

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Roczna korekta w podatku od towarów i usług a przychód (koszt) w podatku dochodowym

W komentarzu przedstawione zostały bogato ilustrowane przykładami kwestie związane z korektą podatku naliczonego oraz skutki rocznej korekty w podatkach dochodowych.

1. Roczna korekta w podatku od towarów i usług – z wyjątkiem korekty środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych)

1.1. Wprowadzenie

Po zakończeniu roku, w którym przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku odliczonego. W korekcie tej należy uwzględnić proporcję obliczoną dla zakończonego roku podatkowego.

Jeżeli jednak różnica pomiędzy tak obliczoną proporcją, a proporcją wstępną – przyjętą na dany rok na podstawie art. 90 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) - dalej u.p.t.u., nie przekracza 2%, wówczas korekty nie dokonuje się.

Przykład 1

Proporcja ustalona jako wstępna na rok 2010 wyniosła

$$\frac{80 \text{ (obróć dający prawo do odliczenia)}}{100 \text{ (obróć całkowity)}} = 80\%$$

Po zakończeniu roku 2010, faktyczna proporcja wyliczona przez podatnika wyniosła

$$\frac{81}{100} = 80\%$$

Ponieważ różnica pomiędzy proporcją wstępną a ostateczną nie przekracza 2 punktów procentowych nie ma obowiązku dokonywania korekty rocznej.

Zagadnieniem o kluczowym charakterze przy obliczaniu proporcji jest właściwe przyporządkowanie obrotu do licznika lub mianownika budowanej proporcji.

1.2. Ustalenie proporcji do korekty rocznej

Wzór na ustalenie proporcji do korekty rocznej (art. 90 u.p.t.u.)

$$\frac{A \text{ (Obrót z tytułu czynności w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia)}}{B \text{ (Całkowity obrót)}} =$$

= % możliwego do odliczenia podatku naliczonego (wynik zaokrąglamy w górę do najbliższej

gdzie:

Wartość licznika proporcji (A) ustalamy jako sumę:

- podstawy opodatkowania z art. 30,

- obrotu o którym mowa w art. 29 ust. 6-8,

- obrotu z tytułu sprzedaży opodatkowanej tj. odpłatnej dostawy, odpłatnego świadczenia usług (na terytorium kraju), eksportu towarów, WDT, czynności zrównanych z dostawą lub świadczeniem usług (art. 7-8), zaliczek,

- otrzymanych dotacji bądź subwencji mających bezpośredni wpływ na cenę towarów (usług).

Wartość mianownika proporcji (B) ustalamy jako sumę:

- obrotu uzyskanego z tytułu czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia (zwolnione), oraz

- licznika proporcji (wartość A).

Zarówno do licznika (A), jak i mianownika (B) nie zaliczamy:

- importu usług,
- wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- transakcji krajowych (nabycia) od podmiotów niebędących podatnikami VAT, z tytułu których należy odprowadzić VAT (art. 17 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.),
- dostaw środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności (art. 90 ust. 5 u.p.t.u.),
- transakcji nieruchomościami (sporadycznych) – art. 90 ust. 6 u.p.t.u.,
- transakcji pośrednictwa finansowego wymienionych w załączniku nr 4 poz. 3 do ustawy o VAT (sporadycznych) – art. 90 ust. 6 u.p.t.u.,
- czynności niepodlegających opodatkowaniu w Polsce, ale w związku z którym podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego (art. 86 ust. 8 pkt 1 u.p.t.u.),
- czynności, o których mowa w art. 86 ust. 9 u.p.t.u. (import i nabywanie towarów i usług dotyczących szeroko rozumianego pośrednictwa finansowego i ubezpieczeniowego wykonywanego na terytorium kraju w przypadku, gdy miejscem świadczenia tych usług jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi te dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych pod warunkiem, że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami),
- czynności objętych art. 6 u.p.t.u. tj.:
 - 1) transakcję zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
 - 2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- czynności pozostających poza ustawą ze względu na uznanie, że ich wykonywanie nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 u.p.t.u., np.:
 - a. sprzedaż własnych akcji,
 - b. sprzedaż własnych wierzytelności,
 - c. kary umowne,
 - d. odszkodowania,
 - e. wypłaty z ZFŚS,
 - f. czynności wykonywane przez podatników, o których mowa w art. 15 ust. 3 i 3a u.p.t.u.

A) Zdaniem Autora czynności niegenerujące obrotu nie powinny być brane pod uwagę przy ustalaniu proporcji. Stanowisko takie oparte jest na: analizach wyroków ETS (np. C-333/91, C-142/99, C-16/00), a także systemowej wykładni przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, która nie dopuszcza przyjęcia koncepcji o jakimkolwiek wpływie na ten podatek – czynności, które nie są w obrębie zainteresowania polskiego ustawodawcy. Należy podać też analizie art. 90 ust. 3 u.p.t.u., który odnosząc się do budowania proporcji wskazuje obrót jako podstawową jej kategorię. Tymczasem wykonywanie czynności niepodlegających przepisom ustawy o podatku od towarów i usług nie generuje obrotu w rozumieniu tej ustawy.

Stanowczo więc opowiadam się za stanowiskiem, że do budowy proporcji nie bierzemy pod uwagę czynności wyłączonych z VAT.

B) W zakresie pojęcia obrotu, o którym mowa w art. 30 u.p.t.u. istnieje również spór. Chodzi o odpowiedź na pytanie: czy obrotem do celów rocznej korekty u komisanta jest wyłącznie marża, czy też jest nim obrót z tytułu dostawy – wyliczony jako równowartość kwoty należnej od nabywcy (pomniejszonej zgodnie z przepisami).

Zgodnie z art. 29 ust. 1 u.p.t.u. obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, obejmująca całość świadczenia należnego od nabywcy.

Podstawą opodatkowania u komisanta – zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.t.u. jest kwota należna z tytułu dostawy towarów, pomniejszona o podatek, bądź kwota należna wraz z prowizją, pomniejszona o podatek (art. 30 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.t.u.). Przepis art. 120 u.p.t.u. modyfikuje jedynie podstawę opodatkowania (marża), a nie pojęcie obrotu. W takim razie za obrót do celów rocznej korekty u komisanta dokonującego sprzedaży na zasadach marży należy uznać kwotę należną od nabywcy, pomniejszoną na zasadach, o których mowa w art. 30 u.p.t.u.

C) Obrót wykazywany zarówno w liczniku, jak i mianowniku proporcji winien być zmniejszony o kwoty udokumentowanych:

- 1) prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont),
- 2) o wartość zwróconych towarów,
- 3) zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji,

subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

D) Do obrotu do celów rocznej korekty nie wlicza się też obrotu z dostawy towarów, które są środkami trwałymi bądź wartościami niematerialnymi i prawnymi, podlegającymi amortyzacji. Zgodnie z art. 22a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) - dalej u.p.d.o.f. (odpowiednio: art. 16a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm. - dalej u.p.d.o.p) podlegają amortyzacji 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 (leasingu); bez względu na okres używania.

Amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) inwestycje w obcych środkach trwałych,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,

3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników - jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający

- zwane także środkami trwałymi,

4) tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 i Nr 220, poz. 1435 oraz z 2009 r. Nr 33, poz. 256 i Nr 222, poz. 1753) w grupowaniu o symbolu 30.11 "Statki i konstrukcje pływające".

Amortyzacji podlegają też wartości niematerialne i prawne - zgodnie z art. 22b u.p.d.o.f. (art. 16b u.p.d.o.p.):

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,

6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117 z późn. zm.),

7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Zgodnie z art. 22c u.p.d.o.f. (art. 16c u.p.d.o.p) amortyzacji nie podlegają m.in.:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- 2) niektóre nieruchomości mieszkalne,
- 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2,
- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane.

Jeżeli dokonamy dostawy środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) niepodlegającego amortyzacji – należy wykazać ją w obrocie do celów ogólnej korekty rocznej.

E) Do obrotu do celów korekty rocznej nie wlicza się obrotu z tytułu sporadycznych transakcji dotyczących:

- 1) nieruchomości, oraz
- 2) usług pośrednictwa finansowego.

Co oznacza „sporadyczność” transakcji? Czynności o charakterze sporadycznym nie mogą być stałym przedmiotem działalności podatnika. „Sporadyczny” – według Słownika Języka Polskiego to „występujący rzadko, od czasu do czasu, nieregularnie”.

Kwestia ta była przedmiotem rozważań ETS, na przykład w sprawie C-306/94. Spółka zarządzała nieruchomościami - zaliczki uzyskane od klientów przeznaczała na inwestycje finansowe. Obroty z tytułu tych inwestycji stanowiły ok. 14% obrotu całkowitego. Zdaniem ETS obroty te były bezpośrednim, stałym i

koniecznym uzupełnieniem zasadniczej działalności. Nie miały więc one charakteru incydentalnego. Wchodzą zatem do mianownika proporcji rocznej (jako czynnik o charakterze zwolnionym).

W innej sprawie (C-77/01) ETS uznał, że bardzo ważna jest okoliczność, czy podatnik wykorzystuje zasoby, przy nabyciu których przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku. Sąd stwierdził, że udzielanie pożyczek przez spółki holdingowe oraz dokonywanie lokat będzie kwestiami sporadycznymi, jeżeli obejmuje bardzo ograniczone wykorzystywanie towarów, od których odliczono VAT.

A co na to polskie organy podatkowe i sądy?

Np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 maja 2010 r. (III SA/Wa 7/10) analizował, czy czynność udzielania pożyczek przez firmę zajmującą się obrotem nieruchomościami jest sporadyczna.

WSA uznał, że w logikę prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami są wpisane cykle koniunkturalne.

Dlatego też udzielanie pożyczek przez podatnika nie jest działalnością sporadyczną.

W czasie, kiedy te pożyczki są udzielane, w obrocie nieruchomościami jest bowiem dekonunktura. Dlatego też udzielanie tych pożyczek mieści się w działalności gospodarczej podatnika i nie jest jego działalnością sporadyczną.

Podobne zdanie prezentują organy podatkowe. Twierdza one, że jeżeli działalność podatnika jest planowana i niepowtarzalna, a więc przypadkowa, to nie można uznać jej za sporadyczną (IS w Warszawa, interpretacja z dnia 22 stycznia 2010 r., IPPP1-443-1369/09-2/AS).

Należy więc uznać, że czynności sporadyczne to czynności uboczne w stosunku do działalności podstawowej, nieplanowane i w zasadzie niepowtarzalne, na majątku przy nabyciu którego, nie odliczyliśmy VAT.

F) W przypadku, gdy obliczona proporcja:

1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,

2) nie przekroczyła 2% - podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Wyliczone proporcje zaokrągla się w górę – do najbliższej liczby całkowitej.

Analizując przepis eliminujący prawo do odliczenia wtedy, gdy proporcja nie przekroczy 2% (art. 90 ust. 10 pkt 2 u.p.t.u.), należy zdać sobie sprawę z tego, że przepis ten może być niezgodny z dyrektywą Rady 2006/112 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 - dalej Dyrektywa 112. Przepis art. 173 ust. 2 lit. e Dyrektywy 112 mówi, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż w sytuacji, gdy VAT niepodlegający odliczeniu jest nieznacznej wartości, będzie on uważany za zerowy. Nie ma więc mowy o VAT, który odliczeniu polega. Z tego powodu zachodzi niezgodność prawa unijnego i prawa polskiego.

Zwrócił na to uwagę też NSA w wyroku z dnia 13 kwietnia 2010 r. (I FSK 532/09). W tym zakresie NSA podtrzymał stanowisko WSA uznając za niezgodną z prawem negatywną dla podatnika interpretację podatkową.

Zdaniem NSA na podstawie dyrektywy podatnik może odliczyć podatek naliczony w pełni

a nie na podstawie proporcji. Przepis art. 173 ust. 2 lit. e Dyrektywy 112 ma na celu korzyść podatnika i stwarza możliwość prawną zastosowania odstępstwa od odliczenia proporcjonalnego.

2. Roczna korekta podatku od towarów i usług, odliczonego przy zakupie środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych)

Podlegają jej towary (usługi), zaliczone przez podatnika – zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) podlegających amortyzacji. Korektą obejmuje się także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów, pomimo że nie podlegają one amortyzacji.

Korekcie nie podlegają środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) o wartości początkowej do 15.000 zł oraz grunty i prawo użytkowania wieczystego gruntów.

W stosunku do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w okresie 01.05.2004-31.05.2005:

1) nie bierzemy pod uwagę gruntów i prawa wieczystego użytkowania,

2) uwzględniamy wszystkie środki trwałe i wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji za wyjątkiem tych, które jednorazowo mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (analizujemy w tym celu ich wartość oraz czas używania).

KARTA ŚRODKA TRWAŁEGO PODLEGAJĄCEGO KOREKCIE						
1. Nazwa środka trwałego				Kserokopiarka		
2. Data przyjęcia do używania				2.02.2011		
3. Oznaczenie faktury zakupu				FVAT 1235/11		
4. Wartość zakupu				30.000 + 6900 VAT		
5. Proporcja wstępna w 2011 r.				40%		
6. Wartość odliczonego VAT				6900 x 40% = 2760		
7. Wartość początkowa kserokopiarki				30.000 + (6900 – 2760) = 34.140		
ROK	1/5 wartości VAT wynikającej z faktury (dokumentu celnego) w zł	Proporcja wstępna wg której odliczono VAT przy zakupie w %	Wartość odliczonego VAT w proporcji na 5 lat w zł	Proporcja rzeczywista w danym roku w %	Wartość VAT do odliczenia proporcji rzeczywistej w zł	Wartość korekty VAT (+) zwiększenie (-) zmniejszenie podatku naliczonego
ROK I 2011	6900/5 = 1380	40	2760/5 = 552 zł	80%	1380x 80% = 1104	1104 – 552 = (+) 552
ROK II 2012	1380	40	552	10%	1380 x 10% = 138 – 552 = 138 (-)414	
ROK III 2013	1380	40	552	100%	1380 x 100% = 1380	1380 – 552 = (+) 828
ROK IV 2014	1380	40	552	99%	1380 x 99% = 1366	1366- 552 = (+) 814
ROK V 2015	1380	40	552	1%	1380 x 1% = 14	14- 552 = (-) 538

KARTA ŚRODKA TRWAŁEGO - NIERUCHOMOŚCI	
1. Nazwa nieruchomości	magazyn Katowice ul. Wysoka 2
2. Data przyjęcia do używania	1.02.2011
3. Oznaczenie faktury zakupu	FVAT 30/2011
4. Wartość zakupu	100.000 + 23.000 VAT

				(zakładamy że nieruchomość ta będzie w całości wykorzystywana w działalności gospodarczej; jeśli nie, wówczas stosujemy art. 86 ust. 7b i art. 90a u.p.t.u.)		
5. Proporcja wstępna				70%		
6. Wartość VAT odliczonego w m-cu zakupu				23.000 x 70% = 16.100		
7. Wartość początkowa magazynu				100.00 + (23.000 – 16.100) = 106.900		
ROK	1/10 wartości VAT naliczonego w zł	Proporcja wstępna (ustalona w momencie przyjęcia do użytkowania) w %	Wartość VAT odliczonego przy zakupie w zł	Proporcja rzeczywista w danym roku w %	VAT do odliczenia w danym roku w zł	Korekta w rozliczeniu rocznym (+) zwiększenie (-) zmniejszenie
ROK I 2011	23.000 /10% = 2300	70%	16.100 /10% = 1610	90%	2300 x 90%= 2070	2070 – 1610 = (+) 460
ROK II 2012	2300	70%	1610	71%	bez korekty art. 91 ust. 1 i2 u.p.t.u.	
ROK III 2013	2300	70%	1610	20%	2300 x 20% = 460	460-1610 = (-) 1150
ROK IV – VIII 2014 / 2018	2300 / ROK	70%	1610	70% w każdym roku	2300 x 70% = 1610	1610-1610 = 0
ROK IX - X 2019/2020 sprzedaż opodatkowana	2300/ROK	70%	1610	100%	2300 x 2 (koniec korekty w 2020 r.) x 100% = 4600	4600-3220 (VAT odliczony za 2 lata) = (+) 1380

Należy dodać, że na zasadach właściwych dla korekty środków trwałych, należy korygować również nakłady modernizacyjne – pomimo braku wyraźnego przepisu stanowiącego podstawę tej koncepcji.

Koncepcja ta opiera się na założeniu, że nakłady modernizacyjne podwyższają wartość początkową – podlegającą amortyzacji wraz ze środkiem trwałym (wartością niematerialną i prawną). Wydaje się więc uzasadnione dokonanie takiego właśnie rozstrzygnięcia.

Jeszcze innym problemem jest kwestia korekty VAT naliczonego w zakupach inwestycyjnych, które nie są jeszcze środkiem trwałym.

Czy należy je rozliczać w rocznej, ogólnej korekcie, czy też rozliczenie należy rozpocząć dopiero po oddaniu środka trwałego do używania na zasadach właściwych dla środków trwałych?

Zdaniem Autora ta druga koncepcja jest prawidłowa. Pośrednio potwierdza też ją regulacja art. 91 ust. 8 u.p.t.u.

Wydaje się, że dopiero 5 (10) - letnia korekta VAT środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) konsumująca odliczony przy dokonywaniu nakładów inwestycyjnych VAT, odzwierciedla związek tych nakładów (w konsekwencji - wytworzonego środka trwałego) ze sprzedażą opodatkowaną (zwolnioną). Sama inwestycja nie jest wprost powiązana ze sprzedażą opodatkowaną czy też zwolnioną.

Poza tym, gdybyśmy skorygowali VAT od nakładów inwestycyjnych zgodnie z zasadami zwykłej korekty rocznej, mielibyśmy problem z korektą VAT od wytworzonego środka trwałego (wartości

niematerialnej i prawnej). Należałoby bowiem przy okazji korekty VAT od środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) korygować tę pierwszą korektę.

Korekcie na opisanych tutaj zasadach nie podlegają środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) nabyte do dnia 30 kwietnia 2004 r.

Natomiast do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) nabytych w okresie po dniu 30 kwietnia 2004 r. do dnia 31 maja 2005 r. mają zastosowanie przepisy art. 91 ust. 2 u.p.t.u. (wówczas obowiązującego tekstu ustawy).

Ciekawym zagadnieniem jest problem objęcia korektą tych środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), które w momencie dokonywania korekty nie podlegają amortyzacji. Chodzi tu o środki trwałe, do których odnoszą się przepisy art. 22c pkt 5 u.p.d.o.f.

W momencie dokonywania zakupu środki te były zaliczone do podlegających amortyzacji. Na skutek zaprzestania działalności, w której były one używane (np. zmiana profilu produkcji) – środki te od następnego miesiąca amortyzacji nie podlegają. Czy objęte są one obowiązkiem dokonania korekty?

Zdaniem Autora ten środek nie powinien być objęty korektą roczną (utracił on charakter środka trwałego).

Gdyby środek ten sprzedano, korekty należałoby dokonać na podstawie art. 91 ust. 4 u.p.t.u.

Jeżeli natomiast pozostał on u podatnika dokonującego korekty rocznej – nie ma obowiązku objęcia takiego składnika majątkowego korektą roczną, gdyż nie podlega on amortyzacji.

3. Skutek rocznych korekt w VAT

W zależności od tego, czy korekta jest dodatnia, czy też ujemna – jej skutkiem będzie podwyższenie podatku naliczonego (przy korekcie dodatniej), bądź jego obniżenie (przy korekcie ujemnej).

Jeżeli dokonamy opodatkowanej sprzedaży środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) należy uznać, że był on używany do końca okresu korekty na potrzeby czynności opodatkowanych. Jeżeli natomiast przy sprzedaży zastosowano zwolnienie (albo uznano, że czynność ta nie podlega opodatkowaniu), przyjmuje się fikcję prawną, że dalsze wykorzystywanie tego środka związane jest z czynnościami zwolnionymi (niepodlegającymi opodatkowaniu).

4. Moment dokonania korekty rocznej

Zgodnie z art. 91 ust. 3 u.p.t.u., korekt wcześniej opisanych dokonujemy w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy następnego roku, po roku korekty. Jeżeli podatnik wcześniej będzie kończył działalność gospodarczą, wówczas korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy. Nawiązując do korekty rocznej w zależności więc od tego, jaki jest okres rozliczeniowy, z korektą będziemy mieć do czynienia:

1) w deklaracji za m-c styczeń, składanej do 25 lutego (u podmiotów dokonujących rozliczenia miesięcznego),

2) w deklaracji za I kwartał, składanej do 25 kwietnia (u podmiotów rozliczających się kwartalnie).

Jeżeli nastąpiła sprzedaż środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) i miała ona miejsce w okresie korekty (5 lub 10-letniej) – korekty dokonuje się jednorazowo w odniesieniu do pozostałego jej okresu, w deklaracji składanej za okres, w którym nastąpiła sprzedaż.

Przepisy nie rozstrzygają jak rozdzielić w tym przypadku kwotę korekty rozliczanej w deklaracji za okres dokonania sprzedaży (art. 91 ust. 5 u.p.t.u.) od korekty rocznej, o której mowa w art. 91 ust. 2 i 3 u.p.t.u. Należy przyjąć, że podział powinien być proporcjonalny. Za okres używania środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) w danym roku wykonujemy korektę z art. 91 ust. 2 i 3 u.p.t.u., a w deklaracji składanej za miesiąc (kwartał) sprzedaży rozliczamy w ramach korekty kwotę VAT, o której mowa w art. 91 ust. 5 u.p.t.u.

Przykład 2

Maszyna podlegała korekcie przez 5 lat.

Dokonano jej sprzedaży w 4 roku, w dniu 30 czerwca. Jak rozliczyć korektę?

Należy kwotę korekty przypadającej na dany rok podzielić proporcjonalnie do okresu używania.

Od 1 stycznia do 30 czerwca włącznie, środek trwały był używany przez podatnika łącznie 181 dni.

Do końca roku pozostało 184 dni.

Kwota podlegająca korekcie za ten rok 5000 zł

Ustalenie kwoty rozliczanej w ramach korekty rocznej $(5000 \text{ zł} / 181+184) \times 181 = 2480 \text{ zł}$

Ustalenie kwoty korekty rozliczanej w deklaracji za czerwiec $5000 \text{ zł} - 2480 \text{ zł} = 2520 \text{ zł}$

Należy dodać, że analogiczne zasady jak przy sprzedaży środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) w trakcie korekty, stosujemy do zbycia towarów i usług o charakterze inwestycyjnym (zakupionych w celu wytworzenia środka trwałego).

Przykład 3

Maszyna podlegała korekcie przez 5 lat.

Dokonano jej sprzedaży w 4 roku, w dniu 30 czerwca. Jak rozliczyć korektę?

Należy kwotę korekty przypadającą na dany rok podzielić proporcjonalnie do okresu używania.

Od 1 stycznia do 30 czerwca włącznie, środek trwały był używany przez podatnika łącznie 181 dni.

Do końca roku pozostało 184 dni.

Kwota podlegająca korekcie za ten rok 5000 zł

Ustalenie kwoty rozliczanej w ramach korekty rocznej $(5000 \text{ zł} / 181+184) \times 181 = 2480 \text{ zł}$

Ustalenie kwoty korekty rozliczanej w deklaracji za czerwiec $5000 \text{ zł} - 2480 \text{ zł} = 2520 \text{ zł}$

Należy dodać, że analogiczne zasady jak przy sprzedaży środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) w trakcie korekty, stosujemy do zbycia towarów i usług o charakterze inwestycyjnym (zakupionych w celu wytworzenia środka trwałego).

5. Inne przypadki umożliwiające skorygowanie podatku naliczonego

Opisane powyżej zasady stosuje się odpowiednio w przypadkach, kiedy:

1) podatnik miał prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego i dokonał takiego obniżenia, albo

2) podatnik nie miał prawa do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego, a następnie prawa te się zmieniły.

Podatnik niejako wtórnie traci prawo do obniżenia podatku VAT albo też prawo takie nabywa (art. 91 ust. 7 u.p.t.u.).

Przepis ten skorelowany jest z brzmieniem art. 86 ust. 1 u.p.t.u., który mówi, że prawo do odliczenia służy wyłącznie w zakresie, w jakim towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

O prawie do odliczenia decyduje zamiar podatnika – w okresie właściwym dla tego zakupu.

Przepis ten dotyczy również środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w postaci gruntów i prawa wieczystego użytkowania, za wyjątkiem środków, których wartość użytkowa nie przekracza 15.000 zł.

Jeżeli podatnik nabył maszynę – do produkcji towarów opodatkowanych i rozliczył VAT, a maszyna będzie wykorzystywana do produkcji towarów zwolnionych, wówczas poprzez system korekt właściwy dla środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) odpowiednio zostanie skorygowany VAT do odliczenia.

Przykład 4

Podatnik kupił towar i odliczył VAT naliczony. Okazało się, że towar ten miał wady i podatnik odstąpił od zakupu. W tym przypadku prawo do odliczenia zmieniło się w jego brak. Należy więc skorygować VAT naliczony.

Problematyczna jest też kwestia prawa do odliczenia pełnej kwoty VAT, w przypadku sprzedaży samochodu osobowego przed upływem 6 miesięcy od daty jego zakupu. Ograniczenie odliczenia VAT do 60% (nie więcej niż 6000 zł) dotyczy aut nabywanych na własny użytek. Zmiana przeznaczenia tych pojazdów (np. wynajem) bądź ich sprzedaż (ze stawką 22%) – daje zdaniem Autora prawo do korekty VAT odliczonego, gdyż przysługuje 100% odliczenie.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług od dnia 1 grudnia 2008 r. doprecyzowały (a przynajmniej taki był zamiar ustawodawcy) przepisy o korekcie. Otóż, w przypadku zmiany prawa do rozliczenia (podatnik miał prawo rozliczyć cały podatek albo nie miał takiego prawa) korektę przeprowadzamy według zasad opisanych w art. 91 ust. 7a-7c u.p.t.u.

W wyroku z dnia 30 października 2009 r. (III SA/Wa 715/09) WSA w Warszawie uznał, że art. 91 u.p.t.u. dotyczy tylko tych, którzy odliczyli cały VAT lub nie odliczyli VAT wcale.

Przepis art. 91 ust. 1 u.p.t.u. mówi o kwocie podatku naliczonego VAT, a nie o pełnym VAT. Kwotą podatku naliczonego - zgodnie z art. 86 u.p.t.u. jest nie tylko całość podatku naliczonego w fakturach, ale

też np. 60% VAT (nie więcej niż 6000 zł) podatku od aut osobowych. Kwotę podatku naliczonego, obniżamy podatek należny.

Przepis art. 91 ust. 1 u.p.t.u. rzeczywiście dotyczy tylko podatku naliczonego zgodnie z art. 86 u.p.t.u. (odliczamy VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych). Słusznie więc odliczamy VAT przy zakupie - zgodnie z proporcją wstępną dla tego okresu, bo ona odzwierciedla, jaki był udział czynności opodatkowanych w czynnościach przez podatnika wykonanych i dostarczonych w poprzednim roku.

O tym, czy korygować ten VAT, tak abyśmy mieli do czynienia z proporcją ostateczną rozstrzyga to, czy w roku zbycia, udział sprzedaży towarów opodatkowanych, jest inny niż w proporcji wstępnej.

Gdybyśmy mieli do czynienia z obowiązkiem dopłaty VAT – wydaje się, że można byłoby skorzystać z wyżej wymienionego wyroku. Natomiast, jeżeli proporcja wstępna była niższa od proporcji ostatecznej należałoby odliczyć VAT, pomijając wyżej cytowany wyrok.

Wyrok ten może nie mieć zastosowania do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) i gruntów (prawa wieczystego użytkowania) za wyjątkiem tych, których wartość nie przekracza 15.000 zł. Przepis art. 91 ust. 1-6 u.p.t.u. stosuje się bowiem ODPOWIEDNIO do zdarzeń, gdy podatnik miał pełne prawo do obniżki lub takiego prawa nie posiadał w ogóle (art. 91 ust. 7 u.p.t.u.). W takim razie należy mówić, że art. 91 ust. 1-6 u.p.t.u. stosuje się do każdego podatku naliczonego i jego części, a ust. 7 tylko do takiego, który odliczamy z całości bądź nie odliczamy w ogóle.

Przepis art. 91 ust. 7 u.p.t.u. (VAT został odliczony w całości, albo nie odliczyliśmy go wcale) stosujemy do:

- korekty środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), których wartość nie przekracza 15.000 zł,

- korekty innych towarów.

Można więc uznać, że tylko w przypadku odliczenia VAT w całości albo nieodliczenia VAT w ogóle należy dokonać korekty rocznej, zgodnie z zasadami korekty rzeczywistej (a nie

wstępnej). Korekta ta nie dotyczy jednak środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), a także gruntów oraz prawa ich wieczystego użytkowania o wartości powyżej 15.000 zł, gdyż VAT od nich korygujemy w okresie 5 lub 10-letnim.

6. Skutki rocznej korekty w podatkach dochodowych. Korekta roczna jako przychód

6.1. Wprowadzenie

Na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4g u.p.d.o.p. oraz art. 14 ust. 2 pkt 7 u.p.d.of.

jest przychodem kwota podatku od towarów i usług:

- a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a-16m, lub

- b) dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a)

- w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług.

Ponieważ ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.) - dalej u.z.p.d. wskazuje w art. 6 jako przedmiot opodatkowania przychód, o którym mowa w u.p.d.o.f., należy uznać, że na gruncie tego podatku, przychód z tytułu rocznej korekty VAT podlega również opodatkowaniu.

Jeżeli więc zgodnie z regulacją art. 91 u.p.t.u. zostanie dokonana roczna korekta podatku naliczonego, a jej efektem będzie podwyższenie jego wartości, kwota tego podwyższenia jest przychodem.

Przykład 5

Pan Kazimierz Malinowski w deklaracjach VAT-7 składanych za okres I-XII 2011 r. wykazał kwotę VAT do odliczenia w wysokości 90.000 zł.

Przy dokonywaniu korekty rozliczenia okazało się, że przysługuje mu prawo do odliczenia 100.000 zł.

Różnica między już wykazaną kwotą podatku odliczonego a zwiększeniem tej kwoty (10.000 zł) jest przychodem.

Nie budzi wątpliwości, że przychód powstanie w sytuacji korekty podatku naliczonego związanego z

zakupem innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi (wartościami niematerialnymi i prawnymi).

Problemów przysparza odpowiedź na pytanie: czy pojawi się również przychód związany z korektą podatku od środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych)?

W „Karcie maszyny do gięcia blach”, która została omówiona w punkcie 2, w pierwszym roku pojawia się korekta zwiększająca VAT naliczony o kwotę 440 zł.

Czy kwota 440 zł z naszego przykładu na pewno jest przychodem?

Taka była intencja ustawodawcy, który zapisał to jednak w sposób niepozwalający na uznanie tej kwoty za przychód.

Przychodem zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych jest kwota korekty powodująca zwiększenie podatku odliczonego od zakupu środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), ale tylko w części nieuwzględnionej w wartości początkowej.

Nie ma żadnych wątpliwości, że kwota 440 zł, o której mowa, podwyższyła wartość początkową środka trwałego, a więc została w niej uwzględniona.

W takim razie wydaje się, że przychód z tego tytułu nie powstał.

Odminną interpretację tego zdarzenia przedstawił Minister Finansów:

„Istotą uregulowań skutków w podatkach dochodowych korekty VAT, dotyczącej środków trwałych podlegających amortyzacji, jest odniesienie do tej części odliczonego VAT, która nie została uwzględniona w wartości początkowej. Ta część VAT, która została uwzględniona w wartości początkowej środka trwałego, wpłynęła na zwiększenie podstawy amortyzacji, która nie podlega jakiegokolwiek korekcie. Przy nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przyjęto zatem korzystne dla podatników założenie, że rozliczenie skutków korekty VAT w podatku dochodowym nie powinno być zbyt skomplikowane, co mogłoby mieć miejsce w przypadku dokonywania dla celów amortyzacji obowiązku wielokrotnej korekty wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Korekta VAT powodująca zwiększenie albo zmniejszenie podatku odliczonego ma zatem wpływać bezpośrednio na przychody – w przypadku zwiększenia odliczenia VAT, albo na koszty podatkowe – w przypadku zmniejszenia tego odliczenia. Z tych też względów właściwe jest rozwiązanie, że na przychody oraz koszty podatkowe wpływ będzie miała kwota VAT nieuwzględniona wcześniej w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie (lub zmniejszenie) podatku odliczonego zgodnie z art. 91 u.p.t.u.

Niewłaściwy jest natomiast wniosek, że na skutek korekty przychodem podatkowym powinna być ta część podatku naliczonego, która wcześniej zwiększyła wartość początkową i powiększała koszty uzyskania przychodu, ponieważ ta część podatku naliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-9 u.p.t.u., tj. korekty tej części kwoty podatku naliczonego, która dla celów VAT uprzednio pomniejszyła kwotę podatku należnego i którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatników przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego”.

Zakładając nawet, że przychód powstał, należy zadać kolejne pytanie – w jakim momencie?

Ponieważ jest to przychód z działalności gospodarczej musimy prześledzić stosowne regulacje.

6.2. Moment powstania przychodu

Za datę powstania przychodu uważa się:

- a) dzień wydania rzeczy (zbycia prawa majątkowego),
- b) dzień wykonania usługi (częściowego wykonania usługi)

nie później niż dzień:

- wystawienia faktury, albo
- uregulowania należności.

- c) ostatni dzień okresu rozliczeniowego przy usługach ciągłych (nie rzadziej niż raz w roku),

- d) w przypadkach innych niż określone w a-c za datę uzyskania przychodu uznaje się dzień zapłaty.

Przeanalizujmy przychód z tytułu korekty:

- nie jest uzyskany w związku z wydaniem rzeczy ani zbyciem praw majątkowych,
- nie jest efektem wykonania usługi,
- nie wystawiamy w związku z nim faktury,
- nie jest to kwota będąca zapłatą należności,
- nie mamy do czynienia z usługami ciągłymi,
- nie bierzemy pod uwagę dnia zapłaty (płacić należy za coś np. za towar lub usługę: w tym

przypadku brak jest podstaw uznania kwoty korekty za zapłatę).

Ustawodawca nie wskazał zdaniem Autora momentu powstania tego przychodu, co pozwala w ogóle go nie wykazywać. Przyjmując za organami podatkowymi, że przychód jednak powstanie, rozważmy w zależności od sytuacji podatnika różne możliwości wskazania momentu jego powstania:

a) w dniu wykazania kwoty zwiększenia na deklaracji (za styczeń lub za I kwartał) – jeżeli kwota ta zmniejsza VAT do zapłaty, lub

b) w dniu otrzymania zwrotu tej kwoty, jeżeli z deklaracji wynika VAT do zwrotu, lub

c) w dniu zadeklarowania kwoty rocznej korekty podatku naliczonego do rozliczenia w następnych okresach sprawozdawczych (jeżeli zadeklarowaliśmy nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia).

Na gruncie poprzednio obowiązującej definicji (do dnia 31 grudnia 2006 r.), która również nie wskazywała momentu powstania takiego przychodu – organy podatkowe uznawały że przychód powstaje w miesiącu dokonania korekty.

Przykładem jest pismo USK w Tarnowie z dnia 18 kwietnia 2006 r., PD 1-4/423-2/06/Gł. Pomimo, że dotyczy ono podatku dochodowego od osób prawnych, można je potraktować jako stanowisko obowiązujące również podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, ze względu na analogiczne przepisy.

„Zatem, zdaniem tutejszego organu podatkowego, za moment powstania przychodu lub kosztu należy uznać moment dokonania korekty, a tym – zgodnie z art. 91 ustawy o VAT – jest moment złożenia deklaracji podatkowej za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku, którego korekta dotyczy”.

Podobnie w piśmie z dnia 2 czerwca 2006 r., Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdyni, I-2/423-0002/06.

Należy wskazać, że organy podatkowe nie zmieniają swoich interpretacji, trzymając się zasady powstania przychodu w dacie złożenia deklaracji VAT-7 (za pierwszy miesiąc lub pierwszy kwartał następnego roku).

Wydaje się, że skoro przychód jest skutkiem korekty za poprzedni rok, właściwsze byłoby ukazanie go właśnie w rozliczeniu za ten rok.

Jednakże dzięki stanowiskom organów podatkowych podatnicy mogą aktywnie wpływać na wysokość podatku od tego przychodu (np. wybierać ryczałtowe formy opodatkowania).

6.3. Wysokość przychodu

Zgodnie z regulacją ustawową, przychodem będzie kwota w wysokości równej podatkowi od towarów i usług:

a) jeżeli została ona nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) podlegających amortyzacji lub

b) dotyczyła innych niż wymienionych w pkt a) rzeczy (praw),

w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego.

Wysokość przychodu z tytułu rocznej korekty podatku od towarów i usług dotyczącej rzeczy (praw) innych niż środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) – jest prosta do obliczenia. Stanowi ją bowiem kwota będąca równowartością korekty zwiększającej podatek naliczony.

Sprawa się komplikuje przy określaniu wysokości przychodu w związku z korektą VAT od środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych). W tym bowiem przypadku za przychód należy uznać kwotę nieuwzględnioną w wartości początkowej, w tej części, w jakiej dokonano korekty zwiększającej podatek naliczony.

Niewątpliwie w każdym przypadku, gdy proporcja wstępna jest niższa niż 100% - nieodliczona kwota VAT podwyższa wartość początkową środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych). Zwiększenie – w ramach rocznej korekty – VAT do odliczenia nie powoduje żadnych zmian w zakresie wartości początkowej. Analizując przykład dochodzimy do wniosku, że kwota 440 zł (korekta zwiększająca) jest częścią kwoty 2200 zł (wartość VAT nieodliczonego w chwili zakupu) podwyższającej wartość początkową.

Niemożliwym więc jest do spełnienia postulat ustawodawcy, że przychodem jest kwota korekty zwiększającej VAT naliczony, jednocześnie nieuwzględniona w wartości początkowej środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej).

Trudno więc określić wysokość przychodu w przypadku tej korekty.

6.4. Przychód z tytułu rocznej korekty VAT u podatnika zryczałtowanego podatku ewidencjonowanego

U podatników tych przychody oblicza się analogicznie, jak u podatników rozliczających się na zasadach ogólnych. Wszystkie uwagi, o których mowa w pkt 1 i 2 mają zastosowanie również do ryczałtowców.

Problem polega na tym, że w przypadku rozliczeń na zasadach ogólnych – generalną zasadą jest, że nieodliczony VAT staje się kosztem uzyskania przychodów. W przypadku ryczałtowców koszty takie się nie pojawiają. Przychód nie niweluje tutaj kosztów (tak jak przy zasadach ogólnych).

Jeżeli więc skutkiem korekty rocznej VAT naliczonego u ryczałtowca będzie podwyższenie VAT naliczonego, to kwota podwyższenia będzie równocześnie przychodem podatnika zryczałtowanego podatku dochodowego, opodatkowanym stawką 3% (art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. e u.z.p.d.). Niniejsze stanowisko potwierdziło również Ministerstwo Finansów.

7. Skutki rocznej korekty VAT. Korekta jako koszt podatkowy

Podstawą uznania tej korekty za koszt są postanowienia art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c u.p.d.o.p., art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. c u.p.d.o.f.

Stanowią one, że kosztami uzyskania przychodu jest kwota podatku od towarów i usług:

a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) podlegających amortyzacji, oraz

b) dotycząca innych niż wymienione w pkt a) rzeczy lub praw,

- w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 u.p.t.u.

7.1. Data powstania kosztu

7.1.1. U podatników prowadzących księgi rachunkowe

U tej grupy podatników koszty o charakterze pośrednim (wydaje się, że taki status należy nadać kosztom z tytułu korekty) – są potrącalne w dacie ich poniesienia. Datą tą będzie moment zmniejszenia podatku odliczonego, a więc 25 lutego bądź w przypadku „kwartalników” – 25 kwietnia roku następnego po roku korygowanym.

Warunkiem rozliczenia kosztów w ustawowych terminach, jest ich ujęcie w księgach rachunkowych – za ten sam okres, w którym wykazano je w deklaracji VAT.

7.1.2. U podatników prowadzących księgę przychodów i rozchodów

VAT z tytułu korekty jest kosztem potrącalnym w roku jego poniesienia (tutaj rok złożenia właściwej deklaracji VAT-7).

7.1.3. U podatników prowadzących podatkowa księgę przychodów i rozchodów, na zasadach określonych w art. 22 ust. 6 u.p.d.o.f.

Podatnicy ci rozpoznają koszt w dacie wystawienia dowodu stanowiącego podstawę ich zaksięgowania.

7.2. Ustalenie wysokości kosztu

W tym przypadku sytuacja prawnopodatkowa nie budzi wątpliwości. Kwota pomniejszająca podatek naliczony zarówno od zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jak i innych rzeczy (praw) będzie stanowiła równowartość kosztu uzyskania przychodów.

71762

Dz.U.2012.361: art. 23 ust. 1 pkt 43 lit. c

Dz.U.2011.177.1054: art. 86 ust. 9; art. 90; art. 90 ust. 4; art. 91 ust. 8

Dz.U.2011.74.397: art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. c; art. 23 ust. 1

