Przestrzeń dla księgowych

Najważniejsze aktualności księgowe z ostatniego tygodnia:

21.11.2022-27.11.2022

Tygodnik nr 34/2022

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

W tym numerze:

1. Sprawdź czy pamiętałaś/eś o wszystkich ważnych terminach - **str. 3**
2. Podatek dochodowy od osób fizycznych:

   Paczki Mikołajkowe dla dzieci pracowników a koszty uzyskania przychodów - **str. 5**
3. Podatek dochodowy od osób prawnych:

   Zbliżający się termin podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej - **str. 7**
4. **Szkoła VAT - lekcja 10:**

   Zasady ogólne ustalania obowiązku podatkowego w VAT - str. 10
5. Inne zagadnienia:

   Wyższa składka zdrowotna w przypadku braku deklaracji - **str. 18**
6. Tygodniówka PLUS:

   Brak paragonu do zwrotu a prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT - **str. 21**
7. Temat Tygodnia:

   Najem samochodu osobowego za granicą na gruncie podatku dochodowego - **str. 24**
8. Sprawdź czy te nadchodzące terminy cię dotyczą - **str. 29**

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

SPRAWDŹ CZY PAMIĘTAŁAŚ/EŚ O WSZYSTKICH WAŻNYCH TERMINACH

21.11.2022

- wpłata składek ZUS za październik 2022 r. - pozostali płatnicy składek (z wyłączeniem jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz osób prawnych),
- wpłata za październik 2022 r. miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych,
- wpłata za październik 2022 r. pobranych zaliczek od przychodów ze stosunku pracy,
- wpłata za październik 2022 r. przez płatników, o których mowa w art. 41 ustawy o pdof, pobranych zaliczek na podatek dochodowy lub zryczałtowanego podatku dochodowego,
- wpłata za październik 2022 r. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- wpłata przez spółkę dominującą reprezentującą podatkową grupę kapitałową, zaliczki na podatek pobranej za październik 2022 r.
- wpłata należnego zryczałtowanego podatku przez: podatnika wymienionego w art. 17 ust. 1 ustawy o pdop, jeżeli w październiku 2022 r. dochód z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych wydatkował niezgodnie z przeznaczeniem określonym w oświadczeniu CIT-5; spółkę, która w październiku 2022 r. utraciła prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 22 ust. 4 ustawy o pdop,
- wpłata za październik 2022 r. zaliczki na podatek przez spółkę nieruchomościową/ przedstawiciela podatkowego spółki nieruchomościowej od dochodu, o którym mowa w art. 41 ust. 4f lub 4g ustawy o pdof i w art. 26aa ust. 1 lub 2 ustawy o pdop oraz przesłanie podatnikowi informacji o wpłaconej zaliczce PIT-ISN / CIT-ISN,

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

- wpłata za październik 2022 r. podatku dochodowego od przychodów ze środka trwałego będącego budynkiem, o którym mowa w art. 24b ustawy o pdop i art. 30g ustawy o pdof,
- wpłata na PFRON za październik 2022 r.

25.11.2022

- wpłata podatku VAT za październik 2022 r.
- złożenie deklaracji VAT-8, VAT-9M, VAT-12 za październik 2022 r.
- przesłanie pliku JPK_V7M za październik 2022 r.
- przesłanie pliku JPK_V7K za październik 2022 r. (część ewidencyjna),
- przesłanie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach VAT-UE za październik 2022 r.
- złożenie deklaracji VAT-13 przez przedstawiciela podatkowego za październik 2022 r.
- wpłata podatku akcyzowego za październik 2022 r. oraz złożenie deklaracji dla podatku akcyzowego,
- rozliczenie podatku cukrowego należnego za październik 2022 r.
- rozliczenie podatku od sprzedaży detalicznej PSD-1 za październik 2022 r.
- przekazanie do PFRON dokumentów dotyczących dofinansowania do wynagrodzeń niepełnosprawnych pracowników za październik 2022 r.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Paczki Mikołajkowe dla dzieci pracowników a koszty uzyskania przychodów

Zbliża się okres, w którym wielu pracodawców będzie chciało przekazać dla dzieci swoich pracowników paczki mikołajkowe/świąteczne. Możliwość zaliczenia wydatków z tym związanych do kosztów uzyskania przychodów zależeć będzie od źródła finansowania. Paczki te mogą zostać bowiem sfinansowane ze środków obrotowych pracodawcy lub też z Zakładowego Funduszu Świadczeń Pracowniczych.

Paczki finansowane z ZFŚS

Jak wynika z art. 23 ust. 1 pkt 42, nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. Wyjątek od tej reguły nie jest istotny dla omawianego tematu. Warto również wspomnieć, że generalnie koszty uzyskania przychodów stanowią jednak same odpisy na ZFŚS.

Odnosząc się jednak do paczek sfinansowanych ze środków ZFŚS, to wydatki na ich zakup nie mogą zostać uwzględnione w kosztach podatkowych.

Paczki finansowane ze środków obrotowych

Generalnie zakup paczek dla dzieci pracowników nie ma charakteru działalności socjalnej. Ich wartość nie jest uzależniona od sytuacji życiowej, rodzinnej czy też materialnej pracownika.

Przekazanie paczek ma raczej na celu zmotywowanie pracowników do wydajniejszej pracy, a także wzmocnienie ich poczucia więzi z firmą i poprawę atmosfery w pracy.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

W związku z powyższym wydatki na zakup tych paczek wykazują związek z przychodami, a w konsekwencji mogą zostać uznane za koszt uzyskania przychodów.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH

Zbliżający się termin podania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej

Obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy, wynika z art. 27c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Obowiązek ten dotyczy:

1) podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów - informacja o realizowanej strategii podatkowej sporządzana przez podatkową grupę kapitałową zawiera informacje, w odniesieniu do podatkowej grupy kapitałowej oraz każdej ze spółek wchodzących w jej skład,
2) podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości. Zatem wymóg opublikowania informacji o strategii podatkowej za 2021 r. obejmuje podmioty, których przychód za 2021 r. przekroczył 229.970.000 zł (według kursu euro NBP z dnia 31 grudnia 2021 r. wynoszącego 4,5994 zł/euro).

Z powyższego obowiązku wyłączeni zostali podatnicy będący:

- stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s ust. 1 Ordynacji podatkowej,
- uczelnią w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

Informacja o realizowanej strategii podatkowej obejmuje, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności, ale z wyłączeniem informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego, w szczególności informacje o:

- stosowanych przez podatnika procesach oraz procedurach dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
- stosowanych przez podatnika dobrowolnych formach współpracy z organami Krajowej Administracji Skarbowej,
- realizacji przez podatnika obowiązków podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z informacją o liczbie przekazanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych, o których mowa w art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej, z podziałem na podatki, których dotyczą,
- transakcjach z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie ostatniego zatwierdzonego sprawozdania finansowego spółki, w tym podmiotami niebędącymi rezydentami podatkowymi Rzeczypospolitej Polskiej,
- planowanych lub podejmowanych przez podatnika działaniach restrukturyzacyjnych mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podatnika lub podmiotów powiązanych,
- złożonych przez podatnika wnioskach o wydanie: ogólnej interpretacji podatkowej, interpretacji przepisów prawa

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

podatkowego, wiążącej informacji stawkowej, wiążącej informacji akcyzowej,

- dokonywaniu rozliczeń podatkowych podatnika na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Informację o realizowanej strategii podatkowej za rok podatkowy sporządzoną w języku polskim lub też jej tłumaczenie na język polski, podatnik zobowiązany jest zamieścić na swojej stronie internetowej w terminie do końca dwunastego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego. Jeżeli podatnik nie posiada własnej strony internetowej, informację o realizowanej strategii podatkowej udostępnia na stronie internetowej podmiotu powiązanego. Zatem informacja o realizowanej strategii podatkowej realizowanej w 2021 r. przez podatników, których rok kalendarzowy pokrywa się z rokiem podatkowym, powinna zostać zamieszczona do końca grudnia 2022 r.

Dodatkowo konieczne jest zgłoszenie w tym samym terminie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu dla podatnika, adresu publikacji powyższej informacji. Należy to zrobić za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czyli droga mailową.

W przypadku niedokonania tego obowiązku, podatnik podlega karze pieniężnej w wysokości do 250.000 zł., nałożonej w drodze decyzji przez naczelnika urzędu skarbowego. Od decyzji w sprawie nałożenia kary pieniężnej przysługuje odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

SZKOŁA VAT

- lekcja 10 -

Zasady ogólne ustalania obowiązku podatkowego w VAT

Zasady powstania obowiązku podatkowego w VAT w przypadku sprzedaży krajowej określa art. 19a ustawy o VAT. W przepisach znajdziemy podział na:

- zasady ogólne oraz
- zasady szczególne.

Zasady szczególne omówione zostaną w kolejnych lekcjach.

Podkreślić należy, że **podatnik nie ma dobrowolności co do podjęcia decyzji o wykazywaniu obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych bądź szczególnych.** To oznacza, że jeżeli ustawodawca dla danej czynności przewidział stosowanie szczególnych zasad ustalania obowiązku podatkowego, to właśnie te zasady szczególne muszą być przez podatnika stosowane nawet jeśli zasady ogólne okazałyby się dla niego korzystniejsze.

Przytoczmy zatem przepisy, które odnoszą się do zasady ogólnej:

Art. 19a. 1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f.

(...)

2. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

(...)

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

8. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z wyjątkiem:

1) *dostaw towarów, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 1b;*
2) *dostaw towarów i świadczenia usług, w stosunku do których obowiązek podatkowy powstaje w sposób, o którym mowa w ust. 5 pkt 4.*

Jak rozumieć i stosować powyższe przepisy? - Sprawdźmy na przykładzie.

Czynny podatnik podatku VAT zajmuje się sprzedażą mebli na terenie Polski. 23 listopada 2022 r. otrzymał zamówienie na meble kuchenne. Klient zapłacił za nie w całości 24 listopada 2022 r., a dostawa zrealizowana została 25 listopada 2022 r. Kiedy w tej sytuacji powstał obowiązek podatkowy w VAT?

Z przedstawionej sytuacji wynika, że podatnik korzysta z ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych.

Należy więc przeanalizować, **która czynność była pierwsza:**

- dostawa towarów
- czy też zapłata całości lub części należności.

W tym przypadku, podatnik otrzymał zapłatę przed zrealizowaniem dostawy. W związku z tym obowiązek podatkowy powstał 24 listopada, tj. w dniu otrzymania zapłaty.

Gdyby dostawa zrealizowana została przed otrzymaniem zapłaty,

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

obowiązek podatkowy powstałby w dniu realizacji dostawy.

Załóżmy, że w omawianej sytuacji, klient złożył zamówienie 23 listopada 2022 r., dostawa zrealizowana została 25 listopada 2022 r., ale klient zapłacił 26 listopada 2022 r.. Wówczas obowiązek podatkowy należałoby rozpoznać w dniu realizacji dostawy tj. 25 listopada 2022r.

Jak zatem ustalić datę dokonania dostawy towarów?

Zgodnie z omawianym już art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, **przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.** Może pojawić się jednak kilka sytuacji:

1. Towar wydawany jest bezpośrednio nabywcy

W takiej sytuacji zasadniczo moment obowiązku podatkowego powstaje w chwili wydania towaru.

2. Towar pozostaje do dyspozycji nabywcy i na jego prośbę we wskazanym miejscu, np. w magazynie dostawcy

Dostawę towarów w tej sytuacji należy rozpoznać w momencie, w którym pozostawiono te towary w uzgodnionym miejscu.

3. Towar wysyłany jest kurierem (pocztą)

W tym przypadku może powstać wątpliwość, czy za datę dokonania dostawy uznać należy moment wydania towaru kurierowi czy też moment dostarczenia towarów przez kuriera nabywcy. Momentem dokonania dostawy w tej sytuacji jest jednak moment wydania towaru kurierowi.

Powyższe dotyczy oczywiście sytuacji, kiedy strony transakcji w zawartej umowie nie ustaliły innego momentu przeniesienia prawa do dysponowania towarem jak właściciel. W umowie mogą bowiem wskazać, że dostawa ma miejsce w momencie dostarczenia i odbioru towaru przez nabywcę, a nie w momencie przekazania towaru

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

klientowi. Może się to okazać korzystne, jeśli nabywca nie odbierze towaru lub też gdy istnieje ryzyko utraty towaru w związku z jego wysyłką. Jeśli w takiej sytuacji za datę dokonania dostawy uznana zostanie data otrzymania przesyłki przez nabywcę, sprzedawca uniknie niepotrzebnych korekt.

Dostawa towarów w świetle interpretacji podatkowych

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22.09.2022 r. sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.423.2022.1.EG:

Co należy rozumieć przez „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel" określił Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-320/88. W orzeczeniu tym stwierdza się, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów, nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Regulacja ta ma zastosowanie do każdego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem na inny podmiot, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona ta uzyskuje de facto możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeżeli nie wiąże się to z przeniesieniem własności. W tym orzeczeniu, odnosząc się do dostawy towarów, Trybunał posłużył się terminem przeniesienia „własności w sensie ekonomicznym", podkreślając tym samym uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów. Oznacza to więc, że na gruncie przedmiotowego przepisu kluczowym elementem jest przeniesienie, w istocie rzeczy, praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią. (...)

W tym miejscu zauważyć należy, że z wydaniem towaru przez dostawcę łączy się istotny skutek dokonania sprzedaży towarów, polegający m.in. na przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

Chwilą decydującą o przejściu na odbiorcę korzyści i ciężarów związanych z towarem oraz ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru jest – co do zasady – wydanie towaru. Dokonanie dostawy, o którym mowa w art. 19a ust. 1 ustawy oznacza zatem faktyczne zrealizowanie dostawy. Jeżeli strony oznaczyły inną chwilę, niż wydanie towaru dla przejścia korzyści i ciężarów, to w razie wątpliwości przyjmuje się, że ta sama chwila dotyczy przejścia ryzyka przypadkowej utraty lub uszkodzenia towaru. (...)

Zgodnie z art. 544 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r., poz. 1360):

> *jeżeli rzecz sprzedana ma być przesłana przez sprzedawcę do miejsca, które nie jest miejscem spełnienia świadczenia, poczytuje się w razie wątpliwości, że wydanie zostało dokonane z chwilą, gdy w celu dostarczenia rzeczy na miejsce przeznaczenia sprzedawca powierzył ją przewoźnikowi trudniącemu się przewozem rzeczy tego rodzaju.*

Jak stanowi art. 544 § 2 Kodeksu cywilnego:

> *jednakże kupujący obowiązany jest zapłacić cenę dopiero po nadejściu rzeczy na miejsce przeznaczenia i po umożliwieniu mu zbadania rzeczy.*

Ponadto jak stanowi art. 548 § 1 Kodeksu cywilnego:

> *z chwilą wydania rzeczy sprzedanej przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z rzeczą oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia rzeczy.*

Z przywołanych przepisów Kodeksu cywilnego wynika, że wydanie rzeczy następuje z chwilą powierzenia rzeczy przez sprzedawcę przewoźnikowi z poleceniem dostarczenia rzeczy do miejsca przeznaczenia uzgodnionego wcześniej z kupującym. Z chwilą, w której

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

rzecz została powierzona przewoźnikowi, następuje formalne spełnienie świadczenia przez sprzedawcę, a na kupującego przechodzą korzyści i ciężary związane z rzeczą.

Przenosząc powyższe na grunt przepisów ustawy o podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy towar jest wysyłany do nabywcy za pośrednictwem przewoźnika (spedytora, kuriera) dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel.(...)

Mając powyższe na uwadze Spółka dostarczając towar kupującemu za pośrednictwem firmy spedycyjnej jest zobowiązana jako datę dokonania dostawy na fakturze przyjąć datę wydania towaru kurierowi, w tym samym momencie Spółka rozpozna obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług.

Przykład 1

Podatnik zajmuje się sprzedażą paszy. Zakupiony towar wysyłany jest kupującemu za pośrednictwem firmy spedycyjnej. Faktura sprzedaży wystawiana jest w dniu wydania towaru firmie spedycyjnej. Firma nie posiada żadnych regulaminów sprzedaży, które w sytuacji dostawy towarów za pośrednictwem firmy spedycyjnej regulowałyby kwestię przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Ma jednak podpisaną umowę z firmą spedycyjną, z której wynika, że firma spedycyjna odpowiada z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy jeśli w czasie od przyjęcia przesyłki przez kuriera od momentu jej doręczenia nastąpi zawiniona przez przewoźnika utrata, ubytek lub uszkodzenie przesyłki. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług w tej sytuacji?

W momencie gdy podatnik przekazuje towar przewoźnikowi (kurierowi),

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

zgodnie z zawartą umową, następuje przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel towarem, będącym przedmiotem dostawy. Zatem w momencie wydania towaru dokonana zostanie dostawa towarów. Dzień wydania towaru przewoźnikowi, celem dostarczenia go do nabywcy, będzie dniem dokonania dostawy. W konsekwencji w tym momencie powstanie obowiązek podatkowy z tytułu tej transakcji.

Przykład 2

Podatnik sprzedał samochód 25.11.2022 r. Tego samego dnia wystawił fakturę oraz przekazał nabywcy wszystkie dokumenty wraz z kluczykami do samochodu. Nabywca poprosił jednak o możliwość pozostawienia samochodu na placu sprzedawcy przez kilka dni. Samochód odebrany został 28.11.2022 r. Kiedy doszło do dostawy towarów?

Przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel miało miejsce w dniu wydania nabywcy kluczyków oraz dokumentu do samochodu. Do dostawy towarów doszło więc 25.11.2022 r.

Z przytoczonych już przepisów wynika, że obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Wiemy już jak ustalić moment dokonania dostawy.

Jak zatem ustalić moment wykonania usługi?

Niestety przepisy nie określają precyzyjnie momentu wykonania usługi. Kwestia ta może być problematyczna, a w wielu przypadkach sporna. Najczęściej data wykonania usługi jest ustalana na podstawie momentu realizacji poszczególnych elementów umowy. W umowie tej strony zastrzegają w jaki sposób ma dojść do realizacji i zakończenia usługi, ustalając np. że odbędzie się to poprzez sporządzenie i podpisanie protokołu odbioru. **Zatem o tym, czy usługa została wykonana decyduje jest charakter, a moment jej wykonania powinien wynikać z treści umowy zawartej między wykonawcą,**

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

a zleceniodawcą. Przy czym określając moment wykonania usługi, strony powinny pamiętać, że powinien on odpowiadać ekonomicznemu charakterowi usługi i być zgodny z rzeczywistym przebiegiem świadczonej usługi. Ma to zapobiec możliwości manipulowania przez strony umowy momentem wykonania danej usługi, a w konsekwencji nieuzasadnionego przesuwania momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku VAT. Często konieczna jest również akceptacja wykonanej usługi przez zleceniodawcę.

Przykład 3

Firma zleciła wykonanie projektu biura. Zleceniobiorca stworzył wizualizację, która została zaakceptowana przez zleceniodawcę. Prace zakończono w ustalonym terminie, jednak końcowy efekt nie był zgodny z wcześniejszymi ustaleniami. Zleceniodawca nie przyjął więc wykonanej pracy.

W związku z tym, że usługa nie została zaakceptowana przez zleceniodawcę, to dla celów podatku VAT usługa nie została wykonana.

Przykład 4

Podatnik w ramach zlecenia realizuje usługę informatyczną polegającą na wdrożeniu programu komputerowego. Usługa świadczona jest etapami, co wynika z podpisanej umowy. Za każdy etap zleceniobiorca otrzymuje zapłatę.

W tej sytuacji znaczenie ma moment wykonania określonego etapu prac w sposób faktyczny. Jak wynika z art. 19a ust. 2 ustawy o VAT, w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

INNE ZAGADNIENIA

Wyższa składka zdrowotna w przypadku braku deklaracji

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, wprowadziła również zmiany w ustawie o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych.

Art. 81 ust. 2zc przed zmianą:

2zc. W przypadku gdy ubezpieczony, o którym mowa w ust. 2c, 2f i 2h, nie przekaże informacji o miesięcznym przychodzie lub dochodzie z działalności gospodarczej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustala z urzędu za ten miesiąc podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w kwocie minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dniu 1 stycznia danego roku, a w przypadku osób, o których mowa w ust. 2 - pierwszego dnia roku składkowego. Tak ustalona kwota składki może ulec zmianie w wyniku kontroli lub w przypadku przekazania danych odpowiednio przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Przepis ust. 2zb stosuje się odpowiednio.

Art. 81 ust. 2zc w aktualnym brzmieniu:

2zc. W przypadku gdy ubezpieczony, o którym mowa w ust. 2c, 2f i 2h, nie przekaże informacji o miesięcznym dochodzie lub przychodzie z działalności gospodarczej, Zakład Ubezpieczeń Społecznych ustala z urzędu za ten miesiąc podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w kwocie:

1) minimalnego wynagrodzenia obowiązującego pierwszego dnia roku składkowego - dla ubezpieczonego, o którym mowa w ust. 2c;

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

2) *60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" - dla ubezpieczonego, o którym mowa w ust. 2f i 2h.*

Tak ustalona kwota składki może ulec zmianie w wyniku kontroli lub w przypadku przekazania danych odpowiednio przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Przepis ust. 2zb stosuje się odpowiednio.

Co ta zmiana oznacza dla przedsiębiorców?

Jeśli przedsiębiorca opodatkowany ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, nie przekaże do ZUS informacji o wysokości firmowego przychodu osiągniętego w danym miesiącu, ZUS naliczy mu wówczas wyższą składkę zdrowotną z urzędu. **Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne w takich przypadkach wynosi aktualnie (po zmianach) 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku,** ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski". Podstawa w 2022 r. wynosi więc 3732,62 zł.

Przed zmianą, w takich przypadkach, podstawa ta ustalana była w kwocie minimalnego wynagrodzenia, czyli w 2022 r. wynosiła 3010 zł.

Zmiana ta ma na celu usunięcie ryzyka wystąpienia u przedsiębiorców opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych niedopłaty składki zdrowotnej.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, w przypadku nieprzekazania do ZUS informacji o miesięcznym dochodzie z działalności przez przedsiębiorców opodatkowanych według skali podatkowej lub podatkiem liniowym, w dalszym ciągu ustalana jest przez ZUS w wysokości minimalnego wynagrodzenia.

Z cytowanego powyżej przepisu jasno wynika również, że ustalona z urzędu kwota składki może ulec zmianie w wyniku kontroli lub w przypadku przekazania danych odpowiednio przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Zmiana weszła w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy czyli 26 października 2022 r. Zgodnie z art. 25 ustawy nowelizującej przepis art. 81 ust. 2zc w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, stosuje się również do składki na ubezpieczenie zdrowotne należnej za miesiąc, za który Zakład Ubezpieczeń Społecznych nie ustalił z urzędu przed dniem wejścia w życie tej ustawy podstawy wymiaru na podstawie art. 81 ust. 2zc w brzmieniu poprzednim.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

TYGODNIÓWKA PLUS

PRAKTYCZNA ANALIZA NAJCZĘŚCIEJ POJAWIAJĄCYCH SIĘ PROBLEMÓW W KSIĘGOWOŚCI

Brak paragonu do zwrotu a prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT

Podatnik VAT prowadzi sklep z odzieżą. Sprzedaży dokonuje wyłącznie na rzecz osób prywatnych. Jest ona ewidencjonowana w kasie fiskalnej z papierowym zapisem kopii. Zdarzają się sytuacje, że klienci zwracają towar, ale nie mają paragonu potwierdzającego zakup. Czy w takich sytuacjach podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podstawy opodatkowania VAT?

Z rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących - § 3 ust. 3 wynika, że zwroty towarów i uznane reklamacje towarów i usług, które skutkują zwrotem całości albo części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży**, ujmuje się w odrębnej ewidencji zawierającej:**

1) datę sprzedaży,
2) nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy,
3) termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru lub usługi,
4) 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,
5) zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wysokość podatku należnego - w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży,

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

6) dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży,
7) protokół przyjęcia zwrotu towaru lub reklamacji towaru lub usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

Podatnik zatem zobowiązany jest prowadzić ewidencję zwrotów. Każdy zwrot powinien być dodatkowo udokumentowany protokołem zwrotu i dokumentem potwierdzającym dokonanie sprzedaży (p. 6 i 7). **Ustawodawca nie wskazał w przepisach, że jedynym dokumentem potwierdzającym dokonanie sprzedaży jest paragon.** Może to być również potwierdzenie transakcji, potwierdzenie zawarcia umowy, potwierdzenie zapłaty czy np. oświadczenie o zagubieniu paragonu wraz z oświadczeniem dokonania zakupu.

Jeśli nabywca jest w stanie udowodnić zakup w danym sklepie, sprzedawca jest zobowiązany taki zwrot przyjąć. Skoro zatem zobowiązany jest go przyjąć, pomimo braku paragonu może dokonać zmniejszenie VAT należnego. Musi jednak udowodnić, że zwrot faktycznie miał miejsce, a więc spełnić warunki:

- otrzymać zwracany towar
- zwrócić klientowi pieniądze.

Na możliwość udokumentowania zwrotu innym dokumentem niż paragon wskazują również interpretacje podatkowe, np. interpretacja Dyrektora KIS z dnia 19.01.2022 r. sygn. 0112-KDIL1-1.4012.780.2021.1.JKU:

"Należy zauważyć, że paragon fiskalny stanowi dla nabywcy dowód dokonania zakupu (z którym wiążą się m.in. uprawnienia rękojmi i gwarancji), natomiast dla sprzedawcy bezsporne potwierdzenie tożsamości towaru w przypadku np. jego zwrotu. Jednakże paragon fiskalny nie jest jedynym dokumentem przesądzającym o stanie faktycznym, który znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Dowodzenie zwrotu towaru, będącego podstawą dokonania korekty, na

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

podstawie innych dokumentów aniżeli paragon fiskalny, nie stoi w sprzeczności z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego. W tym przypadku, ciężar dowodu znajduje się po stronie sprzedawcy, który w prowadzonej przez siebie dokumentacji powinien posiadać dowody potwierdzające stan rzeczywisty i w sposób niebudzący wątpliwości wykazać to, że zwracany towar został zakupiony właśnie u niego. (...)

W praktyce podatnicy mogą mieć wątpliwości, co należy rozumieć pod pojęciem „dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży”. ***Bezsprzecznie dokumentem takim będzie paragon fiskalny otrzymany w chwili zakupu, ale w przypadku jego braku, dopuszczalne jest np. odszukanie na rolce kasy (lub w pamięci fiskalnej) danych konkretnej operacji sprzedaży i ich czytelne wydrukowanie. Innym dopuszczalnym rozwiązaniem jest zastąpienie oryginału paragonu fiskalnego wydrukiem z terminala (w przypadku płatności bezgotówkowych), czy też przedstawieniem przez klienta dowodu zapłaty kartą kredytową, dowodu dokonania przelewu na konto sprzedawcy, bądź przedłożenie karty gwarancyjnej.*** *Dowody te potwierdzają i dowodzą, że towar został zakupiony w danym dniu, u danego sprzedawcy.*

Jak wykazano wyżej, udowodnienie nabycia w Spółce towaru zwracanego przez klienta (będące podstawą do dokonania korekty), na podstawie innych dokumentów aniżeli oryginał paragonu fiskalnego, nie stoi w sprzeczności z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego.(...)

Podsumowując, fakt przyjęcia zwrotu towaru od klienta, który nie posiada dowodu dokumentującego zakup tego towaru (paragonu), automatycznie nie niweczy prawa Spółki do obniżenia podstawy opodatkowania i dokonania korekty (zmniejszenia) VAT należnego.”

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

TEMAT TYGODNIA

Najem samochodu osobowego za granicą na gruncie podatku dochodowego

W tygodniówce nr 31/2022 omówiony został najem samochodu osobowego za granicą na gruncie podatku VAT. Teraz przeanalizujemy tą kwestię na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych.

Należy się tutaj odnieść do przepisów, które obowiązują w najmie krajowym. Ustawodawca nie przewidział bowiem szczególnych rozwiązań dla najmu samochodu osobowego za granicą.

Przede wszystkim należy się zatem odnieść do ogólnych zasad kwalifikacji kosztów, określonych w art. 22 ust. 1 ustawy o pdof oraz art. 15 ust. 1 ustawy o pdop, a więc ustalić czy wydatki na najem poniesione zostały w celu osiągnięcia przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Konieczne jest również ustalenie, czy nie znajdują się one w katalogu wydatków ustawowo wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów - art. 23 ust. 1 ustawy o pdof oraz art. 16 ust. 1 ustawy o pdop.

Myśląc o najmie samochodu za granicą, na myśl przychodzi podróż służbowa, a tej trudno odmówić związku z przychodami podatnika. **Zasadniczo więc nic nie stoi na przeszkodzie, aby wydatki za najem uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów.**

Przejdźmy zatem do katalogu wydatków wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów. W art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o pdof oraz w art. 16 ust. 1 pkt 49a ustawy o pdop **ustawodawca wyłączył z kosztów podatkowych opłaty wynikające z umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczące**

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy. Poniesione wydatki obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie podlega odliczeniu. Limit jest wyższy, jeśli wynajmowany samochód osobowy stanowi pojazd elektryczny lub pojazd napędzany wodorem. W kosztach nie uwzględnia się wówczas wydatków w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 225.000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem umowy.

Przykład

Podatnik wynajmuje za granicą samochód osobowy (inny niż elektryczny i napędzany wodorem), którego wartość wynosi:

a) 100.000 zł
b) 250.000 zł

W pierwszym przypadku wartość samochodu nie przekracza 150.000 zł. Zatem cała wartość opłaty z tytułu najmu tego samochodu może zostać uwzględniona w kosztach uzyskania przychodów.

W drugim przypadku wartość samochodu przekracza 150.000 zł. Należy więc ustalić proporcję w jakiej opłaty z najmu będą ujmowane w kosztach podatkowych:

150.000 zł : 250.000 zł x 100% = 60%

Kosztem podatkowym mogą być opłaty za najem w wysokości 60 %.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

Jak ustalić wartość samochodu?

Należy tutaj dokonać podziału na najem na okres:

- krótszy niż 6 miesięcy,
- co najmniej 6 miesięcy.

W art. 16 ust. 5d ustawy o pdof oraz w art. 23 ust. 5d ustawy o pdop ustawodawca wskazał, że **w przypadku umowy najmu zawartej na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu, rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia.**

Ustawodawca nie odniósł się jednak w przepisach do umów najmu trwających co najmniej 6 miesięcy, a w takich sytuacjach warto powołać się na stanowisko organów podatkowych zaprezentowane w interpretacjach. W interpretacji nr 0111-KDIB2-1.4010.270.2022.1.MKU z dnia 15.06.2022 r., Dyrektor KIS wskazał:

"Przechodząc na grunt analizowanej sprawy stwierdzić należy, że wartością samochodu osobowego, na potrzeby obliczenia limitu kosztów podatkowych, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 49a ustawy CIT będzie zatem jego wartość wynikająca z umowy najmu zawartej pomiędzy Państwem a Wynajmującym, która winna odpowiadać wartości rynkowej samochodu na dzień zawarcia umowy pomiędzy stronami umowy. ***Innymi słowy, wartość przedmiotu umowy powinna odzwierciedlać jego wartość rynkową.***

W przypadku braku określenia ww. wartości w umowie lub uznania jej za niewiarygodną, wartość tą należy określić na podstawie cen rynkowych podobnego przedmiotu. Tym samym, powyższa wartość może zostać określona na podstawie wskazanego przez Wnioskodawcę systemu wyceny pojazdów „E", o ile oczywiście wartość ta będzie odpowiadać wartości rynkowej."

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

Koszty ubezpieczenia

Podobnie jak w przypadku najmu, w kwestii ubezpieczenia, ustawodawca również przewidział ograniczenia. Na podstawie przepisów art. 23 ust. 1 pkt 47 ustawy o pdof oraz art. 16 ust. 1 pkt 49 ustawy o pdop, składki na ubezpieczenie wynajmowanego samochodu osobowego zostały wyłączone z kosztów podatkowych w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł. pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia. Ograniczenie dotyczy wyłącznie składek ubezpieczeniowych, które ustalane są na podstawie wartości samochodu.

Zakup paliwa za granicą

Paliwo zakupione za granicą może stanowić koszt podatkowy, jeśli samochód wykorzystywany jest na potrzeby działalności gospodarczej. Należy pamiętać również, że jeśli samochód wykorzystywany jest również prywatnie, to podatnik może ująć w kosztach uzyskania przychodów 75 % wydatków związanych z jego eksploatacją, w tym dotyczących zakupu paliwa. Zgodnie bowiem z art. 23 ust. 1 pkt 46a ustawy o pdof oraz art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy o pdop, jeśli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika, 25 % poniesionych wydatków z tytułu jego eksploatacji nie stanowi kosztów podatkowych.

Jeśli natomiast samochód wykorzystywany jest wyłącznie na potrzeby działalności gospodarczej podatnik może ująć w kosztach 100% takich wydatków. Przy czym w przypadku czynnych podatników VAT, pamiętać należy o zgłoszeniu samochodu na formularzu VAT-26 i prowadzeniu dla niego ewidencja przebiegu pojazdu.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

A co z zagranicznym podatkiem od wartości dodanej?

Organy podatkowe stoją aktualnie na stanowisku, że:

- unijny podatek od wartości dodanej rozliczać należy w takich przypadkach analogicznie jak VAT polski, wskazując jednocześnie, że nie można uwzględnić go w kosztach podatkowych
- podatek z krajów trzecich tzn. spoza UE można uwzględniać w kosztach podatkowych.

Oznacza to, że wydatki na zakup paliwa do wynajmowanego samochodu należy ujmować:

- w kwocie netto bez unijnego VAT, jeśli paliwo nabyto w innym niż Polska kraju UE,
- w kwocie brutto wraz z zagranicznym VAT, jeśli paliwo nabyto w kraju trzecim.

Przy czym pamiętać należy o limicie uwzględniania wydatków w kosztach w wysokości 75%.

Faktury wystawione w walucie obcej

Aby uwzględnić w kosztach uzyskania przychodów faktury/rachunki ustalone w walucie obcej, należy przeliczyć je na złote. W tym celu zastosować należy średni kurs NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury lub rachunku.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl

SPRAWDŹ CZY TE NADCHODZĄCE TERMINY CIĘ DOTYCZĄ

30.11.2022

- złożenie deklaracji dla rozliczenia podatku VAT w zakresie procedury importu VII-DO za październik 2022 r.
- przekazanie do PFRON przez osoby niepełnosprawne prowadzące działalność gospodarczą wniosku o refundację zapłaconych składek emerytalno-rentowych za wrzesień 2022 r.
- przekazanie (drogą elektroniczną) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o cenach transferowych TPR-C, której termin złożenia upłynął w sierpniu 2022 r.
- złożenie (drogą elektroniczną) urzędowi skarbowemu oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, którego termin złożenia upłynął w sierpniu 2022 r.

Termin na złożenie przez podmioty powiązane:

- informacji o cenach transferowych TPR-C, o których mowa w art. 11t ust. 1 ustawy o pdop (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.),
- oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych, o którym mowa w art. 11m ust. 1 ustawy o pdop (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r.),

  - został przedłużony o 3 miesiące.

Przedłużenie to dotyczy sytuacji, gdy termin do ich złożenia upłynął/upłynie w okresie od 1 lipca 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. Tak wynika z art. 31z ust. 1 pkt 6 i ust. 2 pkt 6 ustawy w sprawie COVID-19.

Jeśli termin ten upłynął w okresie od 1 do 31 sierpnia 2022 r., podmioty powiązane zobowiązane są dopełnić powyższych obowiązków do 30 listopada 2022 r.

© Copyright by Ewelina Dulęba 2022
lub udostępnianie bez zgody autorki jest zabronione.
www.ewelinaduleba.pl