyskania przychodów wynikających z ubezpieczenia takich samochodów pod względem stosowania art. 16 ust. 1 pkt 49 u.p.d.o.p. (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 47 u.p.d.o.f.).

3. W przypadku używania przez podatnika – osobę fizyczną – dla celów działalności gospodarczej prywatnego samochodu osobowego stanowiącego własność podatnika, dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje bieżącej analizy zasad zaliczania ponoszonych kosztów eksploatacji takiego samochodu pod kątem stosowania art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.

4. W przypadku dokonywania przez podatnika zwrotu pracownikowi kosztów używania jego samochodu dla celów działalności podatnika, dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje bieżącej analizy zasad zaliczania ponoszonych kosztów eksploatacji takiego samochodu pod kątem stosowania art. 16 ust. 1 pkt 30 u.p.d.o.p. (art. 23 ust. 1 pkt 36 u.p.d.o.f.).

5. W przypadku sprzedaży samochodu osobowego stanowiącego środek trwały podatnika, dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje analizy zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów, dochodu albo straty z tytułu zbycia samochodu osobowego, z uwzględnieniem zmian w tym zakresie, wprowadzonych od 1 stycznia 2019 r. regulacjami ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw¹⁰, dotyczących rozwiązań stosowanych w odniesieniu do samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po 31 grudnia 2018 r.

6. Po zakończeniu roku podatkowego dział księgowości lub biuro rachunkowe prowadzące księgi podatkowe podatnika dokonuje wewnętrznej kontroli przyjętych w trakcie roku rozwiązań w zakresie dokonanych rozliczeń w związku z nabyciem, amortyzacją i eksploatacją samochodów osobowych.

7. Główny księgowy podejmuje czynności sprawdzające, mające na celu potwierdzenie prawidłowości stosowania w trakcie roku podatkowego rozwiązań związanych z użytkowaniem w ciągu roku samochodów osobowych.

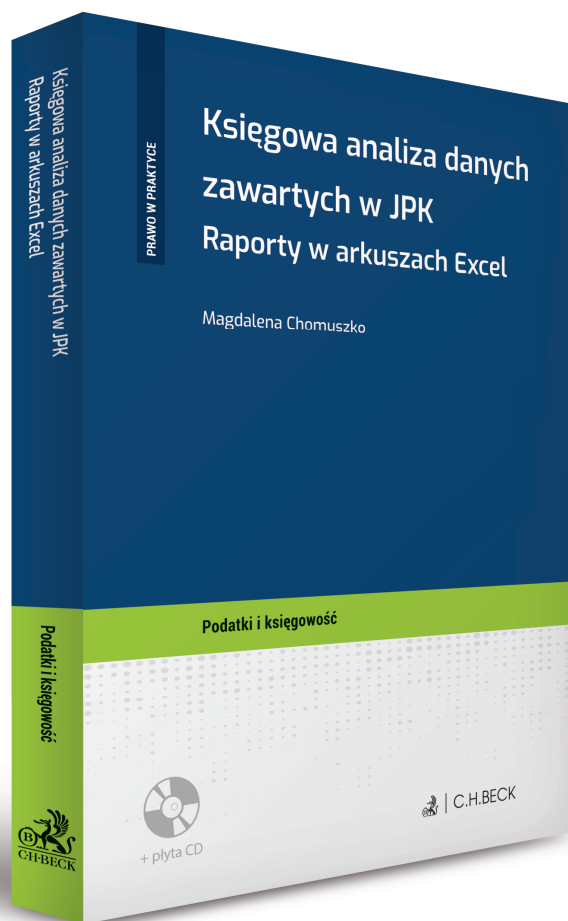


Artykuł pochodzi z książki „Instrukcje księgowe i podatkowe 2019” + płyta CD, wydanej przez Wydawnictwo C.H. Beck w 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18052-instrukcje-ksiegowe-i-podatkowe-2019-plyta-cd-artur-holda>.



Księgowa analiza danych zawartych w JPK

Publikacja, która na bazie plików JPK pozwala tworzyć w arkuszach Excel przydatne raporty i analizy



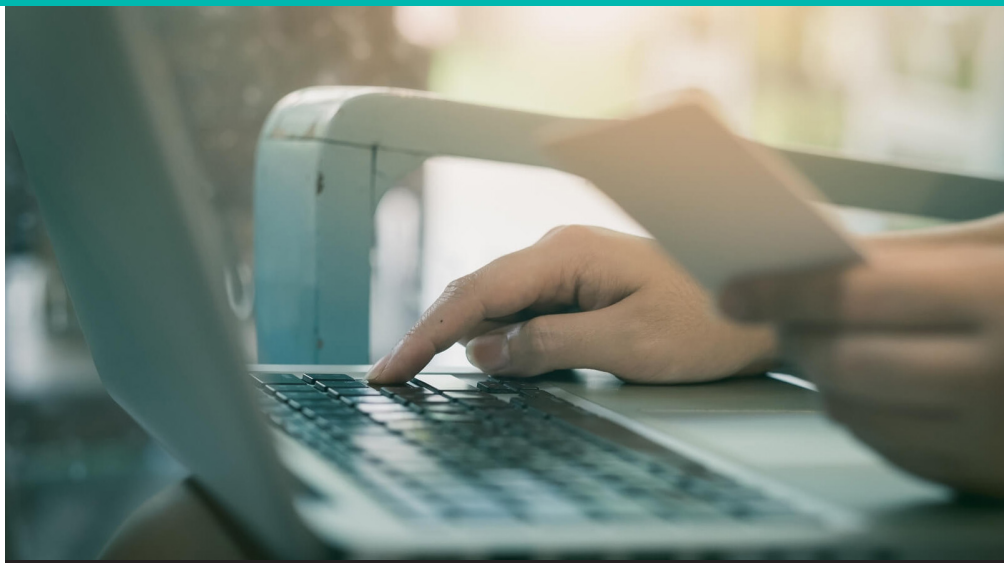
Dzięki tej publikacji dowiedzą się Państwo, m.in.:

- jak otwierać pliki JPK za pomocą arkusza Excel,
- jak na bazie plików JPK wyliczyć zaliczkę na podatek dochodowy,
- jak sprawdzić, czy dane w księgach rachunkowych są spójne z e-sprawozdaniem,
- jak przygotować procedury kontroli danych uwzględniające wymóg należytej staranności.

Do książki dołączona jest **płyta CD**, na której znajduje się 14 plików z raportami zaprojektowanymi w arkuszu Excel (sposób działania tych plików wyjaśniony jest w książce). Będą one pomocne m.in. przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy, prezentacji danych w pliku JPK_VAT, wyliczeniu wartości do sprawozdania F-01 czy wygenerowaniu zestawienia obrotów i sald na konkretny dzień.

www.ksiegarnia.beck.pl

e-mail: kontakt@beck.pl, tel. 81 46 13 300



Dr Magdalena Chomuszko

Doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie zarządzania, absolwentka Uniwersytetu Gdańskiego (studia magisterskie i doktoranckie). Konsultant finansowo-księgowy z dwudziestoletnim stażem we wdrożeniach systemów ERP. Brała udział w wielu projektach wdrożeniowych, m.in. w ostatnim etapie projektu Ministerstwa Sprawiedliwości wdrożenia SAP we wszystkich sądach w Polsce czy Sage Symfonii ERP w Wielonarodowej Dywizji w Lublinie i Elblągu. Autorka i współautorka publikacji naukowych i popularno-naukowych na temat zastosowań IT w biznesie. Wykładowca i szkoleniowiec.

Słowa kluczowe: podatki, podatek, należyta staranność, JPK, VAT, przedsiębiorca, Kodeks cywilny, orzecznictwo, program komputerowy, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

NALEŻYTA STARANNOŚĆ PODATNIKA

Przygotowywanie danych w postaci elektronicznej przez generowanie struktur JPK z programu komputerowego czy tworzenie e-sprawozdań to tylko niewielka część czynności, jakie musi wykonać przedsiębiorca w celu elektronicznej wymiany danych z organami podatkowymi. Podstawowym wyzwaniem jest zadbanie o prawidłowe dane w systemach informatycznych. Oczywiście jest, że jeśli do programu komputerowego zostaną wprowadzone niepoprawne dane, w sposób niespełniający wymogów prawa, wówczas mechanizm tworzenia struktur JPK pobierze te niepoprawne dane i przekaże je do urzędu. Dlatego ustawodawca tak wielki nacisk położył na tzw. należyta staranność oraz ocenę tego, czy czynności zostały wykonane w dobrej wierze.

1. Definicje należytej staranności

W dalszej części tego opracowania zwrócono uwagę na konsultacje podatkowe dotyczące przesłanek należytej staranności¹. W opiniach uczestników tych konsultacji często pojawia się stwierdzenie, że należyta staranność nie została nigdzie zdefiniowana. W jednej z wypowiedzi uczestnik napisał: „Pojęcie należytej staranności nie zostało w prawodawstwie unijnym ani polskim zdefiniowane, a jego treść jest każdorazowo określana przez właściwe organy prowadzące konkretną sprawę, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku”. Jednak przeglądając literaturę oraz prawodawstwo, można znaleźć definicje należytej staranności.

Zgodnie z opisem podanym w „Gazecie Prawnej” jest to działanie świadczące o tym, że ktoś zrobił wszystko, aby wykonać swoje zadanie jak najlepiej². Bardzo ciekawa definicja należytej staranności została również przytoczona w artykule opublikowanym w „Rzeczpospolitej”: „Co do zasady przez należyta staranność rozumiemy staranność ogólnie wymaganą w stosunkach danego rodzaju. Jej wzorzec ma charakter obiektywny, a z kolei jego zastosowanie w praktyce polega najpierw na dokonaniu wyboru modelu ustalającego optymalny w danych warunkach sposób postępowania, odpowiednio skonkretyzowanego i aprobowanego społecznie, a następnie na porównaniu

1 Ministerstwo Finansów uruchomiło 30 czerwca 2017 r. konsultacje podatkowe dotyczące listy przesłanek należytej staranności.

2 <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1099190,sliz-o-nalezytej-starannosci.html> (dostęp: 11 czerwca 2019 r.).

zachowania się dłużnika z takim wzorcem postępowania”³. Definicję należytej staranności można także znaleźć w art. 355 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁴ (dalej: k.c.). Zgodnie z tym przepisem dłużnik obowiązany jest do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju (należyta staranność). Należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności.

W kontekście art. 355 k.c. sądy wydały 68 orzeczeń. W wyroku Sądu Najwyższego z 21 września 2007 r.⁵ art. 355 k.c. został uszczegółowiony o art. 827 k.c., który doprecyzowuje zasadę należytej staranności w kontekście powinności ubezpieczyciela. Artykuł 827 § 1 k.c. wskazuje, że dopiero rażące niedbalstwo ubezpieczonego zwalnia ubezpieczyciela z wypłaty odszkodowania. Ciekawy jest opis rażącego niedbalstwa zamieszczony w przywołanym orzeczeniu.

Orzecznictwo

Sąd Okręgowy stwierdził, że za rażące niedbalstwo uznawać należy nie tylko nieostrożność graniczącą z roztępnym działaniem, tzw. lekkomyślność połączoną z przewidywaniem skutku, lecz także przekroczenie podstawowych, elementarnych zasad staranności, postępowanie poniżej minimalnego, elementarnego poziomu wiadomości lub umiejętności. Można więc przypisać rażące niedbalstwo, o jakim mowa w art. 827 § 1 k.c., w wypadku nieprzewidywania szkody jako skutku działania lub zaniechania ubezpieczającego,

o ile doszło do przekroczenia podstawowych, elementarnych zasad ostrożności. Ocena, czy zasady takie przekroczono, musi być zawsze dokonywana w okolicznościach konkretnego wypadku⁶.

Interpretując ten zapis trudno jest w sposób uniwersalny stwierdzić, czy mamy do czynienia z rażącym niedbalstwem, zawsze bowiem ważny jest kontekst. W uzasadnieniu powyższego wyroku stwierdzono: „Należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, którą określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności, nie oznacza staranności wyjątkowej, lecz dostosowanej do działającej osoby, przedmiotu, jakiego działania dotyczy oraz okoliczności, w jakich to działanie następuje”⁷.

Inne orzeczenie, które również odwołuje się do należytej staranności i art. 355 k.c., to wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 8 marca 2006 r.⁸.

Orzecznictwo

Wyższa przeto staranność, jaka wymagana jest w stosunkach gospodarczych przy uwzględnieniu profesjonalnego charakteru prowadzonej działalności (art. 355 § 2 k.c.) znajduje swoje przełożenie na reguły proceduralne. Należyta staranność przedsiębiorcy określana przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej przez niego działalności gospodarczej uzasadnia bowiem zwiększone oczekiwania co do umiejętności, wiedzy, skrupulatności i rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidy-

wania. Obejmuje także znajomość obowiązującego prawa i następstw z niego wynikających⁹.

Kolejna interpretacja należytej staranności, która rzuca światło na to, jak należałoby ją rozumieć, to orzeczenie z 9 marca 2016 r.¹⁰. Tutaj sprawa dotyczyła uszczerbku na zdrowiu powódki w wyniku upadku na śliskim chodniku. Sąd orzekł, że osobie, która miała obowiązek zabezpieczać chodnik przed ryzykiem poślizgnięcia się na nim, w żadnej mierze nie można przypisać winy umyślnej, ale wskazał, że jej czyn oceniać należy raczej w kategoriach należytej staranności jako profesjonalisty, któremu powierzono zimowe utrzymanie chodnika. Sąd wskazał, że miernik należytej staranności określa art. 355 k.c. i może być on stosowany przy odpowiedzialności z tytułu czynów niedozwolonych. Ponadto dodał, że tę należyta staranność pozwanego należy oceniać w rozsądnych granicach, chodzi tu głównie o to, że od osoby odpowiedzialnej za utrzymanie chodnika nie można było wymagać, aby o każdej porze dnia i nocy nieustannie odśnieżała i posypywała piaskiem chodnik, ani też tego, aby skuwiała lód z powierzchni wszystkich chodników, których odśnieżaniem się zajmowała.

Wśród nadesłanych opinii w ramach konsultacji na temat należytej staranności znalazła się również opinia Stowarzyszenia Podatników w Polsce. Opinia ta, bardzo bogata i wyczerpująca zamieszcza także definicję należytej staranności¹¹: „Pojęcie należytej staranności – będącej przedmiotem konsultacji podatkowych – jest klauzulą generalną, pojęciem nieostrym

3 A. Turczyn, *Pojęcie należytej staranności w orzecznictwie*, „Rzeczpospolita” 2018, <https://www.rp.pl/W-sadzie-i-urzedzie/302049992-Pojecie-nalezYTEj-starannosci-w-orzecznictwie.html> (dostęp 20 czerwca 2019).

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

5 Wyrok SN z 21 września 2007 r., sygn. akt V CSK 178/07, Legalis.

6 Ibidem.

7 Ibidem.

8 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 8 marca 2006 r., sygn. akt I ACa 1018/09.

9 Ibidem.

10 Wyrok Sądu Okręgowego w Sieradzu z 9 marca 2016 r., sygn. akt I Ca 68/16, SAOS, <https://www.saos.org.pl/judgments/215676>.

11 Opinia Stowarzyszenia Podatników w Polsce zgłoszona na konsultację MF nt. należytej staranności, s. 4.

i dlatego nie powinno posiadać legalnej definicji. Ustalenie bowiem czy podatnik dochował należytej staranności obecnie wymaga w każdym przypadku wypracowania wzorca starannie działającego podatnika. Wzorzec ten powinien uwzględniać standardy wynikające ze zwyczajów handlowych i specyfiki danej branży gospodarczej. Wymagania stawiane starannie działającemu podatnikowi powinny zostać ustalone z uwzględnieniem zasady proporcjonalności, tzn. muszą być racjonalne i nie mogą stanowić dla podatnika nadmiernego obciążenia wykraczającego poza granice zdrowego rozsądku”.

Można tutaj przytoczyć jeszcze wiele innych orzeczeń, opinii czy definicji, które odwołują się do należytej staranności, lecz już w kontekście przytoczonych wypowiedzi warto zauważyć, że dla określenia należytej staranności ważny jest charakter wykonywanych czynności. Kwestie warte zapamiętania z przytoczonych interpretacji to:

- 1) należyta staranność a rażące niedbalstwo,
- 2) należyta staranność jako działanie świadczące o tym, że ktoś zrobił wszystko, aby wykonać swoje zadanie jak najlepiej,
- 3) należyta staranność w przełożeniu na reguły proceduralne,
- 4) należyta staranność a znajomość obowiązującego prawa i następstw z niego wynikających,
- 5) ocenianie należytej staranności w rozsądnych granicach.

Zatem należyta staranność warto rozpatrywać zarówno w kontekście obowiązków, jak i praw – przedsiębiorca powinien mieć świadomość nie tylko obowiązków, lecz także swoich praw,

jakie wynikają ze stosowania należytej staranności, którą powinien wykazywać w prowadzeniu swojej firmy.

Każdy przedsiębiorca jest zobowiązany do rozliczania się z organami podatkowymi. W świetle przepisów ustawodawca oczekuje należytej staranności podczas rozliczania podatków¹². Trzeba jednak zaznaczyć, że podatnik nie może zostać obciążony nadmiernymi obowiązkami wynikającymi ze źle pojętej należytej staranności. Ponadto należyta staranność warto też widzieć w kontekście działań w dobrej wierze, chociaż przedsiębiorca powinien mieć świadomość tego, że ta dobra wiara nie usprawiedliwi wszystkiego. Poza tym dużo lepiej jest się zabezpieczyć przed niechcianymi skutkami swych działań, niż później tłumaczyć się i oczekiwać wyrozumiałości od fiskusa, gdyż z tą bywa bardzo różnie.

Należy pamiętać, że należyta staranność także chroni przedsiębiorcę. Sprawdzając, czy kontrahent, z którym przedsiębiorca nawiązuje relację gospodarczą, jest podmiotem uczciwym, przedsiębiorca nie tylko zmniejsza ryzyko wejścia w konflikt z organami skarbowymi, lecz także zabezpiecza swoje interesy biznesowe. Należyta staranność leży w interesie samego podatnika i przedsiębiorcy.

2. Konsultacje podatkowe dotyczące należytej staranności – wprowadzenie

Trzeba wiedzieć, że ustawowo podatnik ma obowiązek kontrolować swoje faktury pod kątem ich rzetelności. Stanowi o tym art. 106m ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług¹³ (dalej: u.p.t.u.). Zgodnie z tym przepisem podatnik określa sposób zapewnienia

autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury. Przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Poza wykorzystaniem kontroli biznesowych, określonych w art. 106m ust. 4 u.p.t.u., autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury elektronicznej są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

- 1) kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub
- 2) elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych¹⁴, jeżeli zawarta umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

W świetle tego obowiązku ustawowego podatnik powinien uruchomić wewnętrzne kontrole biznesowe, za pomocą których będzie możliwe weryfikowanie procesów, podmiotów powiązanych z tymi procesami oraz dokumentów z nimi związanych. Nie tylko polski rząd boryka się z wyludzeniami podatku, głównie podatku VAT, zatem uruchamiane są procedury, często prawne, które nakazują podatnikowi dołożenie należytej staranności dla

¹² Por. m.in. P. Dymang, *Dochowanie należytej staranności w kontekście obowiązków płatnika podatku u źródła*, miesięcznik „Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”, nr 3 (8) 2019, s. 52-56.

¹³ T.j. Dz.U. 2018 poz. 2174 ze zm.

¹⁴ Por. Zalecenie KE z 19 października 1994 r. odnoszące się do aspektów prawnych elektronicznej wymiany danych (94/820/WE), Dziennik Urzędowy L 338.

zabezpieczenia poprawności operacji gospodarczych oraz danych rejestrowanych w księgach podatkowych. Właśnie należyta staranność podatników stała się jednym z tematów dyskusji w Sejmie. W tej kwestii złożono dwie interpelacje poselskie:

1) nr 11813, złożoną przez Jakuba Kuleszę 6 kwietnia 2017 r., na którą odpowiedź udzielił Paweł Gruza, podsekretarz stanu w MF,

2) nr 14059, złożoną przez Tomasza Jaskółę 5 lipca 2017 r., na którą odpowiedział Paweł Cybulski, podsekretarz stanu w MF.

Posel Jakub Kulesza w swojej interpelacji zwrócił uwagę na to, że pojęcie należytą staranności nie zostało w żadnej ustawie zdefiniowane, co utrudnia funkcjonowanie uczciwym przedsiębiorcom. Nie wiedzą oni tak naprawdę, w oparciu o jakie kryteria i czynności mają sprawdzać swoich kontrahentów. W konkluzji zadał ministrowi finansów następujące pytania:

1) czy Ministerstwo planuje projekt nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, w której wprowadzi definicję należytą staranności?

2) czy Ministerstwo planuje wydać jasne i precyzyjne wytyczne dla przedsiębiorców, określające, jakie działania muszą podjąć, aby zachować należytą staranność?

3) skąd obecnie przedsiębiorcy mają czerpać wiedzę o tym, jakie działania muszą wykonać, aby zachować należytą staranność?

4) czy wywiad gospodarczy metodą *due diligence* wystarczy dla zachowania należytą staranności?

5) jak się przedstawia procentowy rozkład stwierdzenia zachowania i niezachowania należytą staranności w kontrolach przeprowadzonych przez organy podatkowe, w których wystąpienie tej przesłanki było przedmiotem kontroli?

W odpowiedzi na wyżej postawione pytania przedstawiciel MF, Paweł Gruza, stwierdził, że w przypadku pojawienia się jakiegokolwiek wątpliwości w czasie nawiązywania relacji z kontrahentem, należy zachować szczególną ostrożność. Dalej wymienił okoliczności, które mogą wskazywać, iż transakcja jest oszustwem podatkowym:

1) podmiot, szczególnie przy dużej skali działalności, zgłasza siedzibę firmy pod adresem, pod którym brak jest oznak prowadzenia działalności gospodarczej oraz nie posiada zaplecza technicznego niezbędnego do prowadzenia tego rodzaju działalności,

2) dostawcy i odbiorcy w łańcuchu dostaw często zmieniają się bez żadnego ekonomicznego uzasadnienia (pojawiają się nowe firmy, ponownie uruchamiane są przedsiębiorstwa po zmianach udziałowców),

3) dostawca nie dąży do zawarcia kontraktu handlowego przewidującego dłuższą współpracę,

4) organizatorzy procedury, bez wyraźnego powodu, wskazują, od kogo towar można/trzeba kupić albo komu można/należy go sprzedać,

5) występują stosunkowo krótkie terminy płatności, biorąc pod uwagę rozmiar transakcji,

6) występuje odwrócony łańcuch płatności – ostatni podmiot w łańcuchu finansuje cały zakup poprzez wpłaty zaliczek,

7) marże na transakcjach są stosunkowo niskie dla większości firm w łańcuchu i często stanowią stałe kwoty, a negocjacje cenowe z reguły nie mają miejsca,

8) zachodzi szybka wymiana handlowa, towary są odsprzedawane natychmiastowo kolejnym podmiotom bez magazynowania.

W tej odpowiedzi znalazła się również informacja o tym, że w Ministerstwie trwają prace nad przygotowaniem listy przesłanek należytą staranności, jednak sporym wyzwaniem – ze względu na duże zróżnicowanie stosunków gospodarczych – jest stworzenie takiej listy w formie standardu.

W drugiej interpelacji nr 14059 wskazuje się na ryzyko związane z nieuczciwymi podmiotami, jednocześnie zwracając uwagę, że to na uczciwego podatnika został przerzucony obowiązek weryfikacji niektórych ofert handlowych. Ta interpelacja, podobnie jak poprzednia, kończy się pytaniami¹⁵:

1) na czym ma polegać dodatkowa weryfikacja czyniona przez przedsiębiorców?

2) w jaki sposób można zwolnić się od ryzyka związanego z podjęciem współpracy z nieuczciwym kontrahentem?

3) czy sprawdzenie swojego kontrahenta w ewidencji działalności, rejestrze podatników VAT, bazie REGON, automatycznie zwalnia przedsiębiorcę od ewentualnych negatywnych następstw wynikających z nieuczciwości kontrahenta?

Paweł Cybulski w swojej odpowiedzi wymienił czynności, jakie przedsiębiorca może wykonać w czasie weryfikacji kontrahenta¹⁶:

1) „potwierdzenie statusu podmiotu poprzez jego sprawdzenie na stronie internetowej <https://ppuslugi.mf.gov.pl/>, w udostępnionej przez MF usłudze »Sprawdzenie statusu podmiotu w VAT« na portalu podatkowym, gdzie podatnik może dokonać bieżącej weryfikacji kontrahenta. Usługa umożliwia sprawdzenie, czy podmiot jest czynnym, zwolnionym podatnikiem VAT, czy też nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, co jest niezwykle istotne w procesie dokumentowania przeprowadzanej transakcji gospodarczej;

¹⁵ Fragment treści interpelacji 14059.

¹⁶ Paweł Cybulski, Odpowiedź na interpelację nr 14059, 1 sierpnia 2017.

2) potwierdzanie numeru VAT UE (VIES) na stronie internetowej http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=PL – to umożliwia uzyskanie potwierdzenia aktywności numeru VAT danego podmiotu zgodnie z art. 31 Rozporządzenia Rady Nr 904/2010 z 7 października 2010 r.;

3) złożenie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wniosku o potwierdzenie w zakresie, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony, lub możliwość telefonicznego kontaktu z urzędem skarbowym w celu potwierdzenia statusu kontrahenta;

4) sprawdzenie podmiotu w KRS lub w CEIDG;

5) weryfikacja podmiotu w bazie REGON;

6) dla podmiotów dokonujących transakcji w zakresie towarów »wrażliwych« (m.in. towary wymienione w załączniku nr 13 do u.p.t.u.) – sprawdzenie, czy sprzedawca figuruje na dzień dokonania dostawy towarów w wykazie podmiotów, które złożyły kaucję gwarancyjną w odpowiedniej wysokości (<http://kaucjagwarancyjna.mofnet.gov.pl/>).

Wymieniona powyżej lista w przywołanym dokumencie została poszerzo-

na o listę dodatkowych czynności, jakie może wykonać podatnik, aby nie dać się wciągnąć w działania niezgodne z przepisami¹⁷:

1) sprawdzenie, czy kontrahent ma swoją stronę internetową albo czy jego adres pocztowy nie jest fikcyjny;

2) sprawdzenie, czy kontrahent ma wymagane prawem koncesje i zezwolenia,

3) zachowanie ostrożności, gdy ktoś zaproponuje tzw. dobry interes z kontrahentami z UE, szczególnie w zakresie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, a szczególnie jeżeli ten interes dotyczy zakupu/sprzedaży towaru spoza zakresu działalności tego przedsiębiorcy;

4) zachowanie rozwagi, gdy propozycja zawarcia transakcji dotyczy handlu towarami stanowiącymi podwyższone ryzyko, np. złom, elektronika, telefony, karty telefoniczne, kawa, herbata, także złoto;

5) sformalizowanie relacji z kontrahentami – wskazane jest, aby każda umowa o współpracę z dostawcą była zawarta na piśmie;

6) zwrócenie się do kontrahenta o przedłożenie kopii zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach;

7) zabezpieczenie się poprzez żądanie pisemnego zobowiązania się kontra-

henta, że towar, który będzie sprzedawany, nie pochodzi z przestępstwa i że nie był przedmiotem obrotu w ramach karuzeli podatkowej – oraz że kontrahent nie uczestniczy i nie bierze udziału w oszustwie podatkowym;

8) zażądanie dołączenia do faktury specyfikacji dostarczanych towarów ze wskazaniem w niej indywidualnego numeru fabrycznego (seryjnego) każdego dostarczanego urządzenia oraz sprawdzenie, czy produkt jest zgodny ze specyfikacją.

Na końcu dokumentu podano informację o wspomnianym wyżej uruchomieniu przez MF 30 czerwca 2017 r. konsultacji podatkowych dotyczących listy przesłanek należytej staranności.

3.3. Konsultacje podatkowe dotyczące należytej staranności

W odpowiedzi na zaproszenie do konsultacji podatkowych swoje opinie i propozycje do listy przesłanek należytej staranności przesyłało 69 podmiotów. Wszystkie zostały umieszczone na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe>. Tabela 1 przedstawia najczęściej wymieniane procedury dla przesłanek należytej staranności.

Tabela 1. Ranking najczęściej wymienianych procedur

Procedura (P)	Liczba respondentów potwierdzających ważność procedury	Liczba respondentów negujących ważność procedury
Weryfikacja podmiotu pod kątem VAT czynnego, VIES	50	1
Weryfikacja w bazie REGON i bazie KRS, CEIDG	48	1
Pozyskanie informacji o statusie podatnika na podstawie art. 96 u.p.t.u.	48	1
Weryfikacja otrzymanych towarów z zafakturowanymi	24	0
Sprawdzenie posiadania wymaganych koncesji i zezwoleń	23	0

¹⁷ *Ibidem*.

Podsumowując – materiał zawarty w tych konsultacjach może być źródłem cennej wiedzy dla tworzenia własnych, dobrych praktyk służących dochowaniu należytej staranności przy kontroli kontrahentów i transakcji. W kontekście postulatów związanych z aktualnymi bazami danych podatników warto zwrócić uwagę, że od 1 września 2019 r. obowiązują przepisy nowelizacji ustawy o VAT z 12 kwietnia 2019 r.¹⁸, zgodnie z którymi funkcjonujące dotąd bazy danych: podatników VAT czynnych, podatników VAT wykreślonych, podatników, którym odmówiono rejestracji, podatników,

którzy zostali przywrócenii, zostały połączone w jedną bazę danych, która ma formę elektroniczną. Jej zarządcą jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Wykaz jest aktualizowany w dni robocze, raz na dobę. W ww. bazie są również podane rachunki bankowe podmiotów. Płatności związane z transakcjami mają być realizowane tylko na rachunki, które są widoczne w rejestrze. Wprowadzenie do bazy numerów bankowych przedsiębiorców jest związane z podatkiem dochodowym, ponieważ zapłata za fakturę powyżej 15 000 zł na rachunek inny niż podany w jawnym rejestrze będzie

skutkowała niemożnością zaliczenia takiej płatności w kosztach uzyskania przychodów. Ustawodawca przewiduje procedury włączenia takiej płatności do kosztów, jednak po wcześniejszym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego (właściwego dla wystawcy faktury) o tym, że zapłata za fakturę została zrealizowana na inny rachunek niż wskazany w bazie. Te regulacje mają wejść w życie od 1 stycznia 2020 r. Trzeba mieć nadzieję, że nowe przepisy i rozwiązania Ministerstwa Finansów zwiększą bezpieczeństwo przedsiębiorców w prowadzeniu działalności gospodarczej.

¹⁸ Ustawa z 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2019 poz. 1018.

Summary

Dr Magdalena Chomuszko

Correct data in IT accounting systems

In view of JPK and e-reports, the correct configuration of a computer program has become extremely important. Due to the fact that all data entered into the program are automatically downloaded to JPK files transferred to the fiscal offices, without any possibility of manual modification, only due diligence in data recording will guarantee their correctness in JPK files, e-reports and other reports sent currently to tax authorities and other fiscal offices. It is worth noting that the computer software (used in the enterprise for accounting, invoicing, warehouse management, etc) has become a communication interface between tax authorities and the taxpayer. The computer accounting program is no longer just a tool to support the work of an accountant, but also means of communication.



Artykuł pochodzi z książki Magdaleny Chomuszko „Księgowa analiza danych zawartych w JPK. Raporty w arkuszach Excel”, Wydawnictwo C.H. Beck 2019 r.; <https://www.ksiegarnia.beck.pl/18482-ksiegowa-analiza-danych-zawartych-w-jpk-raporty-w-arkuszach-excel-magdalena-chomuszko>.

Dr Maciej Chakowski

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, adiunktem i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego i Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie. Specjalizuje się w zbiorowym prawie pracy. Reprezentuje pracodawców w negocjacjach ze związkami zawodowymi w zakresie sporów zbiorowych, rokowań układów zbiorowych, pakietów socjalnych. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy, w tym współautorem dwóch komentarzy do Kodeksu pracy.

Przemysław Ciszek

Autor jest partnerem w C&C Chakowski & Ciszek, radcą prawnym i wykładowcą prawa pracy na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie i Akademii Górniczo-Hutniczej im. Stanisława Staszica w Krakowie. Współtworzył Departament Prawa Pracy i Prawa Europejskiego w międzynarodowej kancelarii w Warszawie. Jego doświadczenie zawodowe obejmuje współpracę z Departamentem Prawnym Głównego Inspektoratu Pracy oraz szkolenia dla inspektorów pracy. Specjalizuje się w tematyce indywidualnego prawa pracy, a w szczególności w problematyce czasu pracy. Realizuje projekty z zakresu szeroko pojętej optymalizacji czasu pracy głównie w branży produkcyjnej i energetyce. Jest autorem wielu publikacji z zakresu polskiego i europejskiego prawa pracy.

Gabriel Vilkas

Autor jest prawnikiem w C&C Chakowski & Ciszek. Jest specjalistą z zakresu prawnych i podatkowych aspektów zatrudniania w Polsce i na Ukrainie. Jest stałym współpracownikiem kancelarii C&C Chakowski & Ciszek. Jest absolwentem Szkoły Prawa Ukraińskiego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Posiada zaawansowaną znajomość języka rosyjskiego, ukraińskiego i litewskiego. Zajmuje się projektami doradczymi i szkoleniowymi związanymi z zatrudnieniem i świadczeniem usług w krajach byłego ZSRR. Specjalizuje się w sprawach obejmujących indywidualne prawo pracy, delegowanie pracowników w ramach świadczenia usług oraz zatrudnianie cudzoziemców.

Słowa kluczowe: prawo pracy, praca, wynagrodzenie, pracownicy, umowa o pracę, Kodeks pracy, godziwe wynagrodzenie, wykonana praca, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,



CHARAKTER PRAWNY WYNAGRODZENIA ZA PRACĘ

Wynagrodzenie jest świadczeniem obligatoryjnym każdego stosunku pracy, co wynika z art. 22 ustawy¹ z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (dalej jako: k.p.). Jest również jednym z podstawowych obowiązków pracodawcy. Jednakże niewystąpienie w treści umowy o pracę jednoznacznego odniesienia do wynagrodzenia nie powoduje nieważności tej umowy. Należy wskazać, iż element wynagrodzenia za pracę nie stanowi *essentialia negotii* stosunku pracy. Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie znaczenia oraz funkcji wynagrodzenia za pracę w stosunku pracy.

1. Koncepcje wynagrodzenia za pracę

W polskim systemie prawnym nie ma jednolitego pojęcia wynagrodzenia za pracę. Wynika to chociażby z porównania dwóch norm k.p., mianowicie art. 78 k.p. oraz art. 18^{3c} § 2 k.p. Przepisy te realizują dwie odmienne funkcje w systemie prawa pracy. Z art. 78 k.p. wynika ekwiwalentny charakter wynagrodzenia („Wynagrodzenie za pracę powinno być tak ustalone, aby odpowiadało w szczególności rodzajowi wykonywanej pracy i kwalifikacjom wymagany przy jej wykonywaniu, a także uwzględniało ilość i jakość świadczonej pracy”). Z kolei w art. 18^{3c} § 2 k.p. została zaproponowana definicja wynagrodzenia dla potrzeb stosowania zasady równego wynagradzania pracowników za wykonywanie pracy o identycznym charakterze lub wartości („Pracownicy mają prawo do jednakowego

wynagrodzenia za jednakową pracę lub za pracę o jednakowej wartości”). Pojęcie wynagrodzenia opisane w art. 18^{3c} § 2 k.p. jest znacznie szersze niż jego propozycja wskazana w art. 78 k.p., której konstrukcja oparta jest na ścisłym związku wynagrodzenia ze stosunkiem pracy i traktowaniu wynagrodzenia jako ekwiwalentu wykonanej pracy.

Stosowanie obu wskazanych koncepcji wynagrodzenia jest uzależnione od kontekstu indywidualnej sprawy. Na przykład nagroda, która zasadniczo nie ma charakteru roszczeniowego, nie będzie traktowana jako wynagrodzenie w znaczeniu art. 78 k.p. Jednakże nie jest wykluczone spojrzenie na nagrodę przez pryzmat art. 18^{3c} § 2 k.p. w kontekście niedyskryminujących warunków za pracę. Takie stanowisko zostało dopuszczone w wyroku Sądu Najwyższego z 21 stycznia 2011 r.,

¹ Dz.U. 2019 poz. 1040.

w którym przesądzone, iż „nagroda jest wynagrodzeniem (...), co oznacza, że także do nagrody jako świadczenia przyznanego pracownikowi na podstawie uznania pracodawcy mają zastosowanie reguły jednakowego wynagrodzenia za jednakową pracę lub pracę o jednakowej wartości”².

2. Przedmiot wynagrodzenia za pracę

Artykuł 80 k.p. stanowi, iż: „wynagrodzenie przysługuje za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia tylko wówczas, gdy przepisy prawa pracy tak stanowią”. Oznacza to, że przedmiotem wynagrodzenia jest praca, zaś samo pozostawanie w stosunku pracy nie zawsze będzie stanowiło podstawę do uzyskania wynagrodzenia. Takie stanowisko zostało zajęte w wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 7 marca 2013 r. Sąd wskazał, iż „jeżeli pracownik nie wykonuje pracy, to do nabycia przez niego prawa do wynagrodzenia niezbędne jest istnienie przepisu szczególnego lub postanowienia umowy, które przyznają mu to prawo. Wynagrodzenie za czas niewykonywania pracy ma bowiem charakter wypłaty gwarancyjnej, która zawsze musi mieć konkretną podstawę prawną”³.

Jeśli chodzi o wynagrodzenie, to mimo że jest ustalane najczęściej z góry, jego wypłata następuje dopiero po zakończonej pracy. Należy zaznaczyć, że wina i wadliwe wykonanie pracy w postaci wyprodukowania niejakościowych produktów rzutuje na wypłatę oraz obliczanie wynagrodzenia.

Do rzadkich przypadków należy sytuacja, kiedy pracownikowi nie będzie przysługiwało wynagrodzenie za wykonaną pracę. W art. 82 § 1 k.p. wskazuje się, że „za wadliwe wyko-

nanie z winy pracownika produktów lub usług wynagrodzenie nie przysługuje. Jeżeli wskutek wadliwie wykonanej pracy z winy pracownika nastąpiło obniżenie jakości produktu lub usługi, wynagrodzenie ulega odpowiedniemu zmniejszeniu”.

Prawo dopuszcza sytuację, w której pracownik mógł podjąć starania mające na celu usunięcie wad produktu lub usługi. W takiej sytuacji przysługuje mu wynagrodzenie odpowiednie do jakości produktu lub usługi. Z tym, że za czas przy usuwaniu wady wynagrodzenie nie jest należne.

3. Odstępstwa przy wynagradzaniu pracy

Tytułem prawnym do obliczania i wypłaty wynagradzania jest wykonana praca. Należy dodać, że zgodnie z art. 100 k.p.: „pracownik jest obowiązany wykonywać pracę sumiennie i starannie oraz stosować się do poleceń przełożonych, które dotyczą pracy, jeżeli nie są one sprzeczne z przepisami prawa lub umową o pracę”. Obowiązujące przepisy dopuszczają sytuacje, kiedy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia mimo nieświadczenia pracy z przyczyn leżących po stronie pracodawcy bądź z powodu przerwy w pracy.

Pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia za okres nieświadczenia pracy w następujących przypadkach:

- 1) niedopuszczenia, bez tytułu prawnego pracownika do pracy, o ile był on gotów do jej świadczenia – przepisy traktują w takich przypadkach samą gotowość na równi z czasem pracy, w trakcie którego pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy (art. 128 k.p.),
- 2) przestoju – nieplanowanej przerwy w funkcjonowaniu zakładu pracy, włączony do kategorii ryzyka technicznego. Jeżeli w czasie przestoju niezawinionego

przez pracownika był on gotów do wykonywania pracy, przysługuje mu wynagrodzenie wynikające z jego osobistego zaszerzowania określonego stawką godzinową lub miesięczną, a jeżeli taki składnik wynagrodzenia nie został wyodrębniony przy określaniu warunków wynagrodzenia – 60% wynagrodzenia. Obliczone w ten sposób wynagrodzenie nie może być jednak niższe od wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę (art. 81 § k.p.),

3) przerwy w pracy spowodowanej urlopem wypoczynkowym bądź urlopami okolicznościowymi, a także usprawiedliwionych nieobecności wywołanych zdarzeniami losowymi (np. chorobą czy wypadkiem).

4. Podstawy prawne wynagradzania

Do bezpośrednich podstaw ustalenia wynagrodzenia należy umowa o pracę, która jest źródłem wzajemnych zobowiązań dla stron stosunku pracy. Z art. 29 k.p. wynika, że na treść umowy o pracę składa się określenie stron, rodzaju umowy, daty jej zawarcia, a także warunków pracy i płacy, w tym w szczególności rodzaju pracy, wynagrodzenia, miejsca pracy, wymiaru czasu pracy oraz terminu rozpoczęcia pracy. Pominięcie w treści umowy wynagrodzenia nie czyni czynności nieważną, gdyż jest możliwość ustalenia jego wysokości przy zastosowaniu odpowiednich źródeł, sposobów oraz metod. Swobodę stron co do ustaleń płacowych ograniczają przede wszystkim podstawowe zasady prawa pracy, a zwłaszcza prawo do godziwego wynagrodzenia w części dotyczącej minimalnego wynagrodzenia oraz zasada równości i niedyskryminacji. Jeśli postanowienia umowne o wysokości wynagrodzenia naruszają ustawę z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁴, to takie postanowienia umowy należy uznać za nieważne i zastosować zamiast nich przepis ustawy określający stawkę

2 Sygn. akt II PK 169/10.

3 Sygn. akt III APa 29/12.

4 Dz.U. 2018 poz. 2177.

minimalnego wynagrodzenia, co wynika z art. 18 § 2 k.p.

Źródłami pośredniego ustalenia wynagrodzenia za pracę są regulaminy wynagradzania oraz układy zbiorowe pracy (art. 78 § 2 k.p.). Przepisy k.p. dają pierwszeństwo układom zbiorowym pracy, zobowiązując pracodawcę do wydania regulaminu wynagrodzenia wtedy, gdy zatrudnia co najmniej 50 pracowników i nie jest objęty układem zbiorowym pracy ponadzakładowym lub zakładowym (art. 77² § 2 k.p.).

W k.p. nie występuje legalna definicja pojęcia „godziwego wynagrodzenia”. Chcąc ustalić znaczenie tegoż pojęcia należy odwołać się do aktów międzynarodowych. W myśl art. 4 Europejskiej Karty Społecznej⁵ zasada godziwego wynagrodzenia streszcza się m.in. w tym, że pracownik powinien mieć zapewnione:

- a) godziwy poziom życia z rodziną,
- b) zwiększone wynagrodzenie za godziny nadliczbowe,
- c) jednakowe wynagrodzenie za pracę jednakowej wartości,
- d) zezwolenie na dokonywanie potrąceń z wynagrodzenia za pracę w warunkach

przewidzianych normami ustawowymi lub postanowieniami układowymi, oraz e) rozsądny okres wypowiedzenia przy rozwiązaniu stosunku pracy.

W dniu 16 czerwca 1997 r. Polska ratyfikowała Europejską Kartę Społeczną. Niestety nie usankcjonowała zapisu dotyczącego kwestii, iż zasada godziwego wynagrodzenia powinna zapewniać pracownikowi godziwy poziom życia z rodziną. Europejska Karta Społeczna za godziwe uznaje wynagrodzenie stanowiące ok. 68% przeciętnego wynagrodzenia w danym kraju.

Realizacja prawa do godziwego wynagrodzenia zależy od sytuacji gospodarczej i społecznej kraju. Przy określaniu jego wysokości można wziąć pod uwagę: okres zatrudnienia, efektywność pracownika, czy posiadane przez niego kompetencje. Brak definicji legalnej godziwego wynagrodzenia powoduje, że pojęcie to jest różnie interpretowane. W kwestii tej wypowiadały się również sądy. W wyroku Sądu Najwyższego z 25 sierpnia 2010 r. wskazano, iż: „zgodnie z art. 13 k.p., pracownik ma prawo do godziwego wynagrodzenia za pracę. Godzi-

we wynagrodzenie za pracę to wynagrodzenie odpowiednie, właściwe, słuszne, rzetelne, uczciwe”⁶.

5. Podsumowanie

Zagadnienie wynagrodzenia za pracę oczywiście można badać w znacznie szerszym zakresie. Na przykład z perspektywy minimalnego wynagrodzenia i kryteriów decydujących o jego wzroście, w kontekście godziwego wynagradzania czy nawet metod i systemów wynagradzania. Wynagrodzenie jako element stosunku pracy jest instytucją o wysokim poziomie złożoności. Całościowa analiza wymagałaby odniesienia go do innych instytucji prawa pracy, w szczególności czasu pracy. Jedno jest pewne, iż Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁷ reguluje kwestię wynagrodzenia za pracę. Ustanawia ona prawo do minimalnego wynagrodzenia. Najwięcej wątpliwości budzi jednak odczytanie istoty godziwego wynagrodzenia. Na końcu warto wskazać, iż nie należy traktować na równi pojęcia wynagrodzenia minimalnego i godziwego. Relacja tych dwóch instytucji w polskim systemie prawnym jeszcze długo będzie stanowić obiekt konfliktów interpretacyjnych.

5 Dz.U. 1999 nr 8 poz. 67.

6 Sygn. akt II PK 50/10.

7 Dz.U. Nr 78 poz. 483.

Summary

Dr Maciej Chakowski, Przemysław Ciszek, Gabriel Vilkas

Legal nature of remuneration for work

The remuneration is an obligatory benefit for each employment relationship, which results from art. 22 of the Act of 26 June 1974, the Labor Code (hereinafter referred to as: k.p.). It is also one of the basic obligations of the employer. However, the absence of an unequivocal reference to remuneration in the content of the employment contract does not invalidate that contract. It should be noted that the element of remuneration for work is not an essentialia negotii of the employment relationship. This study aims to present the meaning and function of remuneration for work in an employment relationship.



V Kongres Prawa Pracy 2019/2020

17-18.10.2019
Warszawa



ZAPRASZAMY PAŃSTWA NA KONGRES
POŚWIĘCONY PRZEGLĄDOWI AKTUALNYCH
REGULACJI ORAZ PLANOWANYCH ZMIAN
PRZEPISÓW Z ZAKRESU PRAWA PRACY

UDZIAŁ W WYDARZENIU STANOWI DOSKONAŁĄ
OKAZJĘ DO UZUPEŁNIENIA WIEDZY
O AKTUALNY STAN PRAWNY.

KONTAKT

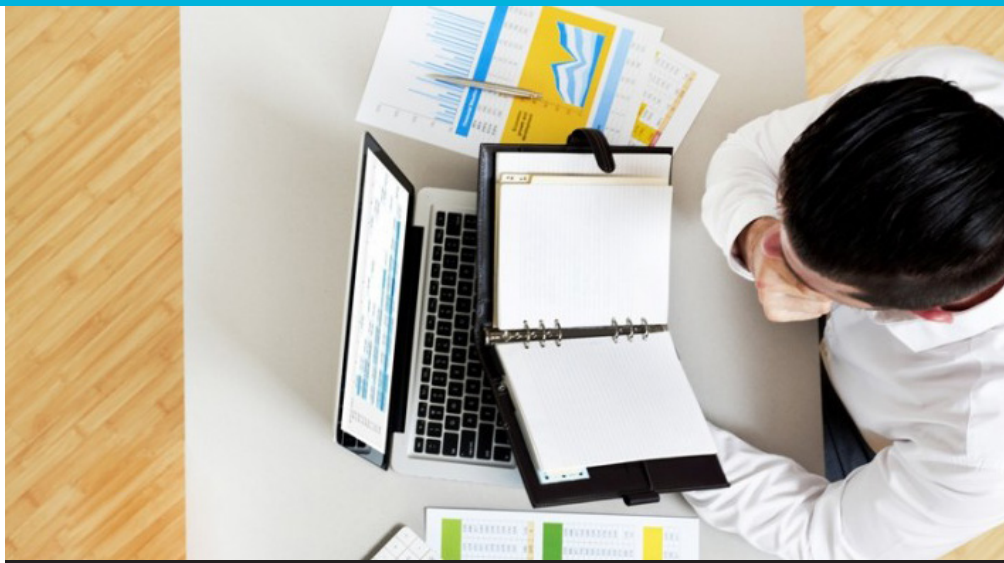
WWW.RBAKADEMIA.PL

WWW.KONFERENCJAPRAWAPRACY.PL

CENY PROMOCYJNE

1590 ZŁ NETTO + VAT DLA DWÓCH I WIĘCEJ OSÓB Z JEDNEJ FIRMY

1390 ZŁ NETTO + VAT DLA STAŁYCH KLIENTÓW RUSSELL BEDFORD



Damian Kuszewski

Autor jest absolwentem Szkoły Głównej Handlowej na kierunku Finanse i Rachunkowość, a obecnie studentem Wydziału Prawa na SWPS. Od 2018 r. związany z Russell Bedford Poland. Przedmiotem jego zainteresowań zawodowych jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki dochodowe.

Słowa kluczowe: rachunkowość, Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”, zdolności produkcyjne, koszty, zapasy, MSR 2 „Zapasy”, wyroby gotowe, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

KRAJOWY STANDARD RACHUNKOWOŚCI NR 13 – ANALIZA I PREZENTACJA ZAGADNIEŃ DOTYCZĄCYCH KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTU

W dniu 16 kwietnia 2019 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął uchwałę w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”¹ (dalej: KSR nr 13). Poruszana w nim tematyka jest skomplikowana i bardzo zróżnicowana w praktyce rachunkowej podmiotów prowadzących działalność, w ramach której powstają zapasy produktów, wyrobów gotowych zdalnych do sprzedaży i półproduktów. Dlatego też ma on w swoim założeniu stanowić pomoc dla działów księgowości tych jednostek. Standard ten będzie miał zastosowanie wobec sprawozdań finansowych za 2019 r., zatem podlega wykorzystaniu dla celów rachunkowości już w bieżącym roku. Przedmiotem niniejszego opracowania jest przybliżenie zawartych w KSR nr 13 zagadnień oraz wskazanie ich wpływu na rachunkowość przedsiębiorstw.

1. Wprowadzenie

Podstawy do określenia zasad rachunkowości stosowanych przez międzynarodowe podmioty uchwała Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości² pod postacią odpowiednich zaleceń i ich interpretacji. Te Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (dalej: MSR) w swoim założeniu mają zapewnić bezpośrednią porównywalność sprawozdań fi-

nansowych spółek funkcjonujących w różnych krajach. Jest to ważne szczególnie w dobie globalizmu i otwartego rynku kapitałowego, na którym inwestorzy odgrywają coraz bardziej istotną rolę, inwestując i oceniając wartość spółek na podstawie publikowanych przez nie sprawozdań finansowych. Obowiązek stosowania MSR dotyczy na przykład wszystkich spółek giełdowych Unii Europejskiej³.

1 Uchwała w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” zapadła 16 kwietnia 2019 r. na 5. posiedzeniu Komitetu Standardów Rachunkowości X kadencji. Komunikat ministra finansów z 15 maja 2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 został ogłoszony 22 maja 2019 r. w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, poz. 60. Treść KSR nr 13: <https://www.gov.pl/attachment/5761f089-bda5-4a79-9d16-f27b204ce989>.

2 IASB – International Accounting Standards Board.

3 Rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości (Dz.U. UE L 243, s. 1 z późn. zm.).

W Polsce podstawowym źródłem prawa rachunkowego jest ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴ (dalej: u.o.r.). Dopiero w przypadku braku regulacji danego obszaru jednostki mogą stosować odpowiedni KSR, a przy braku takowego dozwolone jest wsparcie się standardami międzynarodowymi⁵. Pomimo podejmowanych prób wprowadzenia rozwiązań opartych o międzynarodowe standardy, u.o.r. nadal zawiera ogólne zasady różniące się od MSR. Próby uszczegółowienia pewnych obszarów i przybliżenia ich do rozwiązań ustanawianych w MSR osiągnęte są właśnie poprzez wprowadzanie Krajowych Standardów Rachunkowości (dalej: KSR). Krajowe Standardy Rachunkowości pełnią funkcję przepisów o charakterze fakultatywnym i uzupełniającym, ich celem jest pomoc jednostkom w prawidłowym stosowaniu u.o.r. Są one ustanawiane przez Komitet Standardów Rachunkowości i w dużej mierze pozostają spójne ze swoimi międzynarodowymi odpowiednikami. Można je więc określić jako łącznik między polską ustawą o rachunkowości, a MSR.

Niedawno opublikowany KSR nr 13 zawiera w głównej mierze wyjaśnienia dotyczące:

- ustalania kosztu wytworzenia wyrobów gotowych, półproduktów i produktów w toku,
- ustalania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- wyceny produktów na dzień początkowego ujęcia i na dzień bilansowy,
- prezentacji i ujawniania informacji o kosztach wytworzenia produktów i kosztach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w sprawozdaniu finansowym.

Analizowany Standard odpowiada zatem swoim zakresem MSR 2 „Zapasy” oraz przepisom stosowanym do ustalania kosztu wytworzenia jako podstawy wyceny produktów, zawartym w u.o.r.⁶. Nie wchodzi zaś w ten zakres zagadnienia wyceny, ujęcia, prezentacji i ujawnień dotyczących produktów produkcji roślinnej i zwierzęcej oraz usług krótkoterminowych, przy których z reguły nie występują zapasy, i usług długoterminowych objętych innymi standardami, jak również zagadnienia stosowania przepisów podatkowych. Warto również podkreślić, że wprowadzenie Standardu nr 13 uchyla jednocześnie uchwałę nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z 16 stycznia 2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska „Ustalanie kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów”⁷.

Jak wynika z poniższej analizy, jednoznaczne zapisy w KSR nr 13, wprowadzające określone definicje, sposoby doboru metod podziału kosztów, alokacji kosztów czy wyliczania zdolności produkcyjnych niewątpliwie ograniczą wątpliwości w kwestii sposobu zaliczania pośrednich kosztów na poczet kosztów wytworzenia produktu. Dodatkowo rozbudowane przykłady oraz opisy poszczególnych etapów wyznaczania kosztu wytworzenia stanowią idealne narzędzie porównawcze przy planowaniu faktycznego podziału kosztów.

2. Ogólne zasady wyceny produktów

Zagadnienie wyceny zapasu produktów i związane z nim pojęcie kosztu wytworzenia uregulowane jest w art. 28 ust. 3 u.o.r. Podstawą wyceny wyprodukowanych w przedsiębiorstwie produktów jest koszt ich wytworzenia, co właściwie nie podlega jakimkolwiek większym wątpliwo-

ściom⁸. Zgodnie z ustawą na koszty wytworzenia składają się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadniona część kosztów pośrednich. Pierwsza z części składowych również nie budzi zastrzeżeń. Rozumie się przez to wartość bezpośrednich materiałów zużytych w produkcji, koszty robocizny, wynagrodzenia i świadczenia przeznaczone na pracowników bezpośrednio produkcyjnych, usługi obce wykonane w związku z produkcją i tym podobne.

Większe wątpliwości budzi pojęcie „uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu”⁹. Koszty pośrednie produkcji to bowiem koszty, których nie można przypisać bezpośrednio do samego produktu, gdyż są one wspólne dla różnych produktów.

Generalnie koszty pośrednie produkcji można podzielić na zmienne (np. koszty zużycia materiałów i energii oraz paliwa i narzędzi pobranych na potrzeby komórki wytwórczej albo koszty usług telefonicznych) i stałe pośrednie koszty produkcji (np. amortyzacja urządzeń według stawki liniowej, czynsz najmu hali produkcyjnej, leasing maszyn albo ubezpieczenia majątkowe sprzętu produkcyjnego). Zmienne pośrednie koszty produkcji charakteryzują się tym, że ich wartość zmienia się wraz ze wzrostem produkcji, co do zasady w sposób liniowy. Stałe pośrednie koszty produkcji to natomiast koszty ponoszone niezależnie od wielkości produkcji. Ustawa o rachunkowości nie definiuje bezpośrednio, w jaki sposób należy alokować te koszty pośrednie do kosztu wytworzenia, żeby uzyskać ich uzasadnioną część. Stanowi jedynie ogólny sposób, w jaki można je wyliczyć: „Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania pro-

4 T.j. Dz.U. 2019 poz. 351.

5 Art. 10 ust. 3 u.o.r.

6 Stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 6, ust. 3, 4, 4a, 11, art. 30 ust. 4 i 5, art. 34 ust. 1 pkt 2, ust. 2, 4, 5 i art. 34b u.o.r.

7 Dz.Urz. MF 2007 Nr 2 poz. 11.

8 Aczkolwiek koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto możliwej do osiągnięcia, jeżeli mówimy o momencie wyceny bilansowej. Por. art. 28 ust. 1 pkt 6 u.o.r.

9 Art. 28 ust. 3 u.o.r.

duktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych¹⁰. Samo ustalenie zdolności produkcyjnych może stanowić niemałe wyzwanie w praktyce.

Podkreślić zaś należy, że ustawa zabrania zaliczania do kosztów wytworzenia produktów kosztów:

- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakim znajduje się na moment sprzedaży,
- magazynowania i przechowywania, jeżeli nie jest to niezbędny element procesu produkcji¹¹,
- kosztów sprzedaży, w tym marketingu, reklamy, promocji,
- strat produkcyjnych¹²,
- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (co zostanie rozwinięte w dalszej części artykułu).

KSR nr 13 stanowić ma pomoc przy określaniu zasad (polityki) rachunkowości stosowanych do ustalenia kosztu wytworzenia przez przedsiębiorstwa, poprzez doprecyzowanie określeń zawartych w ustawie, jak również jednoznaczne określenie istotnych definicji potrzebnych do wyliczenia kosztów wytworzenia.

3. Obiekt kosztów

W celu poprawnego ustalenia kosztu wytworzenia produktu należy dobrać odpowiednie części składowe do kalkulacji, nie zawsze bowiem jest uzasadnione kierowanie się w tym względzie ilością

wyprodukowanego produktu. KSR nr 13 posiłkuje się w tym miejscu określeniem „Obiekt kosztów”, definiując go jako: „dowolny przedmiot lub podmiot odniesienia lub grupowania lub kalkulacji kosztów, wyodrębniony według określonych przez przedsiębiorstwo kryteriów w dostosowaniu do potrzeb zewnętrznych (sprawozdań finansowych) i wewnętrznych (zarządczych). Obiektem kosztów mogą być w szczególności produkty lub ich grupy, miejsca powstawania kosztów, funkcje (czynności), odbiorcy itp.”¹³.

Zarówno dobór, jak też ilość obiektów kosztów zależy w głównej mierze od sposobu i charakteru przeprowadzanej produkcji oraz przebiegu procesu przetwarzania. Im bardziej złożony jest ten proces, tym większą ilość różnorodnych obiektów kosztów należy wyodrębnić. Dotyczyć to może nie tylko poszczególnych rodzajów produkowanego asortymentu, ale także różnych faz produkcji.

W takim przypadku dodatkowo istotne jest także wydzielenie miejsca powstawania kosztów. Jest to pojęcie niewystępujące w u.o.r., KSR nr 13 definiuje je zatem następująco: „Miejsce powstawania kosztów – wydzielony organizacyjnie lub umownie obszar aktywności przedsiębiorstwa (np. zakład, wydział, gniazdo lub centrum produkcyjne, grupa maszyn lub pojedyncza maszyna, linia produkcyjna, brygada, stanowisko pracy ręcznej), którego koszty stanowią wyodrębniony obiekt kosztów”¹⁴.

Koszty pośrednie gromadzi się według wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi są miejsca powstawania kosztów. Zamieszczone w KSR nr 13 przykłady ja-

sno obrazują różne rodzaje prowadzonej działalności produkcyjnej oraz sposób wydzielania obiektów kosztów, umożliwiający dalszą alokację kosztów.

4. Koszt wytworzenia przy produkcji sprzężonej

Część KSR nr 13, dotycząca zakresu kosztów wytworzenia i jego elementów, to właściwie bardziej precyzyjne opisy zawartych w ustawie przepisów, z wyszczególnieniem charakterystycznych cech oraz przykładów kosztów bezpośrednich i pośrednich, kosztów wyłączonych z zaliczania ich do kosztów wytworzenia czy głównych rodzajów miejsc powstawania kosztów pośrednich produkcji; nie ma zatem podstawy, aby się w tej analizie ponownie nad tą sprawą rozwodzić.

Ciekawym zagadnieniem jest jednak podnoszona kwestia ustalania kosztu wytworzenia dla produkcji sprzężonej (łącznej, skojarzonej), kiedy to z jednego wsadu produkcyjnego poddanego jednolitej operacji technologicznej przymusowo uzyskuje się dwa lub więcej produktów o różnych właściwościach¹⁵, jak np. przy produkcji mąki, gdzie produktem ubocznym są otręby, albo smoła jako produkt uboczny produkcji koksu. Uzyskane w trakcie produkcji sprzężonej wyroby dzielimy na produkt główny, uboczny oraz odpad produkcyjny¹⁶. Kalkulacja kosztu w takim przypadku polega na pewnym doszacowaniu, podzielonym na dwa etapy. W pierwszej fazie należy wycenić produkty uboczne w myśl art. 28 ust. 3 u.o.r., czyli według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto, ze sprzedaży¹⁷. Wybierana jest

10 Tamże.

11 Jako niezbędny element procesu produkcji można przykładowo określić leżakowanie serów pleśniowych albo wina.

12 KSR nr 13 dodatkowo wspomaga tę definicję, rozumiejąc ją jako straty produkcyjne przekraczające normalne ryzyko produkcyjne, w tym spowodowane powstaniem braków nienaprawialnych i kosztów naprawy braków.

13 KSR nr 13 pkt 3.5.

14 KSR nr 13 pkt 3.4.

15 KSR nr 13 pkt 6.6.

16 Tamże.

metoda ceny sprzedaży netto, ponieważ nie jest się w stanie oszacować wyceny na podstawie kosztu wytworzenia. Przy ustalaniu przeciętnie osiąganego zysku brutto ze sprzedaży uwzględnia się rentowność ogółu produktów (głównych i ubocznych) uzyskanych w efekcie danego procesu. Następnie koszty wytworzenia całej produkcji należy powiększyć o ewentualną wysokość kosztów utylizacji odpadów i pomniejszyć o wcześniej wyliczoną wartość kosztu wytworzenia produkcji ubocznej¹⁸. Przy wystąpieniu kilku produktów głównych, koszt ich wytworzenia ustala się przy pomocy kalkulacji podziałowej ze współczynnikami. Sporządza się ją poprzez ustalenie następujących danych:

- ilości wyrobów wyprodukowanych w ciągu okresu sprawozdawczego,
- współczynnika przeliczeniowego dla każdego wyrobu – można go określić m.in. na podstawie właściwości fizycznych lub chemicznych produktów bądź ich ceny sprzedaży¹⁹,

- łącznej liczby jednostek przeliczeniowych, którą ustala się mnożąc rzeczywiste ilości poszczególnych rodzajów wyrobów przez odpowiadające im współczynniki,
- sumy poniesionych kosztów produkcji w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych – w tym wypadku byłaby to wartość produkcji głównej, podwyższona o koszty utylizacji odpadów i pomniejszona o koszty produkcji ubocznej,
- kosztu wytworzenia jednostki przeliczeniowej, który otrzymuje się z podzielenia sumy poniesionych kosztów produkcji przez łączną liczbę jednostek przeliczeniowych,
- jednostkowego kosztu wytworzenia wyrobów, które ustala się w rezultacie pomnożenia kosztu wytworzenia jednostki przeliczeniowej przez współczynnik kalkulowanego wyrobu²⁰.

Ustalone w ten sposób koszty można następnie bez przeszkód podwyższyć o koszty dotyczące oddzielnie każdego produktu, np. uszlachetniania.

5. Alokacja kosztów pośrednich

Jak zostało to już wcześniej podkreślone, koszty pośrednie dzielą się na zmienne oraz stałe. W praktyce ich podział nie jest jednak tak jednoznaczny, co jest tym bardziej istotne, że wszystkie zmienne koszty pochodne są wliczane do kosztu wytworzenia, a przy kosztach stałych zalicza się jedynie ich uzasadnioną część. Dodatkowo wiele kosztów pośrednich ma charakter mieszany, zawierając w sobie zarówno część zmienną, jak i stałą. Dlatego istotne jest, aby w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa jasno wyróżnić, jakie koszty pośrednie uznaje się za stałe, a jakie za zmienne. Dokonuje się tego poprzez zastosowanie odpowiedniej metody podziału. W poniższej tabeli zaprezentowano metody wyszczególnione w KSR nr 13²¹.

Tabela 1. Charakterystyka metod podziału kosztów na zmienne i stałe

Metoda księgowa	Metoda ekspercka	Metody matematyczno-statystyczne
Polega na obserwacji zachowania się poszczególnych składników pośrednich produkcji w kolejnych okresach, pod wpływem zmian rozmiarów działalności w tychże okresach. Metoda księgowa jest obciążona dużym błędem szacunku z uwagi na subiektywizm kwalifikowania kosztów.	Polega na subiektywnym podziale składowych kosztów pośrednich produkcji na zmienne i stałe przez doświadczonych osoby, przy uwzględnieniu zależności przyczynowo-skutkowej, wyników obserwacji itp.	Opierają się na założeniu, że koszty całkowite są zależne liniowo od czynnika zmienności kosztów. W ramach tych metod wyróżnia się m.in. metodę dwóch punktów, metodę wizualną, analizę regresji liniowej.

Źródło: KSR nr 13 Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów

17 Jeżeli jest to produkt w toku, to należy również uwzględnić stopień jego przetworzenia.

18 KSR nr 13 pkt 6.6.

19 Tamże.

20 M. Gmytrasiewicz, *Kalkulacja podziałowa współczynnikowa*. [w:] *Encyklopedia rachunkowości*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.

21 Por. KSR nr 13 pkt. 7.4.-7.7.

W miarę rozwoju nowych technik i technologii produkcji rośnie poziom skomplikowania alokacji kosztów pośrednich do kosztu wytworzenia produktów. Wzrasta również bezwzględna wysokość tych kosztów. Sprawia to, że dobór odpowiedniego sposobu alokacji staje się coraz istotniejszym elementem poprawnej kalkulacji kosztów. Stworzenie przejrzystej i jednocześnie precyzyjnej polityki rachunkowości odnośnie do takiej kalkulacji poprzez podział tych kosztów na miejsca pracy i zastosowanie zgodnych z rzeczywistością kluczy rozliczeniowych²² może przesądzić o rentowności danego produktu. Dlatego też w KSR nr 13 przywiązuje się dużą wagę do dokładnego opisu sposobów wydzielania miejsc powstawania kosztów, wskazując na determinanty takiego podziału, jak rodzaj i typ produkcji, jej struktura, organizacja, wielkość przedsiębiorstwa itp. Zamieszcza się również wskazówki dotyczące sposobu podziału miejsc powstawania kosztów w zależności od tego, czy produkcja ma charakter jednostkowy, małoseryjny, wielkoseryjny czy też masowy.

Warto jednak zauważyć, że zawarte w omawianym standardzie przykłady mają charakter otwarty i w żaden sposób nie ograniczają innych sposobów wyznaczania odpowiedniej kalkulacji kosztów wytworzenia produktu. Stanowią jedynie wsparcie dla podmiotów, które będą planowały wypracowanie odpowiedniej polityki odnośnie do kalkulacji kosztów wytworzenia.

W KSR nr 13 wskazuje się, że najprostszym ze sposobów rozliczania kosztów pośrednich jest uznanie całego przedsiębiorstwa za jedno miejsce powstania kosztów. Jest to oczywiście bardzo ograniczona forma i przydatna tylko w niektórych rodzajach produkcji masowej i wielkoseryjnej, gdzie

do wytwarzania kilku produktów w procesie produkcyjnym stosuje się te same maszyny, urządzenia i stanowiska pracy²³.

Przykład 1

Przedsiębiorstwo „Stonoga” wytwarza trzy typy soków jabłkowych A, B i C, które w tym przykładzie stanowią będą przedmioty kalkulacji. Ich czas obróbki w kolejnych fazach jest zbliżony, a całość produkcji zamyka się w dwóch fazach. W maju 201X r. poniesiono koszty pośrednie produkcji w wysokości 450 000 zł, w tym w pierwszej fazie wyniosły 200 000 zł, a w drugiej 250 000 zł. Dodatkowo na każdy z wyrobów zużyto następującą wartość materiałów bezpośrednich: A – 50 000 zł, B – 60 000 zł, C – 40 000 zł. Zgodnie z polityką rachunkowości przedsiębiorstwa koszty pośrednie produkcji rozlicza się wspólnym kluczem w stosunku do wagi zużytych surowców, którą to wielkość charakteryzują koszty materiałów bezpośrednich. Wskaźnik narzutu przybiera zatem wartość: $500\,000/150\,000 = 3$ zł kosztów pośrednich produkcji materiałów bezpośrednich. Rozliczenie kosztów pośrednich produkcji na poszczególne wyroby przedstawia się zaś następująco: wyrób A - $50\,000\text{ zł} \times 3 = 150\,000\text{ zł}$, wyrób B - $60\,000\text{ zł} \times 3 = 180\,000\text{ zł}$, wyrób C - $40\,000\text{ zł} \times 3 = 120\,000\text{ zł}$. Po zsumowaniu tych kosztów pośrednich z kosztami bezpośrednimi otrzymamy koszt wytworzenia każdego z wyrobów.

Oczywiście jest to przykład bardzo uproszczony, zakładający pełne wykorzystanie normalnych zdolności produkcyjnych i ograniczający wiele zmiennych naturalnie występujących w przedsiębiorstwie produkcyjnym. Pozwala jednak wyjaśnić podstawy oraz istotność doboru odpowiedniego klucza rozliczeniowego. Gdyby sytuacja z przykładu była bardziej skomplikowana,

trzeba byłoby odpowiednio go dostosować. Rozpatrzmy przypadek, w którym produkcja każdego z wyrobów w poszczególnych fazach jest istotnie różna. Zamiast stosować wtedy jednolity klucz rozliczeniowy, należałoby uwzględnić bardziej czas pracy maszyn lub pracowników w poszczególnych fazach, jak w poniższym przykładzie.

Przykład 2

Przedsiębiorstwo „Stonoga” rozwinęło swoją produkcję i poprawiło jakość produkowanych wyrobów poprzez wymianę technologii produkcji. Spowodowało to, że w obu fazach eksploatacja maszyn istotnie się różniła. W sierpniu 201X r. przedsiębiorstwo poniosło podobne koszty produkcji w poszczególnych fazach: faza pierwsza - 200 000 zł, a faza druga - 250 000 zł. Koszty zużytych materiałów bezpośrednich również nie uległy zmianie i wyniosły dla wyrobu A 50 000 zł, zaś dla wyrobu B 60 000 zł i dla wyrobu C 40 000 zł. Całkowity czas pracy maszyn w sierpniu tego roku w kolejnych fazach wyniósł po 100 maszynogodzin (MG), co dało łącznie wartość 200 MG. Zmieniając politykę rachunkowości założono, że efektywniejszym kluczem rozliczeniowym będzie rozliczanie oddzielnie dla każdej fazy w stosunku do liczby MG. Stawka wyniesie zatem w fazie pierwszej $200\,000\text{ zł}/100 = 2\,000\text{ zł}/\text{MG}$, a w fazie drugiej $250\,000\text{ zł}/100\text{ MG} = 2\,500\text{ zł}/\text{MG}$. Jeżeli czas pracy maszyn wyniósł – przy wyrobie A – w fazie pierwszej 20 MG, a w fazie drugiej 10 MG, wyrób ten zostanie obciążony kosztami pośrednimi produkcji w wysokości $40\,000\text{ zł} (20 \times 2\,000)$ w fazie pierwszej oraz $25\,000\text{ zł} (10 \times 2\,500)$ w fazie drugiej. Dałoby to koszt całkowity wytworzenia wyrobu A w wysokości: $50\,000\text{ zł} + 40\,000\text{ zł} + 25\,000\text{ zł} = 115\,000\text{ zł}$. Podobne kalkulacje należałoby wykonać dla pozostałych wyrobów.

²² Klucz rozliczeniowy kosztów pośrednich produkcji – wielkość (miara) pozwalająca przy uwzględnieniu związków przyczynowo-skutkowych w sposób racjonalny przypisać koszty pośrednie produkcji do przedmiotów produkcji (produktów), miejsc powstawania kosztów lub innych obiektów kosztów; KSR nr 13, pkt 3.3.
²³ Por. KSR nr 13 pkt 8.7.

W powyższych przykładach przyjmuje się założenie stosowania stawek rzeczywistych pośrednich kosztów produkcji, zarówno zmiennych, jak i stałych, co wiąże się oczywiście z koniecznością ewidencji faktycznie poniesionych kosztów produkcji w takim podziale. Nie jest to jednak obowiązek, gdyż KSR nr 13 daje możliwość stosowania planowanych stawek pośrednich kosztów produkcji, wynikających np. z budżetów lub innych narzędzi planowania kosztów.

Nienaruszalne pozostaje jednak założenie normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych w tym okresie. Jest to o tyle proste, że wiele kosztów stałych opartych jest na długookresowych umowach (np. za media, czynsz; wynagrodzenie pracowników zatrudnionych na etatach, leasing maszyn), które utrzymują się na względnie stałym poziomie.

6. Zdolności produkcyjne a wycena produktów

Jak już było podkreślane w tej analizie, w u.o.r. wskazuje się, że tylko ta część pośrednich kosztów stałych produkcji odpowiadająca poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych może zostać zaliczona do kosztu wytworzenia produktu. Naturalnie nie zawsze produkcja osiąga taki poziom, co określane jest jako niewykorzystane zdolności produkcyjne. W KSR nr 13 podane są wskazówki, w jaki sposób należy wykluczyć koszty związane z niewykorzystaniem zdolności produkcyjnych przy wyliczaniu kosztu wytworzenia produktu.

Zgodnie z prezentowaną w tym standardzie definicją, zdolność produkcyjna to „wielkość produkcji możliwa do wytworzenia w jednostce czasu (miesiącu, kwartale, roku, przy pracy na jedną, dwie, trzy zmiany) za pomocą posiada-

nego przez przedsiębiorstwo potencjału wytwórczego (maszyn i urządzeń – ich liczby, rodzaju, wydajności, stopnia zużycia oraz efektywnych warunków techniczno-organizacyjnych produkcji, takich jak: technologia produkcji, kwalifikacje, doświadczenie i wiedza pracowników, jakość, pracowitość i złożoność produkowanych wyrobów)”²⁴. Wyróżniamy trzy rodzaje zdolności produkcyjnych:

- teoretyczne – jest to maksymalna, możliwa do uzyskania wielkość produkcji przy założeniu pełnego wykorzystania czasu pracy i warunków techniczno-organizacyjnych, wynikająca z technicznego, określonego przez projektantów lub producentów potencjału wytwórczego maszyn lub urządzeń produkcyjnych. Innymi słowy jest to maksymalna, fizycznie możliwa wielkość produkcji, przy założeniu nieprzerwanej pracy,
- normalne zdolności produkcyjne – to uzyskiwane przeciętnie, zgodnie z oczekiwaniami, w typowych warunkach, wielkości produkcji w danym okresie. Zakłada się przy tym istnienie czynników ograniczających możliwość pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnej z uwagi np. na liczbę dni w pracy, system pracy albo czas przeprowadzania planowanych konserwacji, remontów lub ulepszeń. Wylicza się ją poprzez odniesienie do czynników ograniczających możliwość pełnego wykorzystania teoretycznej zdolności produkcyjnej maszyn i urządzeń,
- rzeczywiście wykorzystane w danym okresie zdolności produkcyjne²⁵. Tej samej jednostki pomiaru należy użyć do wszystkich rodzajów zdolności produkcyjnych. Wykorzystując zaś te rodzaje, można określić wartość

niewykorzystanych zdolności produkcyjnych jako różnicę pomiędzy normalnymi, a rzeczywistymi zdolnościami produkcyjnymi.

KSR nr 13 zawiera wiele wskazań, jaką jednostkę pomiaru powinny stosować przedsiębiorstwa w zależności od charakteru produkcji, np. przedsiębiorstwa o produkcji masowej i mało zróżnicowanym asortymencie wyrobów powinny wyrażać ją ilością produktów wytworzonych w jednostce czasu, natomiast takie same przedsiębiorstwa, ale o zróżnicowanym asortymencie będą wyrażać zdolność produkcyjną w jednostkach przeliczeniowych sprowadzających różny asortyment produktów do wspólnej miary, jak choćby poprzez zastosowanie maszynogodzin²⁶. Podobnie jak w przypadku miejsca powstawania kosztów i klucza rozliczeniowego kosztów, zdolność produkcyjna może być ustalana dla całego przedsiębiorstwa lub jego mniejszych składowych, takich jak np. wydziały, linie produkcyjne, brygady pracownicze, pomieszczenia etc. Jako że ustalenie zdolności produkcyjnych może wywołać sporą trudność w praktyce, powinno być ono dokonywane przez komórki merytorycznie odpowiedzialne za poszczególne obszary realizacji działalności produkcyjnej. „Jednostka, definiując stosowane przez nią miary potencjału, sposobu pomiaru potencjału normalnego i potencjału rzeczywiście wykorzystywanego oraz osoby odpowiedzialne za ich bieżący pomiar, ma możliwość spełnienia wymogów ustawy w obrębie wykorzystywanych zasad kalkulacji kosztu wytworzenia”²⁷. Podmiot, w celu dokonania dokładnego pomiaru, powinien w sposób ciągły dokumentować normalny poziom swoich zdolności produkcyjnych i prowadzić ewidencję ich wykorzystania.

W celu obliczenia kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych należy

²⁴ KSR nr 13 pkt 3.18.

²⁵ Por. KSR nr 13 pkt. 9.3-9.6.

²⁶ KSR nr 13 pkt. 9.7-9.8.

²⁷ E. Walińska i in., Art. 28. [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. V. Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2018.

najpierw posiadać informacje o wartości normalnego poziomu zdolności produkcyjnych. Przy jej pomocy wylicza się stawkę stałych pośrednich kosztów produkcji dla jednostki przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Następnie określone są rzeczywiście wykorzystane zdolności produkcyjne w okresie i na tej podstawie wyliczana różnica, która będzie stanowić niewykorzystane zdolności produkcyjne. Liczbę jednostek niewykorzystanych zdolności produkcyjnych mnoży się następnie przez stawkę stałych pośrednich kosztów produkcji przypadających na jednostkę i tak ustaloną kwotę przenosi na koszty sprzedanej produkcji, zmniejszając jednocześnie pośrednie koszty produkcji okresu²⁸.

Przykład 3

Normalne zdolności produkcyjne centrum produkcyjnego B w przedsiębiorstwie „Stonoga” wynoszą 450 godzin miesięcznie. W październiku roku 201X produkcja w tym centrum została wykonana w ciągu jedynie 400 godzin. Odejmując od normalnych miesięcznych zdolności produkcyjnych rzeczywiste wykorzystanie centrum B w tym miesiącu uzyska się wielkość niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, wynoszącą 50 godzin. Miesięczne planowane stałe koszty pośrednie wyniosły w październiku 900 000 zł, zaś faktycznie poniesione stałe koszty pośrednie produkcji tylko 600 000 zł. Należy zatem wyliczyć koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych na podstawie planowanych stałych kosztów pośrednich produkcji. Ich stawka na jedną godzinę wyniesie 2 000 zł (900 000 zł/450 godzin). Koszt niewykorzystanych

zdolności produkcyjnych dla centrum B wyniósł zatem w październiku 100 000 zł.

Ważne podkreślenia jest również to, że w okresie wyższego niż normalny poziom produkcji, odpowiednio zmniejsza się stałe pośrednie koszty produkcji przypisane do jednostki miary. Uniemożliwia to wycenę zapasów produktów powyżej ich rzeczywistego kosztu wytworzenia.

Ostatecznie zaś wszystkie czynniki wpływające na koszt wytworzenia produktów, czyli koszty bezpośrednie, pośrednie zmienne i uzasadniona część pośrednich kosztów stałych po uwzględnieniu niewykorzystanego potencjału produkcji, stanowią wartość wyceny danego wyrobu. W sekcji X KSR nr 13 zostały wymienione poszczególne etapy ustalania kosztu wytworzenia produktu w przypadkach:

- gdy produktowi przypisuje się koszty bezpośrednie w wysokości rzeczywiście poniesionej oraz koszty pośrednie produkcji w wysokości planowanej, przy uwzględnieniu niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych,
- gdy przypisuje się produktom koszty bezpośrednie i pośrednie produkcji w wysokości planowanej, przy uwzględnieniu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- gdy ustala się normalne zdolności produkcyjne dla poszczególnych zasobów generujących koszty stałe.

Standard zawiera dodatkowe załączniki z dokładną prezentacją poszczególnych etapów na przykładach liczbowych.

7. Uproszczenia przy ustalaniu kosztu wytworzenia

Ważnym elementem odróżniającym KSR nr 13 od MSR nr 2 jest możliwość zastosowania uproszczeń w wyliczeniu kosztów wytworzenia produktów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości, jednostki spełniające określone warunki mogą doliczać koszty pośrednie niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Są to jednostki, które nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących wielkości:

- 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 51 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty oraz nie są jednocześnie jednostkami wymienionymi w art. 3 ust. 1e pkt. 1-6²⁹. Ważne jest jednak również, aby nie wywierało to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Należy przy tym kierować się zasadą wyważenia kosztów i korzyści z uwzględnieniem wielu czynników, takich jak np. zmienność stanu produktów w roku.

Uproszczenie to pozwala na zachowanie kalkulacji rzeczywistych kosztów pośrednich produkcji w taki sposób, jakby to były normalne koszty produkcji, nie ma zatem obowiązku odliczenia niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Jest to roz-

28 KSR nr 13 pkt. 9.17.

29 Art. 28 ust. 4a u.o.r.

wiązanie specyficzne dla polskiego rynku i nie występuje ono w międzynarodowych standardach.

8. Podsumowanie

Podstawowym zadaniem KSR-ów jest uzupełnienie luk, jakie pojawiają się w przepisach rachunkowych, spowodowanych zbyt dużym uogólnieniem przepisów ustawy. KSR nr 13 nie wprowadza niczego rewolucyjnego do sposobów wyceny produktów, gdyż teoria rachun-

kowości opracowała je w toku praktyki. Pojawienie się jednak jednoznacznych zapisów wprowadzających określone definicje, sposoby doboru metod podziału kosztów, alokacji kosztów czy wyliczania zdolności produkcyjnych z pewnością ograniczy wątpliwości co do sposobu zaliczania pośrednich kosztów na poczet kosztów wytworzenia produktu. Dodatkowo rozbudowane przykłady oraz opisy poszczególnych etapów wyznaczania kosztu wytworzenia stanowią idealne

narzędzie porównawcze przy planowaniu faktycznego podziału kosztów.

Dodatkowo standard ten w przejrzysty sposób przedstawia, gdzie poszczególne pozycje, opisane w tym standardzie i związane z kosztem wytworzenia, powinny być prezentowane i ujawniane w sprawozdaniu finansowym, co umożliwi bezproblemowe przeniesienie ich do praktyki działów księgowych przedsiębiorstw produkcyjnych przy sporządzaniu corocznych sprawozdań.

Summary

Damian Kuszewski

Implementation of the 13th National Accounting Framework regarding calculation of cost of produced goods and its effect on polish accounting

The subject of this article is implementation of the 13th National Accounting Framework regarding methods of calculation value of produced goods. New framework deals in greater detail with legal methods of allocating direct and indirect costs of production to the value of produced goods. The goal of this article is to explain to the reader its solution with emphasis on different types of productions.

SZKOLENIA WYJAZDOWE

Wpływ zmian w prawie pracy na listę płac 2019/2020.

Kazimierz Dolny, Król Kazimierz, 23-25 października

CENY TRANSFEROWE 2019/2020 - zasady sporządzania dokumentacji podatkowej oraz analiz stosowanych w dokumentacji

Wista, Hotel Gołębiowski, 13-15 listopada

Efektywne planowanie procesów podatkowych i finansowych w Grupie Kapitałowej

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

Podatki 2019/2020 – zmiany w VAT/CIT/ PIT oraz aktualne problemy

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

Wpływ zmian w prawie pracy na listę płac 2019/2020.

Zakopane, Nosalowy Dwór, 20-22 listopada

Kontakt: 22 276 61 84, szkolenia@russellbedford.pl





CYWILNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW ZARZĄDU SPÓŁKI Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ A ZŁOŻENIE LUB NIEZŁOŻENIE WE WŁAŚCIWYM CZASIE WNIOSKU O OGŁOSZENIE UPADŁOŚCI SPÓŁKI

Można domniemywać, że temat dotyczący odpowiedzialności z tytułu art. 299 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ (dalej: k.s.h.) został już w świetle dotychczas przedstawionych oraz dostępnych publikacji wystarczająco wyjaśniony. Niemniej jednak praktyka pokazuje, iż odpowiedzialność członków zarządu z tytułu zobowiązań spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Spółka) nadal jest dość złożoną i skomplikowaną kwestią, która wymaga dokonania pogłębionej analizy, zwłaszcza pod względem przesłanek, których wystąpienie umożliwia zwolnienie się z odpowiedzialności za te zobowiązania. Ze względu na rozbudowany charakter tematyki związanej z tym zagadnieniem, Autorka w przedmiotowym opracowaniu skupia się na dwóch skorelowanych ze sobą przesłankach wskazanych w art. 299 § 2 k.s.h., tj. na złożeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki oraz na braku winy w przypadku niezłożenia wniosku o takie ogłoszenie we właściwym czasie. Poniższej analizy nie ułatwia niejednorodne stanowisko orzecznictwa i doktryny w omawianej problematyce.

1. Wprowadzenie

Celem niniejszych rozważań jest wyjaśnienie z praktycznego punktu widzenia, w jakich okolicznościach członkowie zarządu Spółki mogą zwolnić się z odpowiedzialności za zobowiązania Spółki w przypadku skutecznego bądź nieskutecznego złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz w przypadku niezłożenia ww. wniosku. Artykuł 299 k.s.h. reguluje cywilnoprawną odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania Spółki jako sankcji za nieprawidłowe prowadzenie jej spraw, tzn. takie, które doprowadziło do niezaspokojenia się wierzyciela z majątku spółki ze względu na niemożliwość prowadzenia z niego skutecznej

Hanna Żołnierkiewicz

Adwokat, członek Izby Adwokackiej w Warszawie. Od 2017 roku związana z Russell Bedford Dmowski i Wspólnicy Kancelaria Adwokacka Sp. k. Posiada doświadczenie w obsłudze prawnej na rzecz przedsiębiorców w zakresie łączenia, podziału i przekształcenia spółek oraz w zakresie prawa upadłościowego, prawa restrukturyzacyjnego i prawa rynku kapitałowego. Prowadzi bieżącą obsługę spółek prawa handlowego, w tym sporządza dokumentację korporacyjną, zarówno w języku polskim, jak i w angielskim. Reprezentuje również klientów przed sądami powszechnymi w sprawach z zakresu prawa karnego, gospodarczego i cywilnego

Słowa kluczowe: prawo, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, członkowie zarządu, upadłość, ogłoszenie upadłości, cywilna odpowiedzialność, wniosek o ogłoszenie upadłości, przesłanki egzoneracyjne, Kodeks spółek handlowych, orzecznictwo, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

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

egzekucji². Ponoszenie odpowiedzialności przez członków zarządu jest konsekwencją faktu, iż w spółce kapitałowej to w zasadzie zarząd zajmuje się prowadzeniem bieżących spraw spółki. Ustanowienie tej odpowiedzialności leży przede wszystkim w interesie wierzycieli, ale także w interesie wspólników, bowiem powinni oni motywować zarząd do należytego dbania o interesy Spółki³. Taki rodzaj odpowiedzialności członków zarządu, tj. wskazany w art. 299 k.s.h. nie został przewidziany w przypadku członków organu zarządzającego za zobowiązania prywatnoprawne w przypadku innych osób prawnych – spółek akcyjnych, spółdzielni, fundacji czy przedsiębiorstw państwowych. W odniesieniu do danin publicznych art. 116 i 116a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa⁴ (dalej: o.p.) przewidują podobną regulację, obejmującą także członków zarządu spółki akcyjnej oraz członków organów zarządzających innych osób prawnych⁵.

W tym miejscu należy wskazać, iż na mocy nowelizacji k.s.h., tj. ustawy z 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw⁶ został wprowadzony nowy rodzaj spółki prawa handlowego – Prosta Spółka Akcyjna (PSA). Nowe regulacje dotyczące tej spółki (art. 300¹³²) wprowadzają konstrukcyjny odpowiednik, tj. art. 299 k.s.h., na podstawie którego członkowie zarządu mogą odpowiadać solidarnie za zobowiązania spółki. Wspólna odpowiedzialność członków zarządu zgodnie z art. 299 k.s.h. ukształtowana jest na zasadzie solidarności, nie jest natomiast to od-

powiedzialność solidarna ze spółką. W razie zapłaty przez członka zarządu następuje w takim przypadku – zgodnie z art. 518 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny⁷ (dalej: k.c.) – wstąpienie w prawa spłaconego wierzyciela. Regres ten nie przysługuje natomiast wobec innych członków zarządu, gdyż z chwilą wykonania zobowiązania o takim charakterze solidarność ustaje⁸.

Niezależnie od powyższego, ponoszenie odpowiedzialności przez członka zarządu Spółki w przypadku bezskuteczności egzekucji danej należności wobec Spółki nie posiada charakteru bezwzględnie. Istnieje bowiem możliwość zwolnienia się przez członka zarządu z ponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania Spółki.

Można wskazać, iż obok samych przesłanek ponoszenia odpowiedzialności przez członków zarządu Spółki określonych w art. 299 § 1 k.s.h., tj. szkody, istnienia zobowiązania Spółki, bezskuteczności egzekucji z majątku Spółki, związku przyczynowego między szkodą a niezłożeniem wniosku o ogłoszenie upadłości⁹ (które ze względu na szeroko pojętą problematykę nie są przedmiotem pogłębionej analizy w niniejszym opracowaniu), istnieją tzw. przesłanki egzoneracyjne¹⁰.

Właśnie te przesłanki pozwalają na zwolnienie się członków zarządu Spółki z odpowiedzialności z tytułu jej nieuregulowanych zobowiązań.

Biorąc pod uwagę systematykę art. 299 § 2 k.s.h. oraz poglądy doktryny w tym zakresie, przesłanki egzoneracyjne można podzielić na trzy następujące grupy:

1. złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydanie postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu;
2. niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości, które nastąpiło z winy członków zarządu;
3. brak poniesienia przez wierzyciela szkody pomimo niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu¹¹.

Poniżej omówione zostały dwie pierwsze z ww. grup przesłanek, ze skoncentrowaniem się na tematyce wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki oraz związanych z nim konsekwencjami dla członków zarządu w zakresie odpowiedzialności za jej zobowiązania.

2. Złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki – kluczowe zagadnienia

W ocenie przesłanki egzoneracyjnej, jaką jest złożenie wniosku o ogłoszenie odpowiedzialności we właściwym czasie, należy skupić się na następujących głównych kwestiach:

2 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych. Tom IIB. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz. Art. 227-300*, Warszawa, Legalis 2018; A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2019.

3 M. Jagodziński, *Odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o. na podstawie art. 299 k.s.h. – rozważania de lege ferenda*, PPH 2018, nr 5, s. 44 i n.

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

5 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych, op. cit.*

6 Dz.U. 2019 poz. 1655, ustawa wejdzie w życie 1 marca 2020 r.

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

8 J. Bieniak i in., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Legalis 2019.

9 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.)* Z. Jara, wyd. 22, Legalis 2019; inaczej uważa A. Opalski [w:] A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych, op. cit.* – według którego przesłankami odpowiedzialności są jedynie istnienie niezaspokojonego zobowiązania spółki oraz bezskuteczność egzekucji z majątku spółki.

10 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300...*, op. cit.

11 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych...*, op. cit., A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300...*, op. cit.

1. zakresie podmiotowym odpowiedzialności – kto jest uprawniony do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki i kto może odpowiadać za jego niezłożenie zgodnie z art. 299 § 2 k.s.h.;
2. pojęciu tzw. właściwego czasu w znaczeniu art. 299 § 2 k.s.h.;
3. czasowym zakresie zobowiązań spółki, za które członkom zarządu może zostać przypisana odpowiedzialność.

2.1. Zakres podmiotowy odpowiedzialności – kto jest uprawniony do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki i kto może odpowiadać za jego niezłożenie w myśl art. 299 § 2 k.s.h.

W pierwszej kolejności wskazać należy, iż niezależnie od zasad reprezentacji ustanowionych w umowie Spółki, legitymację czynną do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki ma każdy członek zarządu samodzielnie, nawet wówczas, gdy w spółce jest przyjęta reprezentacja łączna (art. 20 ust. 2 pkt 2 ustawy z 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe, t.j. Dz.U. 2019 poz. 498, dalej: u.p.u.)¹².

Tylko taka konstrukcja umożliwia indywidualną odpowiedzialność członka zarządu z tytułu art. 299 § 1 k.s.h.¹³. Biorąc pod uwagę wyrok Sądu Najwyższego z 7 listopada 2008 r.: „Zgodnie z art. 4 § 2 ust. 2 ustawy z 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe i naprawcze¹⁴ (dalej: u.p.u.n.) wniosek o ogłoszenie upadłości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością może zgłosić każdy podmiot, który ma prawo reprezentować spółkę sam lub łącznie z innymi podmiotami. (...) W piśmiennictwie dominuje trafne stanowisko, zgodnie z którym przepis

ten oraz art. 20 § 2 pkt 2 u.p.u.n. – będący jego odpowiednikiem – upoważniają do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki z ograniczoną odpowiedzialnością każdego członka zarządu, niezależnie od tego, czy przysługuje mu uprawnienie do samodzielnego reprezentowania tej spółki lub łącznie z innymi osobami (por. art. 205 § 1 k.s.h.). Jeżeli zatem zarząd spółki z ograniczoną odpowiedzialnością ukonstytuowany został jako struktura wieloosobowa, w zakresie uprawnienia do składania wniosku o ogłoszenie upadłości takiej spółki wyłączone pozostają przepisy dotyczące reprezentacji łącznej. Wniosek taki uzasadnia przede wszystkim wykładnia literalna art. 4 § 2 ust. 2 u.p.u.n. i art. 20 § 2 pkt 2 u.p.u.n. (*verba legis*: »każdy uprawniony podmiot do reprezentacji spółki«). Ponadto za wykładnią taką przemawia konstrukcja odpowiedzialności członka zarządu, wierzyciela spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przewidziana w art. 299 k.s.h. i ukształtowane w tym przepisie zarzuty mogące prowadzić do wyłączenia tej odpowiedzialności. Chodzi o indywidualną i osobistą odpowiedzialność każdego członka zarządu i jednocześnie zindywidualizowany sposób obrony tego członka przed zgłoszonym roszczeniem wierzyciela. Oznacza to, że od każdego z członków zarządu można wymagać samodzielnej inicjatywy w zakresie zgłaszania wniosku o upadłość we właściwym czasie (art. 299 § 2 k.s.h.), jeżeli zmierza on do wyłączenia omawianej odpowiedzialności. Należy zatem stwierdzić, że w celu wyłączenia odpowiedzialności na podstawie art. 299 § 1 k.s.h. wniosek o ogłoszenie upadłości może zgłosić samodzielnie każdy członek zarządu, niezależnie od przyjętych w spółce z ograniczoną odpowiedzial-

nością zasad jej reprezentacji (art. 4 § 2 pkt 2 u.p.u.n. i art. 20 § 2 pkt 2 u.p.u.n.)¹⁵”.

Biorąc pod uwagę ww. stanowisko Sądu Najwyższego, wniosek o ogłoszenie upadłości może zgłosić każdy z członków zarządu niezależnie od pozostałych członków tego organu, jeżeli uważa, iż sytuacja ekonomiczna Spółki oraz że wskazane w art. 11 ust. 1-2 ustawy z 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe¹⁶ (dalej: u.p.u.) domniemania wskazują na fakt, iż Spółka stała się niewypłacalna, tj.:

- 1. Dłużnik jest niewypłacalny, jeżeli utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych.
- 1a. Domniemywa się, że dłużnik utracił zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, jeżeli opóźnienie w wykonaniu zobowiązań pieniężnych przekracza trzy miesiące.
- 2. Dłużnik będący osobą prawną albo jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania pieniężne przekraczają wartość jego majątku, a stan ten utrzymuje się przez okres przekraczający dwa-dziesiąt cztery miesiące.

Z dość klarowną sytuacją mamy do czynienia w przypadku, gdy sąd gospodarczy postanowi przychylić się do wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki. W takiej sytuacji również członkowie zarządu, którzy nie złożyli wniosku o ogłoszenie takiej upadłości, mogą zostać zwolnieni z odpowiedzialności za zobowiązania spółki, które zostały przez nią nieuregulowane wobec skuteczności egzekucji.

¹² Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.) Z. Jara, *op. cit.*

¹³ Por. wyrok SN z 7 listopada 2008 r., sygn. akt II CSK 255/08, Biul. SN 2009, Nr 2, s. 11.

¹⁴ Dz.U. 2003 Nr 60 poz. 535.

¹⁵ Wyrok SN z 7 listopada 2008 r., *op. cit.*

¹⁶ T.j. Dz.U. 2019 poz. 498.

Członek zarządu w celu zwolnienia się z odpowiedzialności może bowiem powołać się na złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości przez inną uprawnioną osobę, np. innego członka zarządu¹⁷. Należy tu wskazać, iż w takiej sytuacji członkowie zarządu mogą powołać się na przedmiotową przesłankę egzoneracyjną nawet w przypadku, gdy wniosek o ogłoszenie upadłości został złożony przez samego wierzyciela lub inny uprawniony do tego podmiot¹⁸. Nie jest więc konieczne, aby wniosek pochodził od podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności odszkodowawczej. Nie jest nawet konieczne, aby wniosek ten pochodził od dłużnika¹⁹.

Dodatkowo należy podkreślić, iż żadnego znaczenia nie ma fakt wpisania członka zarządu do rejestru przedsiębiorców. Wpis ten (w tym także wykreślenie) ma bowiem jedynie charakter intertemporalny²⁰. Trzeba również pamiętać, iż zgodnie z art. 299¹ k.s.h. likwidatorzy Spółki odpowiednio ponoszą odpowiedzialność na zasadach określonych w art. 299 k.s.h. Brak jest natomiast podstaw do ponoszenia odpowiedzialności z tytułu art. 299 k.s.h. przez zarządcę i syndyka²¹. Zgodnie bowiem z art. 160 § 1 u.p.u. dokonują oni co prawda czynności na rachunek upadłego, ale w imieniu własnym.

2.2. Pojęcie tak zwanego właściwego czasu w znaczeniu art. 299 § 2 k.s.h.

Dla zwolnienia się członka zarządu Spółki z odpowiedzialności z tytułu art. 299 § 2 k.s.h. nie wystarczy samo złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, bowiem wykonanie ww. czynności musi nastąpić w tzw. „właściwym czasie”²². Pojęcie „właściwego czasu” jest zagadnieniem spornym oraz budzącym kontrowersje. Według jednego z poglądów prezentowanych w orzecznictwie i doktrynie²³, pojęcie „właściwego czasu” należy definiować w oparciu o termin, w którym powinno nastąpić złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości zgodnie z art. 21 u.p.u., tj.:

1. Dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie trzydziestu dni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o to ogłoszenie.
2. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek, o którym mowa w ust. 1, spoczywa na każdym, kto na podstawie ustawy, umowy spółki lub statutu ma prawo do prowadzenia spraw dłużnika i do jego reprezentowania, samodzielnie lub łącznie z innymi osobami.

Nie ma natomiast znaczenia, kiedy członkowie zarządu powzięli wiadomość o zaistnieniu podstaw do ogłoszenia upadłości²⁴. Termin ten odpowiednio musi być stosowany do członka zarządu, który objął urząd już po zaistnieniu podstawy do ogłoszenia upadłości – należy go liczyć od dnia objęcia przez niego funkcji. W ten sam sposób powinno się liczyć właściwy czas w sytuacji, gdy w powyższym terminie wierzytelność objęta odpowiedzialnością z art. 299 § 1 k.s.h. nie była jeszcze wymagalna²⁵. Idąc tym tokiem myślenia dla ustalenia tzw. „właściwego czasu” niezbędne będzie ustalenie momentu, w którym Spółka utraciła zdolność do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, a następnie wyliczenie odpowiedniego terminu w oparciu o art. 21 ust. 1 bądź ust. 2 u.p.u. Z uwagi na powyższe w procesie przeciwko członkom zarządu wytoczonym na podstawie art. 299 § 1 k.s.h., dokonanie ustaleń w przedmiocie prawidłowości czasowej złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości będzie wymagało przeprowadzenia opinii biegłego²⁶. Podstawą ustalenia terminu, w którym spółka stała się niewypłacalna, nie powinien być sam bilans²⁷, bowiem stanowi on jedynie zestawienie aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy (art. 46 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁸, dalej: u.o.r.). Informacje te nie pozwalają zatem na ustalenie, w ja-

17 M. Allerhand, *Kodeks Handlowy. Komentarz*, 1991, s. 279; T. Dziurzyński [w:] T. Dziurzyński i in., *Kodeks handlowy. Komentarz*, 1994, s. 328; J. Namitkiewicz, *Kodeks handlowy*, 1999, s. 366; T. Szczurowski [w:] Z. Jara, *Komentarz k.s.h.*, 2018, art. 299, Nb 43; A. Karolak [w:] A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu spółki z o.o.* Warszawa 2006, s. 57.

18 *Ibidem*.

19 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.) Z. Jara, op. cit.*

20 *Ibidem*.

21 *Ibidem*.

22 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.) Z. Jara, op. cit.*

23 A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, t. I*, Warszawa 2005, s. 1331; A. Karolak [w:] A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania spółki z o.o. w świetle przepisów prawa handlowego i bankowego*, Warszawa 2006, s. 52; A. Kappes, *Przesłanki zwalniające z odpowiedzialności z art. 299 k.s.h.* [w:] *Odpowiedzialność cywilna*, Kraków 2004, s. 514 i s. 284; Tak też wyrok SN z 30 września 2004 r., sygn. akt IV CK 49/04, Legalis 80190; wyrok SN z 19 stycznia 2011 r., sygn. akt V CSK 211/10, LEX nr 738136 oraz wyrok SA w Łodzi z 24 lutego 2017 r., sygn. akt I ACa 1072/16, LEX nr 2282443.

24 K. Kopaczyńska-Pieczniak (red.) A. Kidyba, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością* - Biblioteka Prawa Handlowego, Warszawa 2007.

25 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.) Z. Jara, op. cit.*

26 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300...*, op. cit. i SN w wyroku z 15 czerwca 2011 r., sygn. akt. V CSK 347/10, LEX nr 1027201.

27 A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300...*, op. cit.

28 Dz.U. 2019 poz. 351.

kim momencie roku obrotowego Spółka stała się niewypłacalna.

Drugi pogląd w porównaniu z ww. argumentacją jest mniej rygorystyczny. Jego zwolennicy wskazują, że przy ustalaniu właściwego czasu nie należy „mechanicznie” przenosić zasad przyjętych na gruncie przepisów dotyczących upadłości. Przedmiotowy pogląd jest związany z tzw. funkcjonalną definicją „właściwego czasu”²⁹, który znalazł również aprobatę w części orzecznictwa.

Za „właściwy czas” w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. nie może być uznany moment, gdy majątek Spółki nie wystarcza nawet na częściowe zaspokojenie wierzycieli i kosztów postępowania upadłościowego, a więc gdy Spółka jest już bankrutem. Właściwym czasem na zgłoszenie wniosku jest zatem moment, w którym wprawdzie wszystkich wierzycieli nie da się już zaspokoić, ale istnieje jeszcze majątek Spółki pozwalający na przynajmniej częściowe zaspokojenie wierzycieli w postępowaniu upadłościowym³⁰.

W wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 18 maja 2018 r.³¹ przyjęto natomiast, że czasem właściwym do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości w rozumieniu art. 299 § 2 k.s.h. jest czas, gdy wprawdzie dłużnik spłaca jeszcze niektóre długi, ale wiadomo już, że ze względu na brak środków nie będzie mógł zaspokoić wszystkich swoich wierzycieli. Czasem właściwym nie jest

więc dopiero czas, gdy dłużnik przestał już całkowicie spłacać swoje długi i nie ma majątku do ich zaspokojenia³². Oczywiście możliwość powołania się na złożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości ma miejsce jedynie w razie skutecznego złożenia wniosku. Nie zwalnia od odpowiedzialności złożenie wniosku zwróconego z powodu braków formalnych, choćby wniesiono go we właściwym czasie³³. Biorąc pod uwagę literalną treść art. 299 k.s.h., możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności nie wyłącza – co do zasady – oddalenie wniosku złożonego we właściwym czasie. Jeżeli jednak oddalenie wniosku nastąpiło z przyczyn przewidzianych w art. 13 ust. 1 i 2 u.p.u. (ubogość masy upadłościowej), to zazwyczaj w takim postanowieniu będzie wskazane, że przedmiotowy wniosek nie był złożony we właściwym czasie³⁴.

2.3. Kwestia czasowego zakresu zobowiązań Spółki, za które członkom zarządu może zostać przypisana odpowiedzialność

W sytuacji, w której wniosek o ogłoszenie upadłości został oddalony z powodu ubogości masy upadłościowej, w kontekście przedmiotowej przesłanki egzoneracyjnej należy zwrócić uwagę na zagadnienie zakresu temporalnego w kwestii uzależnienia ponoszenia odpowiedzialności przez członków zarządu w związku z pełnieniem przez nich swojej funkcji w określonym czasie. Niestety, również w tej sprawie, tak jak w przypadku pojęcia „właściwego cza-

su”, poglądy orzecznictwa oraz doktryny nie są ujednolicone.

Zgodnie z istotnym wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 6 marca 2018 r.³⁵: „Odpowiedzialność związaną z bezskutecznością egzekucji określonego zobowiązania z majątku spółki ponoszą osoby będące członkami jej zarządu w czasie istnienia tego zobowiązania. Członek zarządu ponosi odpowiedzialność za zobowiązania spółki istniejące w czasie pełnienia przez niego funkcji, o ile w tym czasie wystąpiły przesłanki upadłości, a nie zgłoszono wniosku o jej ogłoszenie” (...). Niezależnie od przyjętej koncepcji dotyczącej charakteru odpowiedzialności członka zarządu za zobowiązania spółki, bez wątpienia odpowiedzialność ta obejmuje zobowiązania spółki istniejące i wymagalne w chwili sprawowania funkcji przez określoną osobę. Przesłankami odpowiedzialności przewidzianej w art. 299 § 1 k.s.h. są istnienie określonego zobowiązania spółki z o.o. w czasie, w którym dana osoba była członkiem zarządu spółki (a więc niepowstałego później) oraz bezskuteczność egzekucji tego zobowiązania przeciwko spółce, czy to w czasie pozostawania przez tę osobę członkiem zarządu, czy to już po jej odwołaniu z zarządu³⁶. Kluczowym zagadnieniem pozostaje zatem kwestia czasowego zakresu zobowiązań spółki, za które członkom zarządu może zostać przypisana odpowiedzialność. W orzecznictwie dominuje pogląd, zgodnie z którym odpowiedzialność związaną z bezskutecznością egzekucji określonego zobowiązania

29 Za funkcjonalnym ujęciem opowiedzieli się: K. Strzelczyk [w:] R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, *Komentarz KSH. Sp. z o.o.*, 2001, s. 647; R. Pabis, *Spółka z o.o.*, 2004, s. 531; A. Rachwał [w:] S. Włodyka, *System Prawa Handlowego*, t. 2A, Warszawa 2007, s. 1037.

30 Tak też wyroki SN z: 7 maja 1997 r., sygn. akt II CKN 117/97, Legalis; z 6 czerwca 1997 r., sygn. akt III CKN 65/97, OSNC 1997, Nr 11 s. 181; z 8 kwietnia 1999 r., sygn. akt II CKN 261/98, Legalis; z 5 listopada 1999 r., sygn. akt III CKN 425/98, Legalis; z 11 października 2000 r., sygn. akt III CKN 252/00, Legalis; z 2 lutego 2001 r., sygn. akt IV CKN 258/00, Legalis; z 5 kwietnia 2002 r., sygn. akt II CKN 958/99, Legalis; z 21 maja 2004 r., sygn. akt III CK 55/03, Legalis; z 27 października 2004 r., sygn. akt IV CK 148/04, Legalis; z 13 grudnia 2007 r., sygn. akt I CSK 313/07, Legalis; z 11 marca 2008 r., sygn. akt II CSK 545/07, Legalis; z 24 września 2008 r., sygn. akt II CSK 142/08, Legalis.

31 Sygn. akt V AGa 142/18, Legalis nr 1782940.

32 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.) Z. Jara, op. cit.*

33 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych, op. cit.*

34 *Ibidem*.

35 Sygn. akt V AGa 72/18, LEX nr 2469963.

36 Por. wyrok SA w Katowicach z 27 marca 2017 r., sygn. akt V ACa 542/16.

z majątku spółki ponoszą osoby będące członkami jej zarządu w czasie istnienia tego zobowiązania. Zarówno w orzecznictwie, jak i w nauce prawa obecny jest także pogląd, zgodnie z którym członek zarządu ponosi odpowiedzialność za zobowiązania spółki istniejące w czasie pełnienia przez niego funkcji, o ile w tym czasie wystąpiły przesłanki upadłości, a nie zgłoszono wniosku o jej ogłoszenie³⁷. Członek zarządu ponosi zatem odpowiedzialność za zobowiązania spółki istniejące w czasie, w którym pełnił funkcję w zarządzie, o ile wystąpiły wtedy przesłanki upadłości, a nie zgłosił on wniosku we właściwym czasie, a także za te późniejsze zobowiązania spółki, które powstały wobec braku tego zgłoszenia³⁸. Członkowie zarządu mogą natomiast zwolnić się z odpowiedzialności, wykazując, że w czasie pełnienia przez nich funkcji nie było podstaw do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, a tym samym wykazując, iż nie istnieje związek przyczynowy między sposobem sprawowania zarządu a szkodą doznaną przez wierzyciela spółki³⁹.

Według powyższego poglądu członek zarządu może dowodzić, że w czasie pełnienia przez niego funkcji nie było podstaw do wystąpienia z wnioskiem o ogłoszenie upadłości. Okoliczność tę jednak pozwany członek zarządu będzie musiał udowodnić. Zgodnie bowiem z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 25 maja 2018 r. „Okoliczność, że w czasie, kiedy pozwany pełnił funkcję

członka zarządu brak było przesłanek do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości, powinna zostać udowodniona przez pozwanego (art. 299 § 2 k.s.h. w zw. z art. 6 k.c.)⁴⁰”. Skuteczne udowodnienie przez członka zarządu przedmiotowej okoliczności wskazuje na fakt, iż brak jest jednej z przesłanek umożliwiających ponoszenie odpowiedzialności z tytułu art. 299 k.s.h., tj. związku przyczynowego między sposobem sprawowania zarządu a szkodą doznaną przez wierzyciela spółki. Zgodnie z przedstawioną powyżej tezą wyroku, członek zarządu ponosi odpowiedzialność za obowiązania spółki istniejące w czasie pełnienia przez niego funkcji, o ile w tym czasie wystąpiły przesłanki upadłości, a nie zgłoszono wniosku o jego zgłoszenie⁴¹. Niemniej jednak, tak jak zostało to wskazane w tym wyroku, można również spotkać się z poglądem, zgodnie z którym odpowiedzialność związaną z bezskutecznością egzekucji określonego zobowiązania z majątku Spółki ponoszą osoby będące członkami jej zarządu w czasie istnienia tego zobowiązania (niezależnie od tego czy wystąpiły już przesłanki takiej upadłości)⁴².

3. Brak winy członka zarządu w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki

Omówienie niniejszej przesłanki egzoneracyjnej wymaga w pierwszej kolejności zwrócenia uwagi na fakt, iż powszechnie przyjmuje się, że odpowiedzialność z art. 299 § 1 k.s.h. jest uważana za przypadek

odpowiedzialności odszkodowawczej, opartej na zasadzie winy⁴³, przy czym wina ta polega na niezłożeniu lub zbyt późnym złożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki. Charakter odpowiedzialności odszkodowawczej został również potwierdzony przez orzecznictwo na gruncie zagadnienia związanego z przedawnieniem roszczeń opartych na podstawie art. 299 k.s.h.⁴⁴. Przedmiotowa przesłanka egzoneracyjna w kontekście art. 299 § 2 k.s.h. powinna być interpretowana w ten sposób, że braku winy w przypadku niezłożenia wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie można dowodzić zarówno wówczas, gdy wniosek o ogłoszenie w ogóle nie został skutecznie złożony, jak i gdy wniosek ten złożono, jednakże po upływie czasu właściwego dla ogłoszenia upadłości⁴⁵.

Od odpowiedzialności z art. 299 § 1 k.s.h. może zwolnić jedynie brak jakiegokolwiek winy. Zasada zindywidualizowanej odpowiedzialności członków zarządu sprawia, iż o ile na zgłoszenie upadłości we właściwym czasie może powołać się każdy z członków zarządu, to na brak winy może powołać się tylko ten członek zarządu, któremu winy nie można przypisać⁴⁶.

W celu udowodnienia przedmiotowej przesłanki egzoneracyjnej dani członkowie zarządu obowiązani do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości (w art.

37 Por. A. Kidyba [w:] *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el 2018, uwagi do art. 299 oraz powołane tam orzecznictwo i piśmiennictwo.

38 Por. m.in. wyrok SN z 8 grudnia 2010 r., sygn. akt V CSK 172/10.

39 Wyrok SA w Warszawie z 17 czerwca 2014 r., sygn. akt VI ACa 1529/13.

40 Sygn. akt V AGa 157/18, Legalis nr 1794122.

41 A. Sroga, *Odpowiedzialność członków zarządu spółek kapitałowych*, Warszawa 2019, s. 87.

42 K. Strzelczyk [w:] R. Potrzeszcz, T. Siemiątkowski, *Komentarz, op. cit.*, s. 646.

43 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz (red.)* Z. Jara, *op. cit.*, tak też A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, t. I, *op. cit.*, s. 1331; A. Karolak [w:] A. Mariański, A. Karolak, *Odpowiedzialność członków zarządu...*, *op. cit.*, s. 104; uchwała SN z 19 listopada 2008 r., sygn. akt III CZP 94/08, MoP 2009, Nr 10, s. 549.

44 Zgodnie z orzecznictwem roszczenie dochodzone przez wierzycieli spółki z tytułu art. 299 k.s.h. ulega przedawnieniu z upływem lat trzech od dnia, w którym poszkodowany dowiedział się o szkodzie i o osobie obowiązanej do jej naprawienia. Jednakże termin ten nie może być dłuższy niż 10 lat od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie wywołujące szkodę - tak: uchwała SN (7) z 7 listopada 2008 r., sygn. akt III CZP 72/08, OSNC 2009, Nr 2, poz. 20; wyrok SN z 7 lipca 2005 r., sygn. akt IV CK 58/05, Legalis; wyrok SN z 28 stycznia 2004 r., sygn. akt IV CK 176/02, „Wokanda” 2004, Nr 9, s. 7.

45 A. Opalski (red.), *Kodeks spółek handlowych, op. cit.*

46 *Ibidem*; por. R. Pabis [w:] M. Bieniak i in., *Komentarz KSH*, 2017, s. 858, a za nim T. Szczurowski [w:] Z. Jara, *Komentarz k.s.h.*, 2018, art. 299, Nb 52.

21 ust. 3 u.p.u.) mogą wskazywać na różne okoliczności lub zdarzenia świadczące o tym, że niezgłoszenie przez nich przedmiotowego wniosku w ustawowym terminie nie było w ich przypadku możliwe. Co do okoliczności, na podstawie których uznano, że członkowie zarządu Spółki nie ponoszą odpowiedzialności za niezłożenie we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, można odwołać się do bogatego dorobku judykatury i doktryny w tym zakresie.

W pierwszej kolejności należy wskazać na sytuację usprawiedliwionej nieobecności członka zarządu, przeciwko któremu kierowane jest roszczenie, w okresie, w którym powinien zostać zgłoszony wniosek o ogłoszenie upadłości. Zgodnie ze stanowiskiem orzecznictwa i doktryny winę członka zarządu wyłącza nieobecność spowodowana ciężką chorobą, uniemożliwiającą mu pełnienie funkcji i związaną z leczeniem w szpitalu⁴⁷. Niemniej jednak urlop macierzyński lub wychowawczy nie oznaczają, zdaniem Sądu Najwyższego, same w sobie braku winy w niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości⁴⁸. Za okoliczność usprawiedliwiającą niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie uznaje się także wprowadzenie w błąd członka zarządu przez pozostałych jego kolegów co do stanu majątkowego spółki⁴⁹.

Kontrowersyjną kwestią jest zagadnienie, czy podział zadań między członków zarządu dłużnika wynikający z regulaminu zarządu lub umowy

(statutu) spółki stanowi podstawę uznania braku winy członka zarządu, do którego zadań, zgodnie z tym podziałem, nie należy zarządzanie finansami spółki i monitorowanie zagrożeń dla jej wypłacalności.

Niestety w tym zakresie zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie nie wypracowano jednolitego stanowiska⁵⁰, niemniej jednak w orzecznictwie i doktrynie na tle art. 299 § 2 k.s.h. dominuje pogląd negujący taką możliwość i wskazujący na wyłączenie wewnętrznego (wewnątrz korporacyjnego) skutku takiego podziału zadań, który nie może być przeciwstawiany wierzycielom spółki z o.o.⁵¹. Brak wiedzy o złym stanie finansowym Spółki, który wynika bezpośrednio z podziału obowiązków pomiędzy poszczególnych członków zarządu, nie może wskazywać na brak winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki we właściwym czasie.

Jak słusznie wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z 2 czerwca 2011 r.⁵², badając, kiedy ziszczyły się przesłanki do złożenia wniosku o wszczęcie postępowania upadłościowego, nie należy kierować się subiektywnym przekonaniem członków zarządu o spodziewanej, przyszłej sytuacji finansowej spółki, lecz kryteriami obiektywnymi, dotyczącymi rzeczywistej sytuacji finansowej spółki⁵³. W tym miejscu należy również wskazać na kwestię dotyczącą osób, które objęły funkcję członka zarządu już w chwili istnienia przesłanek uzasadniających ogłoszenie upadłości. W takim przypadku termin na zgłoszenie wniosku o ogłoszenie upa-

dłości należy liczyć od dnia rozpoczęcia pełnienia funkcji⁵⁴.

Z takim zapatrywaniem zgodził się również Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z 11 kwietnia 2017 r.⁵⁵, w którym stwierdził, iż „Członek zarządu, który sprawuje tę funkcję krócej niż dwa tygodnie (art. 21 ust. 1 p.u.n.) nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółki, o której mowa w art. 299 § 1 k.s.h., ponieważ nie można mu przypisać winy za niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości”. W myśl uzasadnienia przedmiotowego wyroku: „(...) W tym kontekście trzeba zauważyć, że zgodnie z art. 21 ust. 1 u.p.u.n. dłużnik jest obowiązany, nie później niż w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, zgłosić w sądzie wniosek o ogłoszenie upadłości. Jeżeli dłużnikiem jest osoba prawna albo inna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, obowiązek, o którym mowa w art. 21 ust. 1 u.p.u.n., spoczywa na każdym, kto ma prawo go reprezentować sam lub łącznie z innymi osobami (art. 21 ust. 2 u.p.u.n.). (...) Zatem członek zarządu miał obowiązek złożyć wniosek o ogłoszenie upadłości spółki w terminie dwóch tygodni od dnia, w którym wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości. Oczywiście jest, że dla członka zarządu powołanego już po tym, jak wystąpiła podstawa do ogłoszenia upadłości, termin, o którym mowa w art. 21 ust. 1 u.p.u.n. rozpoczynał bieg od chwili powołania do zarządu. Bezsporne jest

47 Por. wyrok SN z 7 kwietnia 2000 r., sygn. akt IV CKN 4/00), LEX nr 52435; K. Osajda, *Niewypłacalność spółki z o.o. Odpowiedzialność członków zarządu wobec jej wierzycieli*, Warszawa 2014, s. 380; „Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz odpowiedzialność za jego niezłożenie w świetle znolizowanego prawa upadłościowego”, cz II, PPH 2016/3, s.15-23.

48 Wyrok SN z 2 października 2008 r., sygn. akt I UK 39/08, OSNP 2010/7-8, poz. 97.

49 K. Osajda, *Niewypłacalność...*, op. cit., s. 380; A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, t. 1: Komentarz do art. 1-300 k.s.h.*, Warszawa 2013, s. 1372.

50 *Ibidem*; K. Opustil twierdzi, że dominuje w doktrynie pogląd, iż podział kompetencji nie wyłącza odpowiedzialności z art. 299 k.s.h., choć sam zajmuje przeciwnie stanowisko; tak [w:] „Obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości...”, op. cit.

51 *Ibidem*, por. np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 10 marca 2015 r., sygn. akt III AUa 1516/14, LEX nr 1667580 oraz omówienie stanowisk orzecznictwa i doktryny w tej kwestii przez K. Osajdę, *Niewypłacalność...*, op. cit., s. 381-383.

52 Sygn. akt I CSK 574/10, LEX nr 950714.

53 Podobnie SA w Łodzi w wyroku z 18 września 2014 r., sygn. akt I ACa 395/14, LEX nr 152707.

54 J. Bieniak i in., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz, op. cit.*

55 Sygn. akt VI ACa 79/16, LEX nr 2340971.

także, że członek zarządu po odwołaniu go z tej funkcji nie był ani uprawniony, ani zobowiązany do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki”.

Na marginesie warto wskazać, iż zgodnie z wprowadzonym w 2016 r. § 4 do art. 299 k.s.h. członkowie zarządu Spółki nie ponoszą odpowiedzialności za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w czasie, gdy prowadzona jest egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa, na podstawie przepisów ustawy z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego⁵⁶, jeżeli obowiązek złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał w czasie prowadzenia egzekucji.

4. Podsumowanie

Należy zauważyć, w świetle wyżej przeprowadzonej analizy, że kwestia zwolnienia się członków zarządu z odpowiedzialności za zobowiązania Spółki w przypadku przesłanek egzoneracyjnych, takich jak: a) złożenie wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie, b) wykazanie braku winy w niezłożeniu wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, jest w znacznej mierze zależna od kognicji sędziowskiej oraz danego poglądu, na podstawie którego sąd podjął decyzję, prowadząc postępowanie wszczęte w oparciu o art. 299 k.s.h. W przypadku pierwszej z ww. przesłanek najbardziej problematyczne zdają się być dwa

zagadnienia: pojęcie „właściwego czasu” oraz czasowy zakres zobowiązań spółki, za które członkom zarządu może zostać przypisana odpowiedzialność. Odnosząc się bowiem do postawionej na początku niniejszego artykułu tezy, w zależności od interpretacji przez sąd pojęcia „właściwego czasu” złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, członek zarządu będzie mógł zwolnić się z odpowiedzialności z tytułu art. 299 k.s.h. w przypadku ustalenia, iż złożył ww. wniosek w terminie wynikającym z art. 21 i 11 u.p.u. bądź w sytuacji, gdy w zasadzie wszystkich wierzycieli da się już zaspokoić, ale istnieje jeszcze majątek spółki pozwalający na przynajmniej częściowe zaspokojenie wierzycieli w postępowaniu upadłościowym.

Po drugie, również w zależności od oceny sądu, w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki z uwagi na ubogość masy upadłościowej, członek zarządu będzie ponosił odpowiedzialność, jeśli zostanie wykazane, że w czasie pełnienia przez niego funkcji roszczenie było wymagalne bądź w tamtym okresie istniały już przesłanki do ogłoszenia upadłości Spółki. Niestety, jeżeli chodzi o przedmiotowe zagadnienie, to spotyka się ono z różnym podejściem w dotychczasowym orzecznictwie i doktrynie. Dlatego też najczęściej to, czy dane postanowienie incydentalne może zostać

zaskarżone poprzez wniesienie kasacji w trybie art. 521 k.p.k., wyjaśnia się dopiero na etapie kontroli formalnej kasacji wniesionej już do Sądu Najwyższego.

Jeżeli chodzi natomiast o drugą z ww. przesłanek egzoneracyjnych, to możliwość udowodnienia braku winy w przypadku niewniesienia wniosku o ogłoszenie upadłości Spółki, bądź wniesienie go w niewłaściwym czasie, oparta jest w głównej mierze na orzecznictwie i musi być oceniona każdorazowo przez sąd orzekający w danej sprawie. Przykładowo sąd oceniając niemożność uczestniczenia w prowadzeniu spraw Spółki będzie badał czy członek zarządu miał z obiektywnego punktu widzenia ważny powód, który rzeczywiście usprawiedliwia niezłożenie przez niego wniosku o ogłoszenie takiej upadłości. Reasumując, badając w praktyce zagadnienie odpowiedzialności członków zarządu, w szczególności w przypadku kwestii związanych z wnioskiem o ogłoszenie upadłości, należy z dużą dokładnością przeanalizować stan faktyczny danej sprawy oraz odnoszące się do niego orzecznictwo. Dlatego też wydaje się, że właściwym rozwiązaniem byłoby doprecyzowanie bądź rozbudowanie przepisów art. 299 k.s.h. tak, aby w wyczerpujący sposób wyjaśnić wątpliwości dotyczące interpretacji przesłanek egzoneracyjnych, wskazanych w przedmiotowym przepisie.

56 T.j. Dz.U. 2019 poz. 1460.

Summary

Hanna Żołnierkiewicz

Civil liability of members of the management board of a limited liability company and filing or failure to file in due time a motion for bankruptcy of the company

Taking into account the above considerations, the issue of the release of members of the Management Board from liability for the Company's liabilities in the event of exoneration grounds such as a) filing a bankruptcy petition in due time, b) proving that there is no fault in not filing the petition for bankruptcy of the Company is an issue that depends to a large extent on the judicial cognition and a given opinion on the basis of which the Court made a decision in conducting proceedings initiated on the basis of Article 299 of the Code of Commercial Companies.



AKADEMIA

www.rbakademia.pl



SZKOLENIA ZAMKNIĘTE

Z ZAKRESU KADR,
PŁAC I KSIĘGOWOŚCI
Z MOŻLIWOŚCIĄ
DOFINANSOWANIA
Z UE I KFS

Russell Bedford Poland Akademia dysponuje profesjonalną kadrą trenerów i specjalistów posiadających ogromną wiedzę merytoryczną i warsztat praktyczny, co w połączeniu z licznymi kontaktami w branży hotelarskiej daje nieograniczone możliwości przy organizowaniu szkoleń in-company. Dzięki dopasowaniu merytorycznemu do indywidualnych potrzeb uczestników zapewniają one najwyższą skuteczność.



Kontakt

Kinga Szostak
Manager ds. kluczowych klientów
T: +48 533 339 801
E: kinga.szostak@russellbedford.pl



Rafał Łomża

Konsultant w Russell Bedford. Student na kierunku prawo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II. W kręgu jego zainteresowań jest prawo spółek handlowych, prawo podatkowe.

Słowa kluczowe: podatki, stałe miejsce prowadzenia działalności, obowiązek podatkowy, podatek od wartości dodanej, działalność gospodarcza, zaplecze personalno-techniczne, świadczenie usług, orzecznictwo, Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) 282/2011, Dyrektywa 2006/112 WE Rady, TSUE, Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn,

STAŁE MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W PRZYPADKU PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Określenie miejsca świadczenia usług w podatku od wartości dodanej pozwala prawidłowo ustalić miejsce powstania obowiązku podatkowego. Dyrektywa 2006/112 WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ w pierwszej kolejności wskazuje, że miejscem świadczenia usług jest siedziba działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast gdy nie można określić miejsca siedziby bądź stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas miejscem świadczenia usług jest stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu². Niniejszy artykuł ma na celu ukazanie definicji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz problemów związanych z określeniem tego terminu.

1. Regulacje przed wprowadzeniem Rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) 282/2011 z 15 marca 2011 r.³

Przez długi czas brak było definicji terminu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Po raz pierwszy próbę zdefiniowania tego terminu podjął Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 1985 r.⁴ Wskazano w nim, że za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej może być uznane takie miej-

sce, w którym podatnik dysponuje zarówno zapleczem personalnym jak i technicznym, niezbędnym do świadczenia usług. Był to wyrok przełomowy, ponieważ po raz pierwszy poruszono problematykę stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, jednak zawarte w nim informacje były lakoniczne. Kolejnym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości dotyczącym stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej był wyrok z 20 lutego 1997 r.⁵ Ma on istotne znaczenie,

1 Dyrektywa 2006/112 WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. L 347/1, dalej: Dyrektywa 2006/112.

2 Art. 43 Dyrektywy 2006/112.

3 Rozporządzenie Wykonawcze Rady (UE) 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; dalej: Rozporządzenie 282/2011.

4 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 4 lipca 1985 r., *Gunter Berkholz przeciwko Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*, C-168/84, dalej jako: wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 1985 r.

5 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 20 lutego 1997 r., *Commissioners of Customs and Excise przeciwko DFDS A/S*, C-260/95.

gdyż na jego kanwie można wysnuć wnioski, że posiadanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej niekoniecznie musi być związane z elementem własności. Nie jest bowiem konieczne dysponowanie własnym personelem oraz zapleczem technicznym. Podatnik może uzyskać niezbędną strukturę o wystarczającym stopniu trwałości poprzez zawarcie umów z innymi podmiotami (np. najem, dzierżawa, obsługa magazynowa). Orzeczenie to jest ważne również z tego względu, że oprócz przesłanek zaplecza personalno-technicznego, przesłanki niezbędności do świadczenia usług, wskazuje także na przesłankę stałości w celu świadczenia usług z tego miejsca.

Na podstawie tych dwóch wyroków można stwierdzić, że decydujące znaczenie w odniesieniu do prawidłowego określenia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej ma przesłanka dotycząca wystarczającego stopnia trwałości tego miejsca. Poparciem tego poglądu jest treść wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 17 lipca 1997 r.⁶. Wskazano, że jeżeli spółka leasingowa nie posiada w państwie członkowskim struktury organizacyjnej o wystarczającym stopniu trwałości, umożliwiającej jej sporządzanie umów bądź podejmowanie decyzji zarządczych, które pozwalają jej na niezależne świadczenie usług, nie można przyjąć, że dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. Orzeczenie to jest jednak sprzeczne z wyrokiem z 20 lutego 1997 r., ponieważ stwierdzono w nim, że podatnik nie musi dysponować własną strukturą rzeczowo-osobową, aby uznać, iż dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast w wyroku z 17 lipca 1997 r. wskazano na przesłankę własnego personelu, zatem *a contrario*

korzystanie z personelu swoich kontrahentów nie stanowi przesłanki dysponowania zapleczem personalno-technicznym. Również wyrok z 7 maja 1998 r.⁷ wskazuje, że samo wynajmowanie lub leasingowanie pojazdów klientom z siedzibą w innym państwie członkowskim niż siedziba przedsiębiorstwa jest niewystarczające, aby uznać, iż podatnik dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej.

Na kanwie przytoczonych wyroków można wyróżnić przesłanki, które pozwalają prawidłowo określić stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Po pierwsze, wskazano, że miejsce to musi posiadać zaplecze personalno-techniczne. Po drugie, dysponowanie strukturą rzeczowo-osobową musi być niezbędne do świadczenia usług z tego miejsca. Po trzecie, miejsce to musi charakteryzować się odpowiednim poziomem stałości.

Jednak występują również pewne rozbieżności w zaprezentowanym orzecnictwie. W jednym z wyroków wskazano, że podatnik nie musi dysponować własnym zapleczem personalno-technicznym, wystarczające może być korzystanie ze struktury rzeczowo-osobowej swoich kontrahentów czy też firm zewnętrznych. Natomiast w innym wyroku Trybunał Sprawiedliwości zwraca uwagę na element własności w dysponowaniu zapleczem personalno-technicznym. Nieprecyzyjna jest także przesłanka wystarczającego stopnia stałości stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Co prawda, w wyroku z 17 lipca 1997 r. Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że czynności umożliwiające sporządzanie umów bądź podejmowanie decyzji zarządczych mogą świadczyć

o wystarczającym stopniu trwałości stałego miejsca, jednak jest to tylko wyliczenie przykładowe.

2. Regulacja po wprowadzeniu Rozporządzenia 282/2011

Aktem prawnym, który wskazuje stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jako miejsce świadczenia usług jest Dyrektywa 2006/112. Jednak dokument ten nie zawiera definicji tego terminu. Stąd też wypracowane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w tym zakresie stanowiło podstawę do prawidłowego określenia tego terminu zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe.

Kolejnym wyrokiem, w którym Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, było orzeczenie z 28 czerwca 2007 r.⁸. W przypadku podatnika świadczącego usługi transportowe o tym czy dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej może świadczyć dysponowanie przez podatnika pomieszczeniem, w którym mogą być sporządzane umowy oraz podejmowane czynności zwykłego zarządu, a także miejsce postoju pojazdów służących do wykonywania działalności. Warto w tym miejscu rozważyć, co należy rozumieć przez czynności zwykłego zarządu. W doktrynie przyjmuje się, że czynnościami zwykłego zarządu są takie czynności, które polegają na załatwieniu bieżących spraw związanych ze zwykłą eksploatacją rzeczy i utrzymaniu jej w stanie niepogorszonym w ramach jej aktualnego przeznaczenia⁹. Również wytoczenie powództwa o ochronę własności, posiadanie, o eksmisję, zawieranie umów związanych z zarządem i eksploatacją, mieszczą się w terminie czynności zwykłego zarządu¹⁰.

6 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 17 lipca 1997 r., *ARO Lease BV przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*, C-190/95.

7 Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 7 maja 1998 r., *Lease Plan Luxembourg SA przeciwko Państwu Belgijskiemu*, C-390/96.

8 Wyrok TSUE z 28 czerwca 2007 r., *Planzer Luxembourg Sarl przeciwko Bundeszentralamt für Steuern*, C-73/06.

9 J. Ignatowicz, *Prawo rzeczowe*, op. cit.

10 S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.

Definicja terminu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej została wprowadzona Rozporządzeniem 282/2011. Zgodnie z tym aktem prawnym, za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej należy rozumieć dowolne miejsce, inne niż siedziba działalności gospodarczej, charakteryzujące się wystarczającą stałością, odpowiednim zapleczem personalno-technicznym umożliwiającym odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych dla własnych potrzeb stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej¹¹.

Definicja ta jest syntezą wyroków Trybunału Sprawiedliwości odnoszących się do terminu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Pomimo obowiązującej definicji terminu oraz wielu orzeczeń w tym zakresie, nadal prawidłowe określenie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej stanowi trudności. Problem ten wynika z niedookreślonych zwrotów, występujących w definicji terminu stałego miejsca. Nasuwa się pytanie, co należy rozumieć przez określenie „wystarczająca stałość”, jaki rozmiar powinno mieć zaplecze personalno-techniczne, czy struktura rzeczowo-osobowa musi być własnością podatnika, czy wystarczające jest korzystanie z personelu swoich kontrahentów. W orzeczeniach Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że czynności o charakterze pomocniczym czy też przygotowawczym nie oznaczają dysponowania przez podatnika stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. W wyroku z 28 czerwca 2007 r.¹² Trybu-

nał wskazał, że urządzenia wykorzystywane przez przedsiębiorcę do działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym, takiej jak rekrutacja pracowników czy zakup środków technicznych niezbędnych do prowadzenia działalności nie stanowią przesłanki wystarczającej stałości. Również orzeczenie z 25 października 2012 r.¹³ wskazuje, że przesłanka wystarczającej stałości nie będzie spełniona w sytuacji, gdy podatnik wykonuje jedynie testy techniczne lub prace badawcze z wyłączeniem transakcji podlegających opodatkowaniu. W jednym z nowszych orzeczeń Trybunał Sprawiedliwości odniósł się do bliskiej współpracy podmiotów powiązanych¹⁴. Trybunał wskazał, że aby uznać jedną ze spółek za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, musi ona charakteryzować się odpowiednią stałością oraz zapleczem personalno-technicznym, umożliwiającym jej odbiór i wykorzystanie usług świadczonych przez drugą spółkę dla własnych potrzeb działalności gospodarczej.

W doktrynie wskazuje się, że ocena czy podatnik dysponuje odpowiednimi środkami i siłami w danym miejscu, powinna być dokonywana w odniesieniu do konkretnych usług. Siły i środki mają być odpowiednie do tego, aby umożliwić albo odbiór i wykorzystanie z nabywanych usług albo świadczenie usług¹⁵.

Naczelny Sąd Administracyjny w jednym ze swoich wyroków¹⁶ wskazał, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej musi charakteryzować się wystarczającą stałością, odpowiednim

zapleczem personalno-technicznym oraz musi być zdolne do odbierania i wykorzystywania usług dla niego świadczonych albo zdolne do świadczenia usług. Struktura rzeczowo-osobowa musi być stosowna do tego, aby odpowiednio umożliwić odbiór i wykorzystywanie usług albo świadczenie usług. W przypadku gdy dana struktura, ze względu na zaplecze personalno-techniczne nie jest w stanie skonsumentować nabywanych usług, to nie może być uznana za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej¹⁷. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał także, że zarówno zasoby personalne, jak i techniczne wykorzystywane przez potencjalne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie muszą stanowić własności podatnika¹⁸. Podatnik może dysponować strukturą rzeczowo-osobową stworzoną poprzez umowy najmu, dzierżawy, czy inne podobne formy. Również w wyroku NSA z 15 czerwca 2015 r.¹⁹ wskazano, że podatnik nie musi dysponować w danym miejscu personelem, który jest u niego zatrudniony oraz zapleczem technicznym, które jest jego własnością. Własna struktura rzeczowo-osobowa nie jest konieczna, o ile dostępność innego zaplecza jest porównywalna do dostępności zaplecza własnego. Korzystanie z usług outsourcingu w niektórych stanach faktycznych może być wystarczające, aby uznać, że podatnik dysponuje zapleczem personalno-technicznym. Istotne jest, aby podatnik sprawował kontrolę nad strukturą rzeczowo-osobową. Podobne rozstrzygnięcie zapadło w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 lutego 2015 r.²⁰. Dodatkowo wskazano, że stałe miejsce

11 Art. 11 Rozporządzenia 282/2011.

12 Wyrok TSUE z 28 czerwca 2007 r., *Planzer Luxembourg*..., op. cit.

13 Wyrok TSUE z 25 października 2012 r., *Daimler AG i Widex A/S przeciwko Skatteverket*, C-318/11 i C-319/11.

14 Wyrok TSUE z 16 października 2014 r., *Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, C-605/12.

15 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz, Komentarz do art. 28(b) ustawy o podatku od towarów i usług*, Lex 117879.

16 Wyrok NSA z 22 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1460/16.

17 *Ibidem*.

18 Wyrok NSA z 16 lutego 2015 r. sygn. akt I FSK 2004/13.

19 Wyrok NSA z 15 czerwca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3332/14.

20 Sygn. akt III SA/Wa 3741/14.

prowadzenia działalności gospodarczej musi charakteryzować się na tyle określonym stopniem stałości, iż stwierdzić można, że działalność ta nie ma charakteru przemijającego czy też okresowego.

3. Podsumowanie

Pomimo wprowadzonej definicji terminu stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, to w głównej mierze orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości wypracowało wskazówki interpretacyjne tego terminu. Po pierwsze, wskazuje się, że miejsce to musi charakteryzować się wystarczającą

stałością, zatem działania o charakterze przemijającym bądź okresowym nie mieszczą się w pierwszej przesłance. Czynności o charakterze pomocniczym, przygotowawczym, takie jak badania techniczne czy testy jakości świadczą o działalności okresowej. Po drugie, miejsce to musi posiadać niezbędne zaplecze personalno-techniczne. Rozmiar struktury rzeczowo-osobowej należy oceniać z punktu widzenia rodzaju prowadzonej działalności. Podkreślić należy, że nie jest konieczne, aby podatnik zatrudniał własnych pracowników oraz korzystał z własnego zaplecza technicznego. Wystarczające może być

korzystanie ze struktury rzeczowo-osobowej podmiotów zewnętrznych na podstawie umów najmu. Po trzecie, miejsce to musi być stosowne do tego, aby odebrać i wykorzystać dla własnych potrzeb usługi albo być stosowne, aby usługi świadczyć. Rozwój technologiczny, nowe formy współpracy między przedsiębiorcami, a przede wszystkim wielość stanów faktycznych sprawiają, że to czy podatnik dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, powinno być oceniane w indywidualnej sprawie, co słusznie zauważył Trybunał Sprawiedliwości.

Summary

Rafał Łomża

Fixed economic establishment in regards for value added tax

The subject of this article is fixed economic establishment according to the value added tax. Author describes how this term has been implemented and construed divided in periods before and after issuing Regulation 282/2011. This article also underlines the role of judiciary in creating precise premises of defining fixed economic establishment.



PLANOWANIE I ROZLICZANIE CZASU PRACY

Zapewniamy:



Niższe koszty zatrudnienia



Bezpieczeństwo prawne



Optymalną organizację pracy

ZAŁÓŻ DARMOWE KONTO DEMO

Poznaj WorkTimePlanner

www.worktimeplanner.pl

„Doradztwo Prawne i Podatkowe - RB Biuletyn”

Cykl ukazowania się: miesięcznik

Redakcja:

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

Skład i łamanie:

PDWA Studio, <http://www.pdwa.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 Dymlang Kancelaria Prawno-Podatkowa



www.russellbedford.pl

 Russell Bedford
taking you further