

Znaczenie wykładni językowej w procesie wykładni prawa podatkowego.

Podstawa prawna odpowiedzi

Odpowiedź oparta na literaturze przedmiotu, orzeczeniach sądowych lub interpretacjach organów podatkowych

Streszczenie

Wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa, w tym prawa podatkowego. Jej treścią jest interpretacja tekstów aktów prawnych w celu rekonstrukcji zakodowanych w nich norm prawnych. Wykładnia językowa oparta jest na zasadach semantyki, syntaktyki i pragmatyki języka polskiego, jest powszechnie stosowana w orzecznictwie podatkowym sądów¹.

Wykładnia językowa powinna mieć zawsze pierwszeństwo przed dyrektywami pozostałych, ugruntowanych interpretacji: m.in. systemowej i funkcjonalnej.

W szczególności, wykładnia językowa ma istotne znaczenie na gruncie prawa podatkowego, które powinny być interpretowane ściśle i w jak największym stopniu odpowiadać ich literalnemu brzmieniu.

Odpowiedź

Wykładnia prawa, tj. interpretacja prawa, polega na wyjaśnieniu właściwej treści stosowanych przepisów prawnych (rozkodowanie norm pranych z przepisów prawa).

Wykładnię prawa dzielimy na podstawowe grupy dyrektyw interpretacyjnych:

- a) wykładnię językową,
- b) wykładnię systemową,
- c) wykładnię funkcjonalną.

Na gruncie prawa podatkowego, podstawowe znaczenie i pierwszeństwo w stosowaniu ma wykładnia językowa (stopniowano na znaczeniu zyskują wykładnia systemowa i funkcjonalna, nadal jednak akceptowany jest subsydiarny charakter ww. wykładni). Adresatem norm zakodowanych w przepisach prawa podatkowego są podatnicy. Istotna jest więc komunikatywność treści tych przepisów dla jak największej liczny adresatów. Przy założeniu, iż ustawodawca posługuje się wobec adresatów norm językiem powszechnym, językowe dyrektywy interpretacji powinny pozwolić na jednoznaczne określenie możliwego sensu słów zawartych w przepisach prawnych².

O prymacie wykładni językowej decydują cechy i funkcje prawa podatkowego. Ta dziedzina prawa reguluje stosunki społeczne należące do tzw. zjawisk ekonomicznych³. To determinuje ingerencyjny charakter tej dziedziny prawa, w którym dominuje interes publiczny, władztwo administracyjnoprawne i podporządkowanie⁴ (por. D. Antonów, Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu do Unii Europejskiej, Warszawa 2009, s. 21). Jednocześnie, prawo podatkowe nie tworzy wzorców pożądanych zachowań lub ich granic, a jedynie determinuje całość zachowań określonej grupy społecznej – podatników (por. B. Brzeziński, Szkice w wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002, s. 5). Wszystko to przesądza o ścisłym interpretowaniu przepisów podatkowych i jak największym stopniu w ich literalnym brzmieniu.

¹ B. Brzeziński, Wykładnia prawa podatkowego, Gdańsk 2013, s. 23 i 24; Teza cytowana w wielu orzeczeniach WSA i NSA.

² J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolinemu 1990, s. 79.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 18.

⁴ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 21.

Znaczenie wykładni językowej w procesie wykładni prawa podatkowego.

Z wykładnią językową wiążą się różnego rodzaju domniemania, nakazy i zakazy, np.

- a) domniemanie racjonalności językowej ustawodawcy⁵;
- b) wspomniane już domniemanie posługiwania się przez ustawodawcę językiem potocznym;
- c) nakaz stosowania definicji legalnych i domniemanie pierwszeństwa języka prawniczego nad językiem powszechnym⁶, Sąd w niniejszym orzeczeniu wskazał, iż:

„Stwierdzenie braku definicji legalnej wymaga sięgnięcia do dyrektywy języka prawniczego, a więc określenia, czy dane pojęcie lub zwrot ma ustalone znaczenie w języku prawniczym, bo wówczas znaczenie to ma pierwszeństwo przed znaczeniem tych zwrotów wynikającym ze słowników języka ogólnego i zbędne jest stosowanie innych reguł interpretacyjnych”;

- d) zakaz pomijania w interpretacji zwrotów przepisu prawnego jako zbędnych, zasada respektowania kolejności realizacji przesłanek ustawowych⁷.

Znaczenie wykładni językowej prawa podatkowego, w szczególności po wejściu Polski do Unii Europejskiej, zostało w pewnym stopniu ograniczone. W przypadku przepisów prawa unijnego, które coraz szerzej reguluje problematykę prawa podatkowego, wykładnia językowa rodzi liczne problemy praktyczne, decydując jednocześnie o wroście znaczenia, subsydiarnych dotychczas rodzajów wykładni prawa⁸ (D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 162). Na znaczeniu zyskuje także wykładnia gospodarcza przepisów prawa podatkowego.

⁵ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 273.

⁶ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 2016 r., sygn. akt I KZP 20/15.

⁷ Zobacz szerzej: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 39-47.

⁸ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 162.

Analiza potencjalnych zagrożeń związanych z nabyciem, przez podatnika podatku od towarów i usług, konsol go gier.

Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 108a i n. ustawy o podatku od towarów i usług

Załącznik nr 15 do ustawy o podatku od towarów i usług [fragment]

65 ex 26.40.60.0 Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub losowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów.

Art. 15d UPDOP / art. 22p UDPOF

Art. 57c KKS

Streszczenie

Potencjalne zagrożenia dla nabywcy konsol do gier, posiadającego status podatnika VAT w przypadku braku zastosowania mechanizmu podzielnej płatności przy nabyciu konsol do gry, udokumentowanych fakturą o kwocie brutto wyższej niż 15 000 zł:

VAT	ustalenie przez naczelnika urzędu skarbowego lub celno-skarbowego dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte konsole do gier, wykazane na fakturze, której dotyczy płatność (przedmiotowej sankcji podatkowej nie stosuje się jednak w przypadku, gdy sprzedawca rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z faktury opłaconej bez zastosowania obowiązkowego MPP)
CIT PIT	wyłączenie z kosztów podatkowych wydatku w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji związanej z wykonywaną przez nabywcę działalnością gospodarczą, pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności”, została dokonana z pominięciem MPP
KKS	ryzyko poniesienia przez nabywcę odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub za wykroczenie skarbowe (w przypadku mniejszej wagi)

1

2

3

4a

4b

4c

4d

4e

4f

4g

4h

4i

4j

5a

5b

6

7

8

9

10

11

12

Analiza potencjalnych zagrożeń związanych z nabyciem, przez podatnika podatku od towarów i usług, konsol go gier.

Odpowiedź

Przy dokonywaniu płatności za nabyte konsole do gier, udokumentowane fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, podatnicy VAT są obowiązani zastosować mechanizm podzielonej płatności (do przeliczania na złote kwoty wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania).

Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności (*split payment*, MPP) polega na tym, że:

- a) zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek VAT,
- b) zapłata całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na rachunek bankowy albo na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony rachunek VAT, albo jest rozliczana w inny sposób.

Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności dokonywana jest w złotych polskich przy użyciu komunikatu przelewu udostępnionego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, przeznaczanego do dokonywania płatności w mechanizmie podzielonej płatności, w którym podatnik wskazuje:

- a) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności,
- b) kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto,
- c) numer faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność,
- d) numer, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

Mechanizm podzielonej płatności może być stosowany wyłącznie w odniesieniu do transakcji dokonywanych na rzecz innych podatników VAT i wyłącznie w związku z zapłatą za fakturę, na której wykazano kwotę VAT. Podstawowym założeniem mechanizmu podzielonej płatności jest rozdzielenie zapłaty należności przelewem na dwa strumienie, tj.:

- a) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku VAT wykazanej na fakturze, która trafia na specjalny rachunek dostawcy, zwany rachunkiem VAT, oraz
- b) kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty odpowiadającej wartości sprzedaży netto wykazanej na fakturze, która jest przelewana na zasadach ogólnych lub jest rozliczana w inny sposób.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik dokonał płatności z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy, wykazane na fakturze, której dotyczy płatność.

W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się (chyba, że dostawca lub usługodawca rozliczył całą kwotę podatku wynikającą z faktury, która została zapłacona z naruszeniem ww. przepisów).

Należy także pamiętać o art. 15d UPDOP (odpowiednio art. 22p UPODF), zgodnie z którym, nabywcy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność, która jest związana z wykonywaną przez nich działalnością gospodarczą, pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności”, została dokonana z pominięciem MPP.

Na koniec warto również wskazać, iż zgodnie z art. 57c KKS podatnik, który wbrew obowiązki ustawowemu (tutaj ustawie VAT) dokonuje płatności kwoty należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

W wypadku mniejszej wagi, sprawca ww. czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego (30%) nie ustala się.

Zasady rozliczania podatku od towarów i usług przez grupę VAT.

■ Podstawa prawna

Art. 8c-8e ustawy o VAT (obowiązuje od 1 lipca 2022 r.)

■ Streszczenie

Ze względu na charakter odpowiedzi zrezygnowano ze streszczenia.

■ Odpowiedź

1. ZASADY OPODATKOWANIA W GRUPIE VAT

- 1) dostawa towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz innego członka tej samej grupy VAT nie podlegają opodatkowaniu.
- 2) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy VAT uważa się za dokonane przez tę grupę VAT.
- 3) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz członka grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy VAT uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT.
- 4) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT na rzecz:
 - a) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium RP, który utworzył ten oddział,
 - b) innego oddziału podatnika, o którym mowa w pkt a), położonego poza terytorium kraju– uważa się za **dokonane przez grupę VAT na rzecz podmiotu, który do niej nie należy.**
- 5) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT przez:
 - a) podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium RP, który utworzył ten oddział,
 - b) inny oddział podatnika, o którym mowa w pkt a), położony poza terytorium kraju– uważa się za **dokonane na rzecz grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy.**
- 6) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane na rzecz oddziału będącego członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, przez podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane na rzecz tej grupy VAT.
- 7) dostawę towarów i świadczenie usług dokonane przez oddział będący członkiem grupy VAT utworzonej w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, na rzecz podatnika posiadającego siedzibę na terytorium kraju, który utworzył ten oddział, uważa się za dokonane przez tę grupę VAT.

2. ROZLICZENIA PODATKU VAT

Grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy uwzględnia kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników.

Grupa VAT jest obowiązana złożyć deklarację podatkową za okres rozliczeniowy, w którym utraciła status podatnika, przy czym kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z takiej deklaracji **podlega zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT.**

Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika przedstawiciel grupy VAT może dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem.

3. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATKOWA GRUPY VAT

W okresie posiadania statusu podatnika przez grupę VAT oraz po utracie przez tę grupę VAT tego statusu członkowie grupy VAT **odpowiadają solidarnie** za jej zobowiązania z tytułu podatku.

Zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej

Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 18. Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Jeżeli przepisy niniejszej ustawy nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Streszczenie

Stosowanie KPA na gruncie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹

I. Stosowanie pełne	odpowiednie przepisy KPA stosowane bez żadnych zmian w ich dyspozycji, np. w zakresie przywracania terminów
II. Stosowanie ze zmianami	przepisy KPA stosowane tylko w takim zakresie i w taki sposób, aby uzupełnić, a nie modyfikować przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, np. stosowanie zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, pełnomocnictwo
III. Brak zastosowania	przepisy KPA nie mogą być zastosowane, gdy są bezprzedmiotowe lub całkowicie sprzeczne z przepisami ustanowionymi dla normowania tych stosunków, do których miałyby one być stosowane odpowiednio

Odpowiedź

1. Jaki jest zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej?

Odpowiadając na pytanie o zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej przywołać należy normę artykułu 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, która stanowi, że **jeżeli przepisy przywołanej ustawy nie stanowią inaczej w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowania przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.**

2. Jaką systematyzację stosowania KPA na gruncie ustawy o postępowaniu administracyjnym podaje literatura przedmiotu?

Literatura przedmiotu poświęcona egzekucji administracyjnej podaje następującą systematyzację stosowania KPA na gruncie ustawy o postępowaniu administracyjnym:

- stosowania pełne** – odpowiednie przepisy KPA stosowane bez żadnych zmian w ich dyspozycji, np. w zakresie przywracania terminów,
- stosowanie ze zmianami** – przepisy KPA stosowane tylko w takim zakresie i w taki sposób, aby uzupełnić, a nie modyfikować przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, np. stosowanie zasady pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, pełnomocnictwo,
- brak zastosowania** – przepisy KPA nie mogą być zastosowane, gdy są bezprzedmiotowe lub całkowicie sprzeczne z przepisami ustanowionymi dla normowania tych stosunków, do których miałyby one być stosowane odpowiednio.

¹ R. Hauser, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne...*, art. 18 ustawy, 2011 r.

Zakres stosowania przepisów KPA w egzekucji administracyjnej

3. W jaki sposób powinny być stosowane przepisy KPA w postępowaniu egzekucyjnym?

Orzecznictwo podkreśla, że **przepisy KPA powinny być stosowane przy uwzględnieniu specyfiki postępowania egzekucyjnego w administracji** polegającej przede wszystkim na przymusowym jego charakterze, a także szybkości i skuteczności wykonania określonych prawem obowiązków. Odpowiednie zastosowanie przepisów KPA oznacza konieczność uwzględnienia tej ostatniej ustawy z modyfikacjami pozwalającymi uniknąć sprzeczności pomiędzy ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji a KPA, jak też uwzględniającymi czynności procesowe nieprzewidziane w KPA².

Skoro do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wprowadzono zasady ogólne to one winne być stosowane w pierwszej kolejności w postępowaniu egzekucyjnym. Posiłkowe zaś stosowanie przepisów KPA możliwe jest wyłącznie w sytuacji, kiedy nie stoi to w sprzeczności z *ratio legis* ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³.

PODATKOWA

OFICyna WYDAWNICZA

² Wyrok WSA w Krakowie z 17.02.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 2090/10, Legalis.

³ Wyrok WSA w Gorzowie WLKP. z 10.03.2010 r., sygn. akt II SA/Go 16/10, Legalis.

Zdefiniuj i scharakteryzuj rezerwy oraz zobowiązania warunkowe, w myśl ustawy o rachunkowości

Podstawa prawna odpowiedzi

Definicja rezerwy, zobowiązania warunkowe – art. 3 ust. 1 pkt 21, pkt 28 ustawy o rachunkowości

Ilekcroć w ustawie jest mowa o:

(...)

21) rezerwach – rozumie się przez to zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne.

28) zobowiązaniach warunkowych – rozumie się przez to obowiązek wykonania świadczeń, których **powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń**.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 6 „ Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe, zobowiązania warunkowe”, podaje następujące definicje:

2.2. **Rezerwy** – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 21 ustawy to – zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne. **Rezerwy** tworzy się zgodnie z obowiązkiem prawnym lub zwyczajowo oczekiwanym obowiązkiem handlowym, to jest wtedy, gdy występuje **na tyle duże prawdopodobieństwo**, że zajdzie konieczność wywiązania się jednostki z ciążącego na niej obowiązku, a koszty lub straty wymagające poniesienia dla wywiązania się z tego obowiązku są na tyle znaczące, że ich nieuwzględnienie w wyniku finansowym tego okresu, w którym obowiązek powstał, spowodowałoby istotne zniekształcenie obrazu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego jednostki.

2.4. **Zobowiązanie warunkowe** zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 28 ustawy – to obowiązek wypełnienia świadczeń, wynikający ze zdarzeń przeszłych, którego powstanie jest uzależnione od zaistnienia określonych zdarzeń. Zobowiązania, jak długo mają charakter warunkowych, nie są ujmowane w bilansie oraz w rachunku zysków i strat.

1.5. Standard stosuje się do zobowiązań warunkowych, które są rezultatem zdarzeń i mogą spowodować powstanie zobowiązania, np. z tytułu udzielonej gwarancji, poręczenia, indosowania weksla, toczącego się postępowania sądowego, podpisania umowy przewłaszczenia składników aktywów.

Streszczenie

Rezerwa jest to zobowiązanie, którego ostateczna kwota lub termin realizacji nie są znane, ale istnieje prawdopodobieństwo, że wpływ środków na spełnienie tego zobowiązania **jest prawdopodobny**. Prezentujemy w bilansie po stronie pasywów (pozycja B.I)

Zobowiązanie warunkowe jest to zobowiązanie, które będzie zrealizowane pod warunkiem wystąpienia innego zdarzenia. Prezentujemy w informacji dodatkowej wtedy, gdy wpływ środków na spełnienie tego zobowiązania **nie jest znikomy**.

Odpowiedź

I. REZERWY

Rezerwy w myśl ustawy o rachunkowości to zobowiązania, których ostateczna wysokość, termin zaspokojenia, a czasami podmiot któremu wypłacone zostanie zobowiązanie nie są pewne – są tylko **prawdopodobne**.

Dobrym przykładem ilustrującym pojęcie rezerwy jest utworzenie przez producenta sprzętu gospodarstwa domowego rezerwy na naprawy gwarancyjne. Ostateczna kwota, termin zaspokojenia, podmiot, na rzecz którego wykonana zostanie naprawa gwarancyjna, nie jest znany. Jednak jednostka może z dużym prawdopodobieństwem określić wysokość tej rezerwy na podstawie prowadzonych statystyk napraw gwarancyjnych (ilość napraw w stosunku do ilości wyprodukowanych wyrobów). Innym przykładem uzasadniającym tworzenie rezerw może być uzyskanie informacji o tym, że były pracownik złożył pozew o zapłatę odszkodowania związanego z wypadkiem przy pracy.

Wysokość rezerw prezentuje się w bilansie po stronie pasywów (pozycja B.I –).

Zdefiniuj i scharakteryzuj rezerwy oraz zobowiązania warunkowe, w myśl ustawy o rachunkowości

II. ZOBOWIĄZANIE WARUNKOWE

Jest to szczególny **rodzaj zobowiązania**, ponieważ obowiązek wykonania świadczenia uzależniony jest od zaistnienia określonych zdarzeń. Jednostka ujawnia informację o stanie zobowiązań warunkowych na dzień bilansowy w informacji dodatkowej, jeżeli możliwość wypływu środków z tytułu wypełnienia obowiązku **nie jest znikoma**.

Znakomitą ilustracją pojęcia zobowiązania warunkowego oraz rezerwy jest przykład zawarty w Krajowym Standardzie Rachunkowości¹.

Przykład:

Jednostka „Alfa” poręczyła jednostce „Beta” weksel in blanco wystawiony przez „Beta” na rzecz dostawcy materiałów. Było to w roku 2015, gdy sytuacja finansowa firmy „Beta” była bardzo dobra. Jednak firma „Alfa” w swojej informacji dodatkowej poinformowała o istnieniu tego zobowiązania warunkowego, gdyż oceniła, że prawdopodobieństwo powstania obowiązku wykupienia przez nią weksla **nie jest znikome**. Ocena taka wynikała z faktu, że firma „Beta” miała tylko dwu odbiorców i utrata jednego z nich mogła zachwiać pozycją finansową „Bety”. W roku 2016 firma „Beta” rzeczywiście straciła jednego z odbiorców swoich wyrobów co spowodowało zachwianie jej płynnością finansową. Firma „Alfa” ujęła w swoich księgach rezerwę na przewidywaną stratę z tytułu udzielonego poręczenia², ponieważ prawdopodobieństwo wypływu środków z tego tytułu jest **prawdopodobne**.

Kiedy zobowiązanie warunkowe staje się rezerwą (4.18 KRS nr 6)

Z uwagi na ewentualne zmiany okoliczności towarzyszących podejmowaniu decyzji o ujawnieniu zobowiązania warunkowego, jednostka powinna oceniać zobowiązania warunkowe nie rzadziej niż na dzień bilansowy. Ma to na celu ustalenie, czy wypływ środków stał się prawdopodobny. Jeśli stanie się prawdopodobne, że wypływ środków będzie konieczny w związku z pozycją potraktowaną jako zobowiązanie warunkowe, to tworzy się rezerwę, wykazując ją w księgach i sprawozdaniu finansowym tego okresu, w którym nastąpiła zmiana prawdopodobieństwa.

Pasywa bilansu:

A. *Kapitał (fundusz) własny*

(...)

B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania

I. Rezerwy na zobowiązania

1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego;
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne:
 - długoterminowa,
 - krótkoterminowa;
3. Pozostałe rezerwy:
 - długoterminowe,
 - krótkoterminowe.

PODATKOWA

OFICyna WYDAWNICZA

1. Uchwała Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, przykład nr 5, (http://www.mf.gov.pl/documents/764034/1191370/20140502_Dz.+Urz.+Min.+Fin.+z+dnia+7+kwietnia+2014+r.+--+poz.+12.pdf), dostęp w Internecie z dnia 12 września 2014 roku.

2. Wn „Koszty finansowe”, Ma „Rezerwy” – ujęcie w księgach nastąpiło poprzez zaksięgowanie kwoty poręczenia wraz z ewentualnymi dodatkowymi kosztami po stronie Winien konta „Koszty finansowe” w korespondencji ze stroną Ma konta „Rezerwy”.

Kto i na podstawie jakich przepisów prawa może, poza doradcą podatkowym, wykonywać poszczególne czynności doradztwa podatkowego?

Podstawa prawna odpowiedzi

Art. 2, 3, 4 ustawy o doradztwie podatkowym

Streszczenie

Podmioty uprawnione do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego	Zakres usług doradztwa podatkowego	
Doradca podatkowy	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego	
Adwokat	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego, z wyjątkiem wykonywania audytu funkcji podatkowej	
Radca prawny	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego, z wyjątkiem wykonywania audytu funkcji podatkowej	
Biegły rewident	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego, z wyjątkiem reprezentowania w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami	
Organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną, spółdzielnie, stowarzyszenia lub izby gospodarcze	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego, z wyłączeniem wykonywania audytu funkcji podatkowej – jeżeli przedmiotem ich działalności statutowej jest również doradztwo podatkowe świadczone wyłącznie na rzecz ich członków	Kwalifikowane czynności doradztwa podatkowego mogą być wykonywane wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach
Firmy audytorskie uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego Uwaga: wykonywanie audytu funkcji podatkowej następuje wyłącznie przez doradców podatkowych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach	Kwalifikowane czynności doradztwa podatkowego mogą być wykonywane wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach
Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne	Wszystkie czynności doradztwa podatkowego – jeżeli spółki spełniają określone warunki, wskazane w ustawie o doradztwie podatkowym. Uwaga: wykonywanie audytu funkcji podatkowej następuje wyłącznie przez doradców podatkowych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach	Kwalifikowane czynności doradztwa podatkowego mogą być wykonywane wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach

Kto i na podstawie jakich przepisów prawa może, poza doradcą podatkowym, wykonywać poszczególne czynności doradztwa podatkowego?

■ Odpowiedź

1

Podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego (poza osobami fizycznymi wpisanymi na listę doradców podatkowych) są:

2

Adwokaci – zasady wpisu na listę adwokatów reguluje ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze; zawód adwokata polega na świadczeniu pomocy prawnej, a w szczególności na udzielaniu porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami;

3

4a

Radcy prawni – zasady wpisu na listę radców prawnych reguluje ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych. Świadczenie pomocy prawnej przez radcę prawnego polega w szczególności na udzielaniu porad i konsultacji prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed urzędami i sądami w charakterze pełnomocnika lub obrońcy.

4b

4c

Biegli rewidenci – zasady wpisu na listę biegłych rewidentów reguluje Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym z dnia 11 maja 2017 r.; zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej, świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów oraz świadczeniu usług pokrewnych.

4d

4e

4f

Biegli rewidenci, z zakresu czynności doradztwa podatkowego pozbawieni zostali możliwości reprezentowania podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych.

4g

4h

Ponadto, audyt funkcji podatkowych mogą wykonywać osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych oraz biegli rewidenci (adwokaci i radcy prawni już nie).

4i

4j

5a

Czynności doradztwa podatkowego mogą również wykonywać:

- organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną,
 - spółdzielnie,
 - stowarzyszenia,
 - izby gospodarcze,
 - firmy audytorskie uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych;
 - spółki akcyjne,
 - spółki z ograniczoną odpowiedzialnością
- pod warunkiem, iż kwalifikowane czynności doradztwa podatkowego będą wykonywane wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach.

6

7

Organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną, spółdzielnie, stowarzyszenia lub izby gospodarcze mogą wykonywać czynności doradztwa podatkowego, jeżeli przedmiotem ich działalności statutowej jest również doradztwo podatkowe. Ponadto czynności te mogą być świadczone wyłącznie na rzecz członków tych podmiotów.

8

9

Organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną, spółdzielnie, stowarzyszenia lub izby gospodarcze nie są podmiotami uprawnionymi do wykonywania audytu funkcji podatkowej.

10

Audyt funkcji podatkowych w formach audytorskich oraz spółkach mogą wykonywać wyłącznie osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych oraz biegli rewidenci.

11

PODATKOWA
OFICyna WYDAWNICZA

12