

DORADZTWO PODATKOWE

5 (153)

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

W NUMERZE:

- **NOWE WARUNKI UZYSKANIA STATUSU SKŁADÓW PODATKOWYCH**
- **SKŁADKI NA UBEZPIECZENIA ZAPŁACONE ZA GRANICĄ**
- **NIENALEŻYTA STARANNOŚĆ DOSTAWCY JAKO PRZESŁANKA ZASTOSOWANIA STAWKI 0% W WDT**
- **USŁUGI NA RZECZY RUCHOMEJ ŚWIADCZONE DLA PODMIOTU ZAGRANICZNEGO PLANOWANE ZMIANY**
- **ODPOWIEDZI NA PYTANIA PODATNIKÓW**

W numerze:
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z najnowszymi zmianami

NR 5

DORADZTWO PODATKOWE**BIULETYN
INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH**Wydawca:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
e-mail: biuro@isp-modzelewski.pl
tel. (0-22) 517-30-60, fax 870-41-78
Dział Wydawnictw
tel. (0-22) 517-30-60 wew. 141
NIP 113-02-34-978
Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa
05 1240 1095 1111 0000 0336 0569
ISSN 1427-2008
www.isp-modzelewski.pl
e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

Redakcja:

WITOLD MODZELEWSKI
(redaktor naczelny)

KINGA BARAN
(zastępca redaktora naczelnego)

MARIUSZ UNISK
(podatki dochodowe, podatki lokalne)

KINGA BARAN
(podatki pośrednie)

Projekt okładki: RYSZARD BOJARSKI

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych.

Przekazując tekst do redakcji Autor przenosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione.

Adres redakcji:

INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Druk:

PRZEDSIĘBIORSTWO
POLIGRAFICZNE „UNIVERS” S.C.
Zielona Góra, Al. Wojska Polskiego 33

Koszt prenumeraty rocznej 372 zł.

SPIS TREŚCI**ARTYKUŁY I STUDIA****Bartosz Banach**

Nowe warunki uzyskania statusu składów podatkowych 3

Jarosław Szajkowski

Usługi na rzeczy ruchomej świadczone dla podmiotu zagranicznego
– planowane zmiany 7

Jacek Drosik

Transfer zawodników a podatek od towarów i usług 9

Małgorzata Słomka

Opodatkowanie wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości
– artykuł dyskusyjny 13

Sławomir Saltarius

Zastaw skarbowy jako gwarancja zaspokojenia wierzyciela – iluzja
czy rzeczywistość? 16

Jacek Matarewicz

W jakich sytuacjach składki zapłacone przez polskiego podatnika za
granicą mogą być uwzględnione w złożonym przez niego rocznym
rozliczeniu podatku dochodowego? 20

Witold Modzelewski

Ewolucja podatków dochodowych – czynniki destrukcji 23

PODATKI DLA KSIĘGOWYCH**Jacek Budziszewski**

Podatki w praktyce 25

PROBLEMY DORADCÓW PODATKOWYCH**Krystian Łatka**

Należyta staranność dostawcy jako przesłanka zastosowania stawki
0% w dostawie wewnątrzwspólnotowej 30

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego 11

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego 18

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości 22

Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 14 lutego 2008 r. 37

KONFERENCJE I SEMINARIA ISP

Odpowiedzi na pytania Uczestników 35

LEGISLACJA PODATKOWA

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób
prawnych 38

Ustawa z dnia 23 sierpnia 2007 r.o zmianie ustawy o podatku
dochodowym od osób prawnych (wyciąg) 86

Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym
od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (wyciąg) 87

Ustawa z dnia 5 marca 2009 r.o zmianie ustawy o podatku
dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym
od osób prawnych (wyciąg) 88

Drodzy Czytelnicy

Dziś wszyscy gorączkowo zastanawiają się, jakie działania należy podjąć, aby przeciwdziałać lub złagodzić skutkom kryzysu. Idzie zwłaszcza o kryzys sektora finansowego, który, wbrew oficjalnemu optymizmowi, dopiero się u nas zaczyna. Dotyczy on nie tylko finansów publicznych, ale również banków, które powoli odkrywają karty co do stanu swoich wyników.

To, co jest chyba bezsporną i nową cechą obecnego kryzysu, to stan zmistyfikowania, żeby nie rzec wprost - zafałszowania danych finansowych. Ostatnie lata były historycznym triumfem „kreatywnej księgowości”: dziś znamy jej owoce. Stąd powszechny postulat, aby zwiększyć lub dopiero wprowadzić nadzór nad rynkami finansowymi, aby nie tylko nie być po raz kolejny ofiarą tych praktyk, ale również przywrócić wiarygodność informacjom generowanym przez ten rynek.

W moim przekonaniu częścią składową tych działań musi być wprowadzenie instytucji nadzoru nad „otoczeniem” rynków finansowych, które wykreowały obecny stan rzeczy. Nazywając rzeczy po imieniu trzeba przede wszystkim rozpoznać głównych aktorów tej sceny a w istocie suflerów bez których kreatywna księgowość nie miałaby szansy. Są to cztery rodzaje działalności biznesowych, które dziś są źródłem tej patologizacji. Po kolei zaliczmy do nich biznes:

- audytorski, który akceptował „kreatywne” sprawozdania finansowe dzisiejszych bankrutów lub dyplomatycznie nie zauważał narastających nieprawidłowości,
- konsultingowy, który oferował i wdrażał „usługi” kreując fałszywe aktywa,
- ratingowy, „uwiarygodniający” dobrą kondycję firm, które dawno powinny być bankrutami,
- lobbingowy, który załatwiał „dobre prawo” i polityczne akceptacje tych działań.

Te cztery grupy usług muszą być przedmiotem nadzoru publicznego, jeśli nie chcemy przystawiać powtórki z rozrywki. Trzeba napisać nową ustawę, dać środki nadzoru, a przede wszystkim stworzyć wzorce działań rzetelnych i legalnych. Na to nie trzeba pieniędzy, a jeśli już, to niedużych. Czas ku temu najwyższy.

Z poważaniem
redaktor naczelny

Aktualności podatkowe maj 2009

- **ETS wypowiedział się w sprawie polskich przepisów dotyczących odliczania składki na ubezpieczenie zdrowotne.** Europejski Trybunał Sprawiedliwości w dniu 23 kwietnia 2009 r. wydał wyrok w sprawie Uwe Rüfflera dotyczącej prawa do odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłaconej w innych państwach członkowskich.

Sprawa będąca przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału dotyczy U. Rüfflera, który mieszkał i pracował w Niemczech, a następnie osiedlił się w Polsce, gdzie na stałe zamieszkuje wraz z żoną od 2005 r. U. Rüffler podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Po zmianie miejsca zamieszkania U. Rüffler nie wykonywał w Polsce żadnej działalności zawodowej. W okresie, którego dotyczy sprawa, dochód U. Rüfflera obejmował dwa świadczenia rentowe otrzymywane w Niemczech – rentę zdrowotną i rentę zakładową. Oba te świadczenia są wypłacane w Niemczech na niemiecki rachunek podatnika. W Niemczech są też pobierane należne składki, w tym składki na ubezpieczenie zdrowotne. Małżonkowie Rüffler mają prawo do świadczeń opieki zdrowotnej na terytorium Polski. Świadczenia te są udzielane w Polsce na koszt niemieckiego zakładu ubezpieczeń zdrowotnych. Na podstawie art. 18 ust. 2 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania renta zdrowotna wypłacana w Niemczech przez Landesversicherungsanstalt jest opodatkowana w tym państwie członkowskim, natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 tej konwencji renta zakładowa wypłacana w Niemczech przez spółkę Volkswagen podlega opodatkowaniu wyłącznie w Polsce. W 2006 r. U. Rüffler zwrócił się do polskich organów podatkowych o obniżenie podatku dochodowego, któremu podlega w Polsce z tytułu renty zakładowej otrzymywanej w Niemczech, o płacone w Niemczech składki na ubezpieczenie zdrowotne. Organ podatkowy odmówił uwzględnienia jego wniosku, uzasadniając, że art. 27b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje możliwość obniżenia podatku dochodowego tylko o składki na ubezpieczenie zdrowotne zapłacone zgodnie z polską ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Tymczasem U. Rüffler nie płaci składek na ubezpieczenie zdrowotne w Polsce. ETS uznał, że przepisy będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym w zakresie, w jakim uzależniają przyznanie ulgi podatkowej z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były płacone na rzecz polskiej instytucji ubezpieczeń zdrowotnych i prowadzą do odmowy przyznania tej ulgi podatnikom, którzy zapłacili składki na rzecz instytucji z innego państwa członkowskiego, działają na niekorzyść podatników, którzy – tak jak U. Rüffler – skorzystali z przysługującej im swobody przemieszczania się i opuścili państwo członkowskie, w którym wykonywali całość swej działalności zawodowej, w celu osiedlenia się w Polsce. Jak podkreślił ETS, tego rodzaju przepisy krajowe, stawiające niektórych obywateli danego państwa członkowskiego w niekorzystnej sytuacji tylko z tego względu, że skorzystali oni z przysługującej im swobody przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, stanowią ograniczenie swobód przyznanych każdemu obywatelowi Unii na mocy art. 18 ust. 1 TWE. Sygn. C 544/07

- **Przy pożyczce od spółki z USA nie ma PCC.** Podatek od czynności cywilnoprawnych nie powinien być pobrany w Polsce w sytuacji, gdy pożyczkodawcą pieniędzy jest spółka amerykańska – stwierdził w wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. Sąd podkreślił, że pieniądze, które są przedmiotem pożyczki, nie są rzeczą, lecz prawem majątkowym, które jedna ze stron pożyczki nabywa, a druga zbywa. W sytuacji, gdy spółka amerykańska (pożyczkodawca) miała siedzibę w USA, to prawa z pożyczki miały być wykonane w USA. A zatem – stwierdził Sąd – podatek od czynności cywilnoprawnych z tego tytułu nie powinien być pobrany w Polsce. Sygn. akt III SA/Wa 106/09
- **Nowe rozporządzenie w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.** W dniu 6 maja 2009 r. wejdzie w życie rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, które określa wzór wniosku i wykaz dokumentów składanych przez osoby ubiegające się o wydanie certyfikatu, wzór certyfikatu księgowego oraz sposób postępowania przy wydawaniu duplikatów certyfikatów księgowych w przypadku ich utraty, wykaz dokumentów składanych przez osoby ubiegające się o zakwalifikowanie do egzaminu sprawdzającego kwalifikacje, wysokość wynagrodzeń przewodniczącego i członków Komisji Egzaminacyjnej, wysokość i sposób wnoszenia opłat egzaminacyjnych oraz tryb dokonywania zwrotu opłaty, sposób organizowania i regulamin przeprowadzania egzaminu oraz wykaz dokumentów będących podstawą do dokonania zmian danych w wykazie osób, które uzyskały certyfikat księgowy. Rozporządzenie zostało opublikowane w Dz.U. z dnia 21 kwietnia 2009 r. Nr 62, poz. 508.

Nowe warunki uzyskania statusu składów podatkowych

Bartosz Banach

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie produkcji, magazynowania, przeładunku wyrobów akcyzowych, a także obrotu wyrobami akcyzowymi z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, mogą dokonywać tych czynności, poza przypadkami określonymi w ustawie, jedynie w składzie podatkowym.

Od dnia 1 marca 2009 r., w związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹, zmieniły się zasady oraz warunki uzyskania statusu składów podatkowych. W niniejszym artykule omówione zostaną warunki, jakie muszą spełnić podmioty, na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., aby możliwe było uzyskanie przez nie statusu składu podatkowego, z uwzględnieniem zmian, jakie zaszły w tym zakresie w stosunku do przepisów ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym²

DOTYCHCZASOWY STAN PRAWNY

Zgodnie z obowiązującymi do dnia 28 lutego 2009 r. przepisami ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. przez skład podatkowy należało rozumieć miejsce określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego, podlegające szczególnemu nadzorowi podatkowemu na podstawie przepisów o służbie celnej, w którym wyroby akcyzowe zharmonizowane objęte są procedurą zawieszenia poboru akcyzy i mogą być poddane czynnościom zgodnie z ustalonymi warunkami (art. 2 pkt 12). W składzie podatkowym mogła być prowadzona działalność polegająca na produkcji, przetwarzaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz ich przyjmowaniu i wysyłce. Produkcja i przetwarzanie wyrobów akcyzowych zharmonizowanych mogły odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym, z wyłączeniem produkcji win gronowych uzyskanych z winogron pochodzących z upraw własnych, o których mowa w art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 22 stycznia 2004 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina³, w ilości mniejszej niż 1000 hl w ciągu roku kalendarzowego.

Na mocy dotychczas obowiązującej ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego wydawał właściwy naczelnik urzędu celnego na pisemny wniosek zainteresowanego podmiotu. Wniosek ten powinien zawierać w szczególności dane identyfikujące podatnika, jego siedzibę i adres (miejsce zamieszkania), numer w rejestrze przedsiębiorców, numer ewidencyjny REGON, oraz określenie rodzaju i zakresu prowadzonej działalności, na którą wydawane jest zezwolenie (art. 32 ust. 1 i 2). Podmiot ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego obowiązany był dołączyć do wniosku plan składu podatkowego oraz doku-

menty potwierdzające spełnienie warunków określonych w art. 31 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.

Poza wymogami wynikającymi z regulacji ustawowych, na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 marca 2004 r. w sprawie zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego, działalności jako zarejestrowany handlowiec oraz niezarejestrowany handlowiec, a także na wykonywanie czynności w charakterze przedstawiciela podatkowego⁴ do wniosku o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego należało dołączyć wymienione w § 3 ust. 1 pkt 1-16 oświadczenia i dokumenty. Podmiot ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego obowiązany był do złożenia zabezpieczenia akcyzowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania do złożenia tego zabezpieczenia. W przypadku braku wpłaty zabezpieczenia w terminie, naczelnik urzędu celnego wydawał decyzję o odmowie wydania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego.

OBOWIĄZUJĄCY STAN PRAWNY

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. składem podatkowym jest miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane lub do którego wyroby te są wprowadzane, lub z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy; w przypadku składu podatkowego znajdującego się na terytorium kraju, miejsce to jest określone w zezwoleniu wydanym przez właściwego naczelnika urzędu celnego.

Skład podatkowy jest miejscem, w którym możliwa jest produkcja wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy oraz wyrobów akcyzowych innych niż określone w tym załączniku, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa. Z wyłączeniem produkcji określonej w art. 47 ust. 1 pkt 1-6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Magazynowanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy może odbywać się wyłącznie w składzie podatkowym. Również przeładunek wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy możliwy jest, co do zasady, jedynie w składzie podatkowym; wyjątek stanowi tutaj przeładunek wyrobów akcyzowych w sytuacjach losowych; lub w sytuacji, w której dochodzi do zmiany środka transportu, a przeładowywane wyroby akcyzowe w całości są przemieszczane do jednego

miejsca odbioru wskazanego w administracyjnym dokumencie towarzyszącym.

Na mocy art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego wydaje właściwy naczelnik urzędu celnego na pisemny wniosek podmiotu. Właściwość tę określa się zgodnie z art. 14 ust. 1 i n. cytowanej ustawy. Organami podatkowymi właściwymi w zakresie akcyzy są naczelnik urzędu celnego i dyrektor izby celnej.

Podmiot ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego powinien złożyć wniosek zawierający dane podmiotu oraz prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, w szczególności imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, adres jego siedziby lub zamieszkania, numer w Krajowym Rejestrze Sądowym lub ewidencji działalności gospodarczej, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej (NIP), adres poczty elektronicznej oraz określenie rodzaju i zakresu działalności, która będzie prowadzona w składzie podat-

kowym, jak również wskazanie planowanej lokalizacji składu podatkowego, proponowanego zabezpieczenia akcyzowego oraz liczby już prowadzonych przez podmiot składów podatkowych.

W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. zmianie uległa redakcja art. 49 ust. 3 ustawy w stosunku do treści dotychczas obowiązującego art. 32 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. Ustawodawca w sposób szczegółowy wymienił w cytowanym przepisie dane dotyczące podmiotu, które powinien zawierać wniosek o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego. W przepisie tym dodano również obowiązek zamieszczenia we wniosku informacji dotyczących adresu poczty elektronicznej, wskazania planowanej lokalizacji składu podatkowego oraz proponowanego zabezpieczenia akcyzowego.

Zarówno w stanie prawnym obowiązującym do dnia 28 lutego 2009 r. jak i obecnie, przepisy przewidywały obowiązek podania informacji o liczbie już prowadzonych składów podatkowych. Jednak dotychczas obowiązek podania tych danych

Warszawa, dnia 6 maja 2009 r.

*Prof. dr hab. Witold Modzelewski
Honorowy Przewodniczący
Krajowej Izby Doradców Podatkowych*

*List do Członków
Krajowej Izby Doradców Podatkowych*

Drogie Koleżanki i Koledzy

W związku ze zbliżającym się świętem Naszej Korporacji – Dniem Doradcy Podatkowego, tradycyjnie pragnę przekazać wszystkim Członkom Krajowej Izby Doradców Podatkowych najserdeczniejsze pozdrowienia oraz życzyć sukcesów w życiu zawodowym oraz pomyślności w życiu osobistym. Mam nadzieję, że obchody naszego święta będą dla wszystkich źródłem radości, a wykonywanie codziennych obowiązków zawodowych będzie rodzić satysfakcję oraz dobrze służyć interesom naszych kontrahentów.

Jednocześnie pozwalam sobie poinformować, że w związku z toczącym się – na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich – postępowaniem przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie stwierdzenia niezgodności z Konstytucją RP przepisów ustawy o doradztwie podatkowym, zwróciłem się m.in. do Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zajęcie stanowiska w tej sprawie, jako organu reprezentującego Naszą Izbę. W swoim wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich kwestionuje zgodność art. 47 ustawy o doradztwie podatkowym m.in. z art. 17 Konstytucji RP, czyli wnosi o uznanie, że zawód doradcy podatkowego nie jest zawodem zaufania publicznego. W tak istotnej kwestii mamy prawo oczekiwać od organów statutowych Izby podjęcia wszelkich działań prawnych, mających na celu obronę statusu naszego zawodu oraz jego samorządu. Niestety ustawa o doradztwie podatkowym nie nakłada na organ samorządu wszystkich niezbędnych zadań charakteryzujących samorządy zawodów zaufania publicznego, w tym zwłaszcza w dziedzinie sprawowania pieczy nad wykonywaniem zawodu w interesie publicznym i w celu jego ochrony, zgodnie ze wzorcem wynikającym z art. 17 Konstytucji RP.

Należy przypomnieć, że zgodnie z opracowanym przez Członków Naszej Izby społecznym projektem ustawy o doradztwie podatkowym już ponad roku temu proponowano uzupełnienie tego braku. Niestety, w wyniku nieodpowiedzialnych i krótkowzrocznych działań niestatutowych struktur działających w Naszej Izbie, projekt ten nie został włączony do pakietu niezbędnych zmian naszej ustawy, co dziś należy ocenić jako ewidentne działanie na szkodę Naszej Korporacji.

Biorąc jednak pod uwagę powagę sytuacji, a przede wszystkim fakt, że w toczącym się postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym rozstrzyga się los nie tylko naszego samorządu, lecz również przyszłość statusu zawodowego każdego z nas, należy podjąć wszelkie działania, które zapewnią skuteczną ochronę pozycji doradztwa podatkowego jako zawodu zaufania publicznego. W tej chwili przestają mieć znaczenie podziały oraz spory toczące się w Izbie, a wszystkie działania muszą być podporządkowane temu celowi. Tego rodzaju postawy mamy prawo dziś oczekiwać od statutowej reprezentacji Naszego Samorządu.

Z wyrazami szacunku

wynikał z cytowanego § 3 ust. 1 pkt 1-16 rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r., natomiast obecnie wynika już wprost z art. 49 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Do wniosku, podobnie jak w dotychczas obowiązującym stanie prawnym, podatnik obowiązany jest załączyć plan składu podatkowego oraz dokumenty potwierdzające spełnienie warunków określonych w art. 48 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. (dotychczas art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r.).

W rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zezwoleń na wykonywanie działalności w zakresie podatku akcyzowego⁵ szczegółowo wymienione zostały dokumenty, które ma obowiązek złożyć podatnik ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego. Z § 3 ust. 1 cytowanego rozporządzenia, podobnie jak z § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r., wynika, że do wniosku należy dołączyć:

- 1) dokument potwierdzający, że wnioskodawca jest podatnikiem podatku od towarów i usług (VAT);
- 2) dokument potwierdzający tytuł prawny wnioskodawcy do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy, zawierający adres i numer ewidencyjny działki, na której znajdować się ma skład podatkowy;
- 3) zaświadczenie o nadaniu statystycznego numeru identyfikacyjnego REGON;
- 4) decyzję o nadaniu numeru identyfikacji podatkowej (NIP);
- 5) potwierdzenie przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego podatnika podatku akcyzowego;
- 6) zaświadczenie wydane przez:
 - a) właściwego naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celnego o niezaleganiu przez wnioskodawcę z podatkami stanowiącymi dochód budżetu państwa oraz cłem,
 - b) właściwy dla siedziby lub miejsca zamieszkania oddział Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o niezaleganiu przez wnioskodawcę z wpłatami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne;
- 7) informację z Krajowego Rejestru Karnego o niekaralności osób kierujących działalnością wnioskodawcy za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe;
- 8) oświadczenie wnioskodawcy, że w stosunku do niego nie jest prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe, z wyłączeniem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu;
- 9) odpis z rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym albo zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej;
- 10) oświadczenie wnioskodawcy, że miejsce, w którym ma być prowadzony skład podatkowy, spełnia warunki do prowadzenia działalności gospodarczej, wymagane przez Państwową Inspekcję Sanitarną, Inspekcję Ochrony Środowiska, Państwową Straż Pożarną oraz Państwową Inspekcję Pracy;
- 11) inne dokumenty, wymagane na podstawie przepisów odrębnych, związane z działalnością wykonywaną w składzie podatkowym lub rodzajem wyrobów akcyzowych, w szczególności wymagane koncesje lub zezwolenia, chyba że ich wydanie na podstawie przepisów odrębnych uwarunkowane

jest obowiązkiem posiadania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego;

- 12) szczegółowy plan składu podatkowego wraz z określeniem powierzchni oraz opisem sposobu odgródzenia i zabezpieczenia miejsca magazynowania wyrobów akcyzowych w składzie podatkowym; w przypadku, o którym mowa w art. 48 ust. 3 pkt 3 i pkt 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., należy również wskazać pojemność magazynową;
- 13) projekt regulaminu funkcjonowania składu podatkowego;
- 14) oświadczenie wnioskodawcy, że nie zostało mu cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, w okresie ostatnich 3 lat, licząc od dnia złożenia wniosku o wydanie zezwolenia, żadne z udzielonych mu zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1 ustawy, jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁶, w zakresie wyrobów akcyzowych;
- 15) w przypadkach, o których mowa w art. 48 ust. 3 pkt 1, 2 i 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., oświadczenie wnioskodawcy o spełnieniu wymogów dotyczących minimalnej wysokości obrotu wyrobami akcyzowymi, a w przypadku wnioskodawcy rozpoczynającego działalność – oświadczenie, w którym, zgodnie z art. 48 ust. 4 ustawy, zadeklaruje on osiągnięcie w danym roku minimalnej wysokości obrotu, proporcjonalnie w podziale na kolejne miesiące.

Analizując treść dotychczas obowiązujących przepisów rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r. w stosunku do regulacji rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. należy stwierdzić, że zmianie uległ § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. w stosunku do § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r. W obecnie obowiązującym przepisie dodany został zwrot, zgodnie z którym nie załącza się do wniosku dokumentów wymaganych na podstawie przepisów odrębnych, jeśli ich wydanie uwarunkowane jest obowiązkiem posiadania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego. Cytowany przepis eliminuje mogące powstać sprzeczności co do obowiązku posiadania dokumentów, które mogą być wydane dopiero po uzyskaniu zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego.

Zmianie uległa również treść § 3 ust. 1 pkt 12 w stosunku do treści § 3 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r. Obecnie obowiązujące przepisy wymagają, aby w przypadku, gdy podmiot ubiega się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego, w którym będzie prowadzona wyłącznie działalność gospodarcza w zakresie magazynowania i przeładowywania wyrobów akcyzowych, w zakresie wyrobów energetycznych i olejów smarowych, do szczegółowego planu składu podatkowego dołączona została informacja o pojemności magazynowej. Obowiązujące przepisy rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. – odmiennie niż dotychczas – nakładają na podmiot ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego obowiązek złożenia wraz z wnioskiem oświadczenia wnioskodawcy, że nie zostało mu cofnięte, ze względu na naruszenie przepisów prawa, w okresie ostatnich 3 lat, licząc od dnia złożenia wniosku o wydanie zezwolenia, żadne z udzielonych mu zezwoleń określonych w art. 84 ust. 1 ustawy, jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej, ani nie została wydana decyzja

o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w zakresie wyrobów akcyzowych. Na mocy § 3 ust. 1 pkt 15 rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. podmiot ubiegający się o wydanie zezwolenia na prowadzenie w składzie podatkowym działalności polegającej wyłącznie na magazynowaniu lub przeładowywaniu wyrobów akcyzowych w zakresie wyrobów tytoniowych, napojów alkoholowych oraz olejów smarowych obowiązany jest złożyć oświadczenie o spełnieniu wymogów dotyczących minimalnej wysokości obrotu wyrobami akcyzowymi. W przypadku wnioskodawcy rozpoczynającego działalność wymagane jest złożenie oświadczenia, w którym zadeklaruje on osiągnięcie w danym roku minimalnej wysokości obrotu określonej w art. 48 ust. 3 pkt 1, 2 lub 4 ustawy. Jednocześnie wnioskodawca nie ma obowiązku podawania szacunkowych danych dotyczących ilości wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, które mają być produkowane, przetwarzane, magazynowane, przyjmowane i wysyłane w składzie podatkowym, rodzaju i ilości surowców zużywanych do produkcji i przetwarzania wyrobów akcyzowych zharmonizowanych oraz ilości lub wartości wyrobów akcyzowych zharmonizowanych, będących przedmiotem dostawy lub nabycia wewnątrzwspólnotowego. Jak już zostało wyżej wskazane, wnioskodawca obowiązany jest złożyć oświadczenie o minimalnej ilości obrotu wyrobami akcyzowymi lub zadeklarować, że osiągnie w danym roku minimalną wysokość obrotu wyrobami akcyzowymi.

Podmiot ubiegający się o otrzymanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego musi spełnić łącznie następujące warunki określone w art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.:

- 1) prowadzić co najmniej jeden rodzaj działalności polegającej na produkcji, przeładowywaniu lub magazynowaniu wyrobów akcyzowych, w tym również będących własnością innych podmiotów,
- 2) być podatnikiem podatku od towarów i usług,
- 3) być podmiotem, którego działalnością kierują osoby nieskazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo przeciwko wiarygodności dokumentów, przeciwko mieniu, przeciwko obrotowi gospodarczemu, przeciwko obrotowi pieniądzem i papierami wartościowymi lub przestępstwo skarbowe,
- 4) nie posiadać zaległości z tytułu cła i podatków stanowiących dochód budżetu państwa, składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz nie jest wobec niego prowadzone postępowanie egzekucyjne, likwidacyjne lub upadłościowe z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu,
- 5) złożyć zabezpieczenie akcyzowe, z zastrzeżeniem art. 64 ust. 1 ustawy,
- 6) w stosunku do podmiotu ubiegającego się o zezwolenie, nie może być cofnięte, żadne z udzielonych na podstawie art. 84 ust. 1 ustawy zezwoleń, jak również nie może być cofnięta koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej ani nie może być wydana decyzja o zakazie wykonywania przez podmiot działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej,
- 7) posiadać tytuł prawny do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy.

Wymogu dotyczącego zarejestrowania, jako podatnik podatku od towarów i usług nie stosuje się do rolników występujących

z wnioskiem o prowadzenie składu, w którym będą wykonywane zgodnie z ustawą z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych⁷ wyłącznie czynności polegające na wytwarzaniu na własny użytek estru lub czystego oleju roślinnego.

W przypadku, w którym wnioskodawca zamierza prowadzić w składzie podatkowym działalność polegającą wyłącznie na magazynowaniu lub przeładowywaniu wyrobów akcyzowych wyprodukowanych w innym składzie podatkowym, oprócz warunków określonych w art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., dodatkowym warunkiem wydania zezwolenia jest:

- 1) dla wyrobów tytoniowych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, w roku poprzedzającym dany rok podatkowy wynosząca 700 mln zł;
- 2) dla napojów alkoholowych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, w roku poprzedzającym dany rok podatkowy wynosząca 100 mln zł;
- 3) dla wyrobów energetycznych, z wyłączeniem olejów smarowych i gazu – pojemność magazynowa dla tych wyrobów, co najmniej na poziomie 5000 metrów sześciennych;
- 4) dla olejów smarowych – minimalna wysokość obrotu tymi wyrobami, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, w roku poprzedzającym dany rok podatkowy wynosząca 20 mln zł;
- 5) dla gazu – pojemność magazynowa dla tych wyrobów, co najmniej na poziomie 500 metrów sześciennych.

Art. 48 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wprowadza nowe – w stosunku do dotychczas obowiązującego stanu prawnego – wymogi dla podmiotów ubiegających się o uzyskanie zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego. W pierwszej kolejności w ustawie wprowadzono wymóg dotyczący nieprowadzenia postępowania egzekucyjnego, likwidacyjnego lub upadłościowego, z wyjątkiem postępowania upadłościowego z możliwością zawarcia układu. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 28 lutego 2009 r. wymóg ten nie wynikał z przepisów ustawowych, wnioskodawca na podstawie § 3 ust. 1 pkt 8 rozporządzenia z dnia 1 marca 2004 r. obowiązany był do złożenia wraz z wnioskiem oświadczenia, że nie jest prowadzone w stosunku do niego żadne z trzech wyżej wymienionych postępowań. Z nowej ustawy wynika wprost obowiązek posiadania tytułu prawnego do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy. Ustawa nie określa tytułu prawnego, z którego ma wynikać korzystanie z tego miejsca, w związku z powyższym należy uznać, że wnioskodawca może mieć jakiegokolwiek dozwolony przepisami prawa cywilnego tytuł prawny do miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy. Może to być zarówno prawo własności, jak również użytkowanie wieczyste, tytuł prawny wynikać może również ze stosunku zobowiązaniowego (najem, dzierżawa), czy też z przepisów prawa rzeczowego. Istotne jest, aby wnioskodawcy przysługiwało prawo do korzystania z rzeczy w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 48 ust. 1 pkt 6 zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego może być wydane, jeśli nie zostało cofnięte – ze względu na naruszenie przepisów prawa – żadne z udzielonych wnioskodawcy zezwoleń, o których mowa w art. 84 ust. 1 ustawy, jak również koncesja lub zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej

ani nie została wydana decyzja o zakazie wykonywania przez niego działalności regulowanej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. w zakresie wyrobów akcyzowych. Ustawodawca nie określa tutaj okresu, jaki ma być badany pod kątem spełnienia tego warunku. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 28 lutego 2009 r. wymóg, zgodnie z którym wnioskodawcy nie mogły być cofnięte zezwolenia, dotyczył ostatnich 3 lat licząc od dnia złożenia wniosku o ich wydanie. Jednocześnie okres, w którym nie mogły być cofnięte w stosunku do wnioskodawcy zezwolenia, o których mowa w art. 48 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., został określony w § 3 ust. 1 pkt 14 rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. w sposób identyczny jak to miało miejsce w stanie prawnym obowiązującym do dnia 28 lutego 2009 r.

Na mocy § 5 rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r., po zweryfikowaniu danych zawartych we wniosku i dołączonych do niego dokumentów, naczelnik urzędu celnego dokonuje w obecności wnioskodawcy lub osoby reprezentującej wnioskodawcę oceny miejsca przeznaczonego na prowadzenie składu podatkowego. Z czynności tej sporządza się protokół zawierający w szczególności ustalenia dotyczące lokalizacji, powierzchni, sposobu odgrodzienia miejsca magazynowania wyrobów akcyzowych w składzie podatkowym od innych powierzchni i terenów, sposobu zabezpieczenia tego miejsca oraz opis wyposażenia systemu zabezpieczenia technicznego i biurowego.

Przed wydaniem zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego wnioskodawca wzywany jest do złożenia zabezpieczenia akcyzowego, w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, chyba że został zwolniony z obowiązku złożenia zabezpie-

czenia na podstawie art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Na uzasadniony wniosek złożony przed upływem terminu 14 dni od dnia doręczenia wezwania, naczelnik urzędu celnego może przedłużyć termin wyznaczony do złożenia zabezpieczenia akcyzowego nie dłużej jednak niż o 30 dni. Jeżeli zabezpieczenie akcyzowe nie zostanie złożone w jednym z tych dwóch terminów, naczelnik urzędu celnego wydaje decyzję o odmowie wydania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego.

Regulacje ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. oraz rozporządzenia z dnia 24 lutego 2009 r. w zakresie zasad uzyskania statusu składu podatkowego pokrywają się z dotychczas obowiązującymi. Wprowadzone zmiany mają charakter doprecyzowujący, do ustawy przeniesione zostały przepisy zawarte do tej pory jedynie w rozporządzeniu wykonawczym, co należy ocenić pozytywnie.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11, zwana dalej „ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- ² Dz.U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 ze zm., zwana dalej „ustawą dnia 23 stycznia 2004 r.”.
- ³ Dz.U. Nr 34, poz. 292 ze zm.
- ⁴ Dz.U. z 2004 r. Nr 35, poz. 312 ze zm., zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 1 marca 2004 r.”.
- ⁵ Dz.U. z 2009 r. Nr 32 poz. 241, zwane dalej „rozporządzeniem z dnia 24 lutego 2009 r.”.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 2 lipca 2004 r.”.
- ⁷ Dz.U. z 2006 Nr 169, poz. 1199 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 25 sierpnia 2006 r.”.

Usługi na rzeczy ruchomej świadczone dla podmiotu zagranicznego – planowane zmiany

Jarosław Szajkowski

Autor jest stałym współpracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

1. ZARYS PROBLEMU

W ostatnim czasie wprowadzona została nowelizacja ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹, która dokonała pewnych zmian w zakresie regulacji usług na majątku ruchomym. Jednocześnie ustawodawca polski, w związku z koniecznością implementacji dyrektywy 2006/8/WE², przygotowuje kolejną nowelizację, która ma dostosować polskie przepisy do „małej rewolucji” w tym podatku, jaką jest zasadnicza zmiana koncepcji miejsca świadczenia przy świadczeniu usług. Niższe opracowanie ma na celu przybliżenie tych zmian.

2. POPRZEDNI STAN PRAWNY

Do dnia 30 listopada 2008 r. miejscem świadczenia usług na rzeczy ruchomej było, co do zasady, miejsce, w którym były one faktycznie świadczone. Jeżeli usługobiorca podał usługo-

dawcy swój numer identyfikujący go na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa, w którym wykonano usługę, miejscem świadczenia było terytorium państwa członkowskiego, które wydało ten numer, pod warunkiem że towary, na których wykonano usługę, zostały wywiezione z terytorium państwa członkowskiego, w którym tę usługę faktycznie wykonano. Jeśli usługodawcą był podatnik, towary na których została wykonana usługa (zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), musiały być z terytorium kraju wywiezione niezwłocznie, nie później niż w terminie 30 dni od dnia jej wykonania (tzn. zakończenia wykonywania danej usługi). W przeciwnym razie za miejsce świadczenia usługi uważało się miejsce faktycznego jej wykonania. Innymi słowy, wobec podmiotu będącego usługobiorcą na terytorium innego państwa członkowskie-

go – zidentyfikowanym tam na potrzeby podatku od wartości dodanej – miejscem świadczenia usług było miejsce jego rejestracji na potrzeby tego podatku – jeżeli wywiózł towary, na których usługę świadczone, z terytorium kraju; jeśli ich nie wywiózł – miejsce wykonania usługi – czyli terytorium kraju. W przypadku usługobiorcy niezidentyfikowanego na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej miejscem świadczenia usług było zawsze miejsce jej faktycznego świadczenia.

3. OBECNY STAN PRAWNY

Dnia 1 grudnia 2008 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³. W odpowiedzi na potrzeby praktyki, wydłużyła ona termin wywozu towarów, na których były świadczone usługi, do 90 dni. Okazywało się bowiem, że w pewnych sytuacjach 30 dni było terminem niewystarczającym na zorganizowanie wywozu.

Dodano jednocześnie (przez art. 28 ust. 8a) możliwość dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym towary zostały wywiezione, jeśli wywóz nastąpił w terminie późniejszym niż 90 dni. Przykładowo, jeśli termin wywozu upłynął 10 marca, a podatnik wywiózł towary dopiero 10 kwietnia, to podatek rozlicza w deklaracji za marzec, zaś podatek należny koryguje w deklaracji za kwiecień.

4. PLANOWANY STAN PRAWNY

W związku z koniecznością zaimplementowania przepisów wspomnianej na początku niniejszego artykułu dyrektywy, przygotowano projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 6 marca 2009 r.⁴.

Najważniejsza zmiana dotyczy miejsca świadczenia przy świadczeniu usług. Dla tych celów zastosowanie znajdzie szczególnie definicja podatnika, którym ma być zarówno podatnik z art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatnik podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze oraz osoba prawna niebędąca podatnikiem, która jest zidentyfikowana dla celów powyższych podatków. Uchylone mają być art. 27 i 28, zaś w ich miejsce wstawione art. 28a-28o, zgodnie z którymi, w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników działających w takim charakterze miejscem świadczenia będzie miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą **posiada siedzibę wykonywanej działalności gospodarczej**. Jeśli **stałe miejsce prowadzenia działalności znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba wykonywanej działalności gospodarczej** – miejscem świadczenia usług będzie **stałe miejsce prowadzenia działalności**. Jeśli usługobiorca nie posiada siedziby wykonywanej działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności – miejscem świadczenia usług będzie jego **stałe miejsce zamieszkania lub stałego pobytu**. Jeżeli usługi te będą świadczone na cele osobiste podatnika lub (upraszczając) osób mu podlegających – nie będzie się ich uznawało za świadczone na jego rzecz.

W przypadku świadczenia usług na rzeczy ruchomej na rzecz podmiotów niebędących podatnikami (oraz na cele osobiste podatnika i osób mu podlegających) – miejscem świadczenia usług będzie miejsce, **gdzie usługi te są faktycznie wykonywane**. Dla tych podmiotów większe zmiany nie nastąpią.

Jak można zauważyć, w planowanej nowelizacji wprowadzone ma być pojęcie „siedziby wykonywanej działalności go-

spodarczej”, które zastąpi stosowane do tej pory pojęcia siedziby i stałego miejsca zamieszkania, w którym wykonywana jest samodzielna działalność gospodarcza.

5. ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA

Jeżeli usługa na rzeczy ruchomej jest wykonywana na rzecz podmiotu z terytorium Wspólnoty, będzie ona opodatkowana, co do zasady, stawką podstawową 22%, chyba że nabywca usługi poda swój numer VAT UE, pod którym jest zarejestrowany na terenie innego państwa członkowskiego. W tym przypadku usługa jest opodatkowana w danym państwie członkowskim, a na terytorium kraju opodatkowaniu nie podlega z prawem do odliczenia podatku naliczonego. Zwolnione od podatku będzie nabycie wewnątrzwspólnotowe towarów przemieszczonych na terytorium kraju, jeśli zostaną na nich wykonane usługi. Jeśli towary te w ciągu 90 (dawniej 30) dni od wykonania usługi nie zostaną przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego przybyły, zwolnienie nie będzie miało miejsca (tzn. zastosowana zostanie stawka podstawowa).

W przypadku świadczenia usług na rzeczy ruchomej na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, usługa jest wykonywana w miejscu jej faktycznego świadczenia, a w związku z tym podlega opodatkowaniu stawką przewidzianą w odpowiednich przepisach.

Sytuacja ulegnie większym zmianom po implementacji Dyrektywy 2008/8/WE. W przypadku świadczenia usług **na rzeczy ruchomej na rzecz podatnika działającego w takim charakterze, miejscem świadczenia zawsze będzie** (uogólniając) **jego siedziba/miejsce działalności/miejsce zamieszkania lub pobytu**. W związku z tym zniknie uzależnienie miejsca wykonania usługi od wykazania przez usługobiorcę numeru VAT UE, gdyż opodatkowanie usługi zawsze będzie miało miejsce w jego państwie „ojczystym”. Nie będzie możliwości opodatkowania danej usługi w miejscu jej faktycznego świadczenia, zniknie więc kontrowersyjny przepis dotyczący wywozu rzeczy, na której dokonano świadczenia, w ciągu 90 dni.

W przypadku nabywców niebędących podatnikami sytuacja pozostanie bez zmian, w dalszym ciągu miejscem świadczenia pozostanie miejsce faktycznego wykonania usługi.

6. ZGODNOŚĆ PLANOWANYCH ZMIAN Z PRAWEM UNIJNYM

Planowane zmiany mają zbliżyć przepisy krajowe do ogólnej zasady podatku od wartości dodanej, jaką jest opodatkowanie konsumpcji. W omawianym zakresie są one udaną implementacją przepisów wspólnotowych, eliminującą dotychczasowe nieścisłości.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. Urz. UE z 2008 r. L 44/11).
- ³ Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.
- ⁴ Źródło: http://www.mf.gov.pl/_files/_bip/bip_projekty_aktow_prawnych/pp/projekt_z_6.03.2009_ustawy_o_zmianie_ustawy.pdf.

Transfer zawodników a podatek od towarów i usług

Jacek Drosik

W myśl art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym¹ uczestnikami współzawodnictwa sportowego mogą być kluby sportowe, zawodnicy zrzeszeni w klubach sportowych lub zawodnicy niezrzeszeni. Kluby sportowe mogą prowadzić działalność w zakresie sportu kwalifikowanego² w różnych formach prawnych, jeżeli jednak chcą uczestniczyć w grach zespołowych organizowanych w lidze zawodowej, z mocy art. 15 ust. 4 cytowanej ustawy obowiązane są prowadzić działalność w zakresie sportu kwalifikowanego w formie spółki akcyjnej. Pomiędzy klubami częstokroć dochodzi do transferu zawodników, pod pojęciem którego rozumieć należy „przejście zawodnika (zwłaszcza piłkarza) z jednego klubu do innego za odpowiednią sumę pieniędzy, regulowaną między klubami”³. Należy pamiętać, iż dokonanie tej czynności nie jest obojętne w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴.

Otóż w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT⁵) podlega w szczególności odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez świadczenie usług – w świetle art. 8 ust. 1 *in principio* cytowanej ustawy – rozumieć należy każde świadczenie⁶ na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy⁷. Transfer zawodników wypełnia definicję świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, występuje tu bowiem świadczenie – działanie jednego klubu na rzecz drugiego, w wyniku którego następuje przejście zawodnika z jednego klubu do innego za odpowiednią sumę pieniędzy. Świadczenie to pozostaje też bez wątpienia w ścisłym związku z wykonywaną przez klub sportowy działalnością w zakresie sportu kwalifikowanego, która mieści się z kolei w zakresie definicji działalności gospodarczej określonej w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁸. Jest to bowiem działalność usługowa wykonana w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Wobec tego klub sportowy bez względu na formę, w jakiej prowadzi działalność w zakresie sportu kwalifikowanego, jest podatnikiem podatku od towarów i usług, odpowiada bowiem definicji tegoż podatnika zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.⁹.

Dokonanie transferu zawodników bezspornie skutkuje dla klubu sportowego powstaniem obowiązku podatkowego w podatku VAT, a zatem nieskonkretyzowanej jeszcze powinności przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w rzeczony ustawie podatkowej¹⁰. Owa nieskonkretyzowana powinność oznacza, że podatnik wie (a przynajmniej winien to wiedzieć), że w przyszłości będzie musiał podjąć działania zmierzające do przelania ze swojego

majątku pewnej kwoty pieniężnej na rzecz wierzyciela publicznoprawnego, nie wie jednakże, w jakim terminie i w jakim miejscu oraz w jakiej kwocie winien to uczynić. Obowiązek ten trzeba będzie skonkretyzować. Konkretyzacja¹¹ jest niczym innym, jak procesem stosowania prawa. Na podstawie bowiem faktów odpowiadających hipotezom przepisów prawa podatkowego wyciąga się wnioski co do skutków prawnych, konstytuujących poszczególne elementy konstrukcyjne podatku¹². Zestawienie faktów z przepisami prawa podatkowego daje wiedzę o wysokości, terminie i miejscu zapłaty podatku. Obowiązek podatkowy przekształca się wówczas w zobowiązanie podatkowe¹³. Gdy zobowiązanie podatkowe zostanie skonkretyzowane, podatnik wie, w jakim terminie, w jakim miejscu oraz w jakiej wysokości powinien zapłacić podatek. Ponieważ z mocy art. 103 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnicy są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego, z zastrzeżeniem ust. 2-4 i art. 33, to zobowiązanie podatkowe w podatku VAT konkretyzowane jest zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, czyli z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Podatnik nie może więc czekać na decyzję organu podatkowego, lecz sam obowiązany jest obliczyć podatek. Organ podatkowy sprawuje wyłącznie nadzór nad prawidłowością tego rozliczenia¹⁴.

Obowiązek podatkowy nie przekształca się jednakże w zobowiązanie podatkowe m.in. wówczas, gdy w konstrukcji podatku wystąpi zwolnienie. Zwolnienie oznacza „(...) definitywne (ostateczne) wyłączenie określonej kategorii podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania (...)”¹⁵. Można więc mówić o zwolnieniu podmiotowym, które oznacza, iż żadna z dokonanych przez podatnika czynności nie rodzi obowiązku zapłaty podatku, jak też zwolnieniu przedmiotowym, które skutkuje tym, że jedynie objęta nim czynność prawna nie powoduje obowiązku konkretyzacji zobowiązania podatkowego, w przypadku zaś podatników o otwartym stanie faktycznym – jakim jest podatek VAT¹⁶ – powoduje wyłączenie danej czynności z procesu rozliczania podatku należnego. Innymi słowy, dokonanie zwolnionej z opodatkowania czynności prawnej nie skutkuje obowiązkiem obliczenia, zadeklarowania i zapłaty podatku, z tej właśnie czynności¹⁷.

Rodzi się zatem pytanie, czy zawsze obowiązek podatkowy, który powstał u podatnika podatku VAT w związku z dokonaniem przez niego transferem zawodnika(-ów) zawsze przekształca się w zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy, spytać należy, czy transfer zawodników zwolniony został z podatku VAT.

Poszukując odpowiedzi na postawione wyżej pytanie, zauważyć trzeba, iż w konstrukcji podatku VAT ważne miejsce zajmują zwolnienia przedmiotowe, którym ustawodawca poświęcił rozdział 2 działu VIII ustawy. Analiza tych przepisów pozwala wskazać na konkretne czynności, których dokonanie co prawda rodzi obowiązek podatkowy w podatku VAT, ale nie prowadzi do przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe. Innymi słowy, obowiązek podatkowy, który powstał na skutek ich dokonania, nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe, nie będzie więc powodował konieczności zapłaty podatku.

Analizując przepisy rozdziału 2 działu VIII ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwrócić uwagę należy na jej art. 43 ust. 1 pkt 1, na mocy którego zwalnia się od podatku usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy. W poz. 11 wyszczególniono m.in. usługi związane z rekreacją i sportem, sklasyfikowane w PKWiU¹⁸ w grupowaniu ex 92. Ponieważ usługi transferu zawodników mieszczą się w grupowaniu PKWiU 92.62.12-00.00 „Usługi związane z organizowaniem imprez sportowych”¹⁹, dlatego też należą do usług wymienionych w poz. 11 załącznika nr 4 do ustawy. Nie oznacza to jeszcze, iż zawsze usługi transferu zawodników zwolnione będą z podatku VAT, albowiem z przypisu do rzeczonoego załącznika wynika, iż zwolnienie dotyczy wyłącznie usług związanych z rekreacją i sportem świadczonych przez podmioty, **które nie mają jako celu systematycznego dążenia do osiągania zysków, zaś wszelkie zyski, które mimo wszystko osiągną, przeznaczą na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług.**

Odpowiadając zatem na postawione wyżej pytanie, stwierdzić trzeba, iż jeżeli klub sportowy prowadzi działalność sportową w formie stowarzyszenia – w zgodzie z przepisami ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach²⁰ – to świadczone przez tegoż podatnika usługi transferu zawodników będą zwolnione z podatku VAT. Gdy zaś świadczący tę usługę klub sportowy działa w formie spółki akcyjnej, będący przedmiotem tej usługi transfer zawodników nie będzie korzystał ze zwolnienia. Jeżeli natomiast uczestnikiem współzawodnictwa sportowego jest zawodnik, który zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 3 ustawy o sporcie kwalifikowanym prowadzi osobiście lub wspólnie z innymi osobami klub sportowy, to możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT usługi transferu zawodnika uzależniona jest od tego, czy osoba ta lub osoby nie mają jako celu systematyczne dążenia do osiągania zysków, zaś wszelkie zyski, które mimo wszystko osiągną, przeznaczą na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług.

W uzasadnieniu przedstawionej tezy stwierdzić trzeba, iż w myśl art. 2 ust. 1 Prawa o stowarzyszeniach stowarzyszenie jest dobrowolnym, samorządnym, trwałym zrzeszeniem **o celach niezarobkowych**. Zgodnie z art. 34 cytowanej ustawy stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach. **Dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy realizacji celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków.** Jeżeli zatem transferu zawodników dokonuje klub sportowy prowadzący działalność w formie stowarzyszenia, to spełniony zostaje warunek zwolnienia tej usługi z podatku VAT. Celem działalności stowarzyszenia nie jest i nie może być systematyczne dążenie do osiągania zysków. Wszelkie zaś zyski, które mimo wszystko stowarzyszenie osiągnie, musi przeznaczyć na cele statutowe, co pozwala mu utrzy-

mać, jeżeli nie poprawić jakości świadczonych usług. Rzecz jasna ustalenie, iż podatnik prowadzi działalność w formie stowarzyszenia nie pozbawia organów podatkowych możliwości kontroli przestrzegania przez tego podatnika prawa podatkowego²¹. Jeżeli bowiem organ podatkowy ustali, iż przyjęcie tej formy prawnej miało na celu jedynie uchylanie się od obowiązku zapłaty podatku, może wystąpić do organu sprawującego nadzór nad stowarzyszeniem²² o podjęcie przewidzianych przez prawo kroków²³ oraz określić zobowiązanie podatkowe, jeżeli stwierdzi, iż celem stowarzyszenia jest osiąganie zysków, które nie są przeznaczane na realizację celów statutowych, lecz przeznaczane na rzecz członków²⁴. Wówczas bowiem świadczenie usług w postaci transferu zawodników nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT²⁵. Jeżeli jednak stowarzyszenie działa zgodnie z prawem, to świadczenie przez nie usług transferu zawodników korzysta ze zwolnienia od podatku VAT.

Gdy zaś klub sportowy działa w formie sportowej spółki akcyjnej, transfer zawodników będzie opodatkowany. Albowiem w myśl art. 15 ust. 1 ustawy o sporcie kwalifikowanym w dyscyplinie sportu, w której współzawodnictwo sportowe jest organizowane w formie rozgrywek ligowych, właściwy polski związek sportowy może utworzyć ligę zawodową. Jak ustalono, w myśl art. 15 ust. 4 cytowanej ustawy w skład ligi zawodowej w grach zespołowych wchodzi wyłącznie kluby sportowe będące spółkami akcyjnymi²⁶. Rozwiązanie to miało na celu m.in. „umożliwienie współdziałania sportu kwalifikowanego z kapitałem prywatnym w formie inwestorskiej”²⁷. W myśl natomiast art. 347 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych²⁸ akcjonariusze mają prawo do udziału w zysku wykazanym w sprawozdaniu finansowym, zbadanym przez biegłego rewidenta, który został przeznaczony przez walne zgromadzenie do wypłaty akcjonariuszom. Podkreślić należy, że: „Walne zgromadzenie nie może jedną uchwałą pozbawić akcjonariuszy prawa do zysku za kilka lat obrotowych. Walne zgromadzenie powinno corocznie podejmować uchwałę co do przeznaczenia zysku i co do jego rozdziału”²⁹. Do czasu podjęcia takiej uchwały wspólnicy mają ogólne prawo do zysku, o ile ze statutu nie wynika co innego³⁰. Nawet więc wówczas, gdy dochód z działalności gospodarczej spółki akcyjnej służy realizacji celów statutowych, to dokonany przez nią transfer zawodnika(-ów) nie korzysta ze zwolnienia od podatku VAT. Sportowe spółki akcyjne działają bowiem w celu systematycznego osiągania zysków, do których mają ustawowo zagwarantowane prawo. Warunkiem zwolnienia jest natomiast osiąganie zysków jedynie przy okazji prowadzenia działalności, nie może być to w każdym razie systematyczne dążenie do osiągania zysków. Zysk spółki zawsze może być przeznaczony do podziału między jego członków i część zysku zostanie na ten cel przeznaczona. Warunkiem zwolnienia jest natomiast konieczność przeznaczenia wszelkich zysków na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług.

Jeżeli natomiast transfer zawodnika dokonany jest przez klub sportowy prowadzony osobiście przez zawodnika lub wspólnie z innymi osobami, to jak już ustalono, możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku VAT tej usługi uzależniona jest od tego, czy osoba ta lub osoby uczestniczące we współzawodnictwie sportowym nie mają jako celu systematycznego dążenia do osiągania zysków, zaś wszelkie zyski, które mimo wszystko osiągną, przeznaczą na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług. Szczególnie zatem istotna jest tu możli-

wość dopuszczenia tego klubu do rozgrywek ligi zawodowej (por. uwagi zawarte w przypisie 25).

Podkreślenia wymaga, iż prezentowane tu stanowisko znajduje uzasadnienie w przepisach dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Art. 132 ust. 1 lit. m nakazuje bowiem zwolnić z podatku świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiągnięcie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym³¹. Podkreślić też trzeba, iż prezentowana tu teza znajduje uzasadnienie również w poglądach doktryny. „Należy podkreślić, że – jak wynika z przypisu 2 do załącznika nr 4 – zwolnienie dotyczące usług związanych ze sportem dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez podmioty, które nie mają celu systematycznego dążenia do osiągnięcia zysków, wszelkie zaś zyski, które ewentualnie osiągną, przeznaczą na utrzymanie lub poprawę świadczonych usług. Ze zwolnienia na tej podstawie nie będą mogły zatem korzystać sportowe spółki akcyjne prowadzące działalność w zakresie sportu profesjonalnego. Ze zwolnienia podatkowego zdają się bowiem korzystać wyłącznie usługi związane ze sportem amatorskim”³². Zbieżne z prezentowaną tu tezą są również stanowiska organów podatkowych³³.

Wobec powyższego stwierdzić trzeba, iż konkretyzacja obowiązku podatkowego powstałego na skutek dokonania przez klub sportowy transferu zawodników uzależniona jest od formy prawnej, w której klub ten prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Jeżeli jest to stowarzyszenie, to obowiązek podatkowy nie zostanie skonkretyzowany, bowiem usługa transferu zawodnika(-ów) będzie zwolniona z podatku VAT. Jeżeli zaś jest to spółka akcyjna, to obowiązek podatkowy przekształci się w zobowiązania podatkowe, usługa ta nie korzysta bowiem ze zwolnienia. Podatnik obowiązany będzie obliczyć, zadeklarować i zapłacić wynikają-

cy z tej czynności podatek. Jedynie w przypadku klubu sportowego prowadzonego przez osobę lub osoby fizyczne forma prawna nie przesądza o możliwości zwolnienia od podatku VAT usług transferu zawodników. Wymagane jest ustalenie celu działalności oraz przeznaczenia ewentualnych zysków z niej uzyskiwanych.

Przypisy

- ¹ Dz.U. Nr 155, poz. 1298 ze zm.
- ² Pod pojęciem sportu kwalifikowanego rozumie się sport amatorski, wychowawczy i profesjonalny. Zob. J.M. Karolczak, *Opinia prawna dotycząca projektu ustawy o sporcie kwalifikowanym* (druk sejmowy nr 4131), Warszawa 2005, s. 1.
- ³ *Nowy słownik języka polskiego* pod red. E. Sobol, Warszawa 2002, s. 1042.
- ⁴ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ⁵ Skrót pochodzi od słów Value Added Tax – podatek od wartości dodanej.
- ⁶ Odwołując się posiłkowo do prawa cywilnego stwierdzić trzeba, iż świadczenie polegać ma na działaniu albo na zaniechaniu – *vide* art. 353 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), zwanej dalej „Kc” lub „Kodeksem cywilnym”.
- ⁷ W myśl art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. *in principio* przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.
- ⁸ W myśl art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. za działalność gospodarczą uznaje się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.
- ⁹ Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

Dnia 13 maja 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok (sygn. I FSK 600/07), w którym orzekł, że:

„Proeuropejska wykładnia prawa powinna mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do odpowiedzi w przedmiocie treści przepisów polskiego prawa. W szczególności znajdzie zastosowanie, gdy przepisy prawa UE nie zostały w pełni włączone do polskiego porządku prawnego i powodują niejasności interpretacyjne. Wykładnia proeuropejska prawa nie powinna mieć miejsca wtedy, gdy będzie to prowadziło do rezultatów sprzecznych z efektami wykładni językowej, mogłoby to bowiem doprowadzić do niedopuszczalnej wykładni *contra legem* (...) W sytuacji zatem gdy porównanie treści implementowanego przepisu dyrektywy i unormowania krajowego wskazuje, że nadanie regulacji krajowej znaczenia wynikającego z bezwarunkowej i precyzyjnej normy unijnej, prowadziłoby do sprzeczności z brzmieniem gramatycznym przepisu krajowego, Sąd - w przypadku gdy obywatel domaga się zastosowania tej normy w sposób określony w dyrektywie, powinien odmówić zastosowania normy prawa krajowego i umożliwić obywatelowi skorzystanie z unormowania wspólnotowego”.

Opracował: Jacek Matarewicz

- ¹⁰ Por. art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”.
- ¹¹ Należy w tym miejscu zauważyć, iż wbrew literalnemu brzmieniu art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, konkretyzacja nie oznacza powstania zobowiązania podatkowego. „Powstanie zobowiązania podatkowego należy wiązać z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W przypadku deklaracji podatkowych można mówić o konkretyzacji kwoty podatku należnego, ale nie zobowiązania podatkowego” – zob. B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i podatki” listopad 2005, s. 17.
- ¹² Podatki skonstruowane są bowiem z następujących elementów: 1) podmiotu podatku, którym może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (art. 7 Ordynacji podatkowej); 2) przedmiotu podatku, tj. rzeczy lub zdarzenia (określona sytuacja faktyczna lub prawna), z których wystąpieniem ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego; 3) podstawy opodatkowania, czyli wyrażonej w pieniądzu wartości przedmiotu opodatkowania; 4) stawki podatkowej, a więc współczynnika określającego wysokość podatku na stosunku do podstawy opodatkowania; 5) skali podatkowej, wskazującej na sposób reagowania odpowiedniego szeregu stawek podatkowych przy zmieniającej się podstawie opodatkowania; 6) zwolnień, ulg i zwyzek, czyli elementów korygujących obciążenia podatkowe. Zob. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2002, s. 100-108.
- ¹³ Zobowiązaniem podatkowym, w myśl art. 5 Ordynacji podatkowej, jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.
- ¹⁴ Por. art. 21 § 3 i 3a Ordynacji podatkowej oraz art. 109 ust. 4, 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁵ J. Glumińska-Pawli [w:] A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliciecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemieć, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 21.
- ¹⁶ „Podatek od towarów i usług należy do podatków charakteryzujących się tzw. otwartym podatkowym stanem faktycznym, co oznacza, że wysokość zobowiązania podatkowego zostaje ostatecznie ukształtowana – w sensie prawnym – dopiero z upływem miesiąca, w którym podatnik faktury takie otrzymywał” – zob. B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 sierpnia 2003 r.*, FSA 1/03, POP 2004/3/229.
- ¹⁷ Dodać trzeba, iż „od zwolnień podatkowych należy odróżnić wyłączenia z opodatkowania, będące wyrazem całkowitego braku zainteresowania ustawodawcy objęciem danym podatkiem określonych stanów faktycznych i prawnych (...)” – zob. J. Glumińska-Pawlic, *op. cit.*, s. 22.
- ¹⁸ *Vide*: rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), obowiązujące dla celów podatkowych do dnia 31 grudnia 2008 r.
- ¹⁹ Pismo Ośrodka Interpretacji Standardów Klasyfikacyjnych w Łodzi z dnia 7 grudnia 2004 r.; w myśl art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. usługi wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, z wyjątkiem usług elektronicznych i usług turystyki, o których mowa w art. 119.
- ²⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2001 r. Nr 79, poz. 855 ze zm., zwana dalej „Prawem o stowarzyszeniach”.
- ²¹ W myśl art. 281 § 1 Ordynacji podatkowej organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem § 3, przeprowadzają kontrolę podatkową m.in. u podatników. Zgodnie z art. 7 § 1 tej ustawy podatnikiem jest w szczególności osoba prawna podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Art. 17 ust. 1 Prawa o stowarzyszeniach stanowi, że stowarzyszenie uzyskuje osobowość prawną i może rozpocząć działalność z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Jak już ustalono, z tytułu dokonania transferu zawodników stowarzyszenie podlega obowiązkowi podatkowemu, może być zatem podmiotem kontroli podatkowej, której celem – z mocy art. 281 § 2 cytowanej ustawy – jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.
- ²² W myśl art. 8 ust. 5 Prawa o stowarzyszeniach nadzór nad działalnością stowarzyszeń należy do:
 - 1) wojewody właściwego ze względu na siedzibę stowarzyszenia – w zakresie nadzoru nad działalnością stowarzyszeń jednostek samorządu terytorialnego,
 - 2) starosty właściwego ze względu na siedzibę stowarzyszenia – w zakresie nadzoru nad innymi niż wymienione w pkt 1 stowarzyszeniami
- ²³ W myśl art. 28 Prawa o stowarzyszeniach w razie stwierdzenia, że działalność stowarzyszenia jest niezgodna z prawem (np. celem stowarzyszenia jest osiąganie zysków, które nie są przeznaczone na realizację celów statutowych, lecz na rzecz członków) lub narusza postanowienia statutu w sprawach, o których mowa w art. 10 ust. 1 i 2, organ nadzorujący, w zależności od rodzaju i stopnia stwierdzonych nieprawidłowości, może wystąpić o ich usunięcie w określonym terminie, udzielić ostrzeżenia władzom stowarzyszenia, wystąpić do sądu o zastosowanie środka określonego w art. 29. Zgodnie z art. 29 ust. 1 cytowanej ustawy, Sąd, na wniosek organu nadzorującego lub prokuratora, może:
 - 1) udzielić upomnienia władzom stowarzyszenia,
 - 2) uchylić niezgodną z prawem lub statutem uchwałę stowarzyszenia,
 - 3) rozwiązać stowarzyszenie, jeżeli jego działalność wykazuje rażące lub uporczywe naruszanie prawa albo postanowień statutu i nie ma warunków do przywrócenia działalności zgodnej z prawem lub statutem.
- ²⁴ Zgodnie z art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. W myśl zaś art. 21 § 3a tej ustawy, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.
- ²⁵ Sytuacja taka może wystąpić. Otóż w myśl art. 15 ust. 5 ustawy o sporcie kwalifikowanym, na wniosek polskiego związku sportowego, minister właściwy do spraw kultury fizycznej i sportu wyraża zgodę na czasowy udział w lidze zawodowej, o której mowa w ust. 4, klubów sportowych funkcjonujących w innej niż spółka akcyjna formie prawnej. W takim przypadku minister właściwy do spraw kultury fizycznej i sportu jednocześnie określa termin, w jakim klub sportowy ma obowiązek przekształcić się w spółkę akcyjną. W przypadku bezskutecznego upływu tego terminu, wygasa uprawnienie klubu sportowego do udziału w lidze zawodowej. Jeżeli zatem klub sportowy działający w formie stowarzyszenia bierze udział w lidze zawodowej, to należy ustalić, czy nie zmienił celu swojej działalności w taki sposób, aby działalność sportową prowadzić w celach zarobkowych.
- ²⁶ Uwagi te zachowują swą aktualność na tle nieobowiązującego już art. 29 ustawy z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (tekst jednolity Dz.U. z 2001 r. Nr 81, poz. 889 ze zm.). Art. 29 ust. 1 tej ustawy stanowił, iż działalność w zakresie sportu profesjonalnego prowadzą sportowe spółki akcyjne i polskie związki sportowe.
- ²⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o sporcie kwalifikowanym, druk sejmowy nr 4131, s. 5.
- ²⁸ Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.
- ²⁹ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 18 stycznia 1996 r., I ACr 591/95, OSA 1998, z. 2, poz. 7.
- ³⁰ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tom II. Komentarz do art. 301-633 k.s.h.*, LEX, 2007, wyd. V.
- ³¹ Analogiczny nakaz zawarty został w przepisach Szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku. Art. 13 ust. 1 lit. m tej dyrektywy zwalniał niektóre usługi związane bezpośrednio ze sportem lub wychowaniem fizycznym, świadczone przez organizacje niedochodowe na rzecz osób uczestniczących w kształceniu w zakresie sportu lub wychowania fizycznego.
- ³² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT Komentarz*, Lex, 2007, wyd. II.
- ³³ Por. pisma: Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grodzisku Wielkopolskim z dnia 21 grudnia 2004 r. ZP-443/11/04, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Krośnie z dnia 25 kwietnia 2006 r. US PP 443/33/06, Naczelnika Urzędu Skarbowego w Nowym Sączu z dnia 3 lutego 2006 r. PP/443-4/06 oraz Naczelnika Urzędu Skarbowego w Gdyni z dnia 18 maja 2006 r. XII-2/443-100/TZ-53/05MJ, opubl. <http://sip.mf.gov.pl/sip/>.

Opodatkowanie wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości – artykuł dyskusyjny

Małgorzata Słomka

Autorka jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wyrobisk górniczych w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budziło i wciąż budzi bardzo wiele kontrowersji. Brak precyzyjnie określonego przedmiotu opodatkowania w tym zakresie może stawiać pod znakiem zapytania konstytucyjność zapisów ustawowych.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ nie definiuje w sposób precyzyjny, jak należy kwalifikować wyrobiska górnicze dla potrzeb podatku od nieruchomości. W związku z tym na gruncie jej przepisów prezentowane były rozbieżne poglądy doktryny. Ich analizę należy rozpatrywać odrębnie w odniesieniu do stanu prawnego obowiązującego do końca 2002 r. oraz do stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 stycznia 2003 r., kiedy to weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Wątpliwości w zakresie opodatkowania wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości wynikające z brzmienia przepisów przed ich nowelizacją zostały rozstrzygnięte na korzyść podatników uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2002 r.² Jednak obowiązujące od dnia 1 stycznia 2003 r. brzmienie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., które w swoim założeniu miało rozwiązać wszelkie wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie, nadal zawiera wiele niejasności.

Nie ulega wątpliwości, że zagadnienie to wymaga głębszej analizy prawnej, zaś postawione tezy należy skonfrontować z ostatnim orzecznictwem sądów administracyjnych, które jest niekorzystne dla podatników. Abstrahując od podejścia historycznego, należy podkreślić, że również w obecnym stanie prawnym istnieje szereg argumentów merytorycznych potwierdzających stanowisko o braku opodatkowania wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Kwestią zasadniczą jest zdefiniowanie dla celów podatkowych pojęcia „wyrobisko górnicze”. Wyliczenie stanów faktycznych, z którymi ustawa podatkowa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, w powołanym wyżej przepisie ma charakter wyczerpujący i – co należy podkreślić – nie wymienia wśród nich „wyrobiska górniczego”. Ponieważ wyrobiska górniczego nie można zakwalifikować jako gruntu ani tym bardziej jako budyn-

ku lub jego części, pozostaje więc rozstrzygnięcie zagadnienia, czy można je zakwalifikować jako budowlę (związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej) i tym samym uznać, że podlega ono opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. ustawodawca zdefiniował pojęcie budowli jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z kolei art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane³ pod pojęciem budowli każe rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W kontekście tej definicji należy zauważyć, że nie ma ona charakteru generalnego, tj. rozstrzygającego zagadnienie od strony formalnej, a ma jedynie charakter porządkujący, bowiem pojęcie to zdefiniowano przez wyliczenie obiektów, które ustawa zalicza do „budowli”. Wobec braku ścisłego kryterium oceny, czym jest budowla, zbyt szerokie stosowanie analogii może w istocie doprowadzić do nieuprawnionego i naruszającego zasadę pewności prawa rozszerzenia stosowania normy podatkowoprawnej na stany faktyczne w istocie nie objęte jej hipotezą. Natomiast przez urządzenia budowlane, w myśl ustawy z dnia 7 lipca 1994 r., należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość

użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Ponadto należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. ustawy tej nie stosuje się do wyrobisk górniczych, a jej regulacje nie naruszają przepisów odrębnych, w szczególności prawa geologicznego i górniczego – w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych.

STANOWISKO JUDYKATURY

Dokonując analizy argumentacji zawartej w orzecznictwie sądów administracyjnych należy odnieść się do uzasadnienia dwóch istotnych w sprawie wyroków. Pierwszy z nich to wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 lutego 2006 r.⁴, gdzie spór koncentrował się wokół określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a konkretnie, czy przedmiotem tym są między innymi budowle lub ich części związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, znajdujące się w podziemnym wyrobisku górnym.

Zdaniem Sądu, zestawienie zakresów znaczeniowych pojęć budowli użytych w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. oraz w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. prowadzi do wniosku, że zakres tego pojęcia użyty w ustawie podatkowej jest szerszy, gdyż oprócz obiektu budowlanego obejmuje również urządzenia budowlane z obiektem tym związane. Sąd uznał zatem, że w świetle powyższych ustaleń art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nie jest jedynie prostym odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, a zawiera treści o charakterze normatywnym. Z tego też powodu nie jest pozbawione podstaw twierdzenie, że przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przepisy prawa budowlanego mają ograniczone zastosowanie. W rzeczywistości sprowadzają się one jedynie do definicji budowli i urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym, zawartych w przepisach art. 3 pkt 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Dlatego też, w ocenie Sądu, nie ma istotnego znaczenia prawnego powoływanie się na przepisy art. 2 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r., wyłączające stosowanie tej ustawy w odniesieniu do wyrobisk górniczych oraz stanowiące, że nie naruszają one prawa geologicznego i górniczego w stosunku do obiektów budowlanych zakładów górniczych. Ta prawna regulacja dotyczyć może bowiem tylko przedmiotu unormowania dokonanego w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r., a z jej art. 1 wynika, że normuje ona działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Oznacza to, w ocenie Sądu, że art. 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. oznacza jedynie to, że jej przepisów nie stosuje się do wyrobisk górniczych w zakresie wynikającym z art. 1 tej ustawy. Nie znaczy to jednak, że z mocy jej art. 2, budowle znajdujące się w wyrobisku górnym nie są budowlami w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. w związku z art. 3 pkt 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r., o ile spełniają przesłanki przewidziane w tych przepisach.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego trafność stanowiska zaprezentowanego w zaskarżonym wyroku potwierdza także treść art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Stanowi on, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od

nieruchomości enumeratywnie wymienione nieruchomości, grunty oraz budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajęte pod nie grunty. Drogi są budowlami w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Ich wyłączenie od opodatkowania stanowi o tym, że nie wszystkie budowle opodatkowane są podatkiem od nieruchomości; wśród zwolnionych od opodatkowania budowli ustawodawca nie ujął jednak budowli znajdujących się w wyrobiskach górniczych.

Drugie z orzeczeń to wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 maja 2007 r.⁵ Zdaniem Sądu, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest podziemne wyrobisko górnicze, zdefiniowane w art. 6 pkt 10 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze⁶, ale – jak stanowi art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. – budowla, czyli obiekt budowlany i urządzenia budowlane z tym obiektem związane, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a definicja tych pojęć znajduje się w art. 3 pkt 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Upraszczając rozumienie przepisów wyznaczających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy przyjąć, że budowlą w rozumieniu przepisów tej ustawy jest nie tylko sam obiekt, ale również wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego funkcjonalne użytkowanie. Budowlę stanowią zatem poszczególne obiekty i urządzenia wzajemnie ze sobą powiązane, służące określonej działalności. Daje to, zdaniem Sądu, podstawę do stwierdzenia, że także wyrobisko górnicze, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, powinno być traktowane nie jako jednorodny obiekt, lecz jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) funkcjonalnie ze sobą powiązanych, to jest szybów, sztolni, linii energetycznych itp., służących wydobywaniu kopalin. Wskazane obiekty i urządzenia stanowią część składową wyrobiska górniczego, służącego prowadzeniu działalności gospodarczej i właśnie od tych obiektów (urządzeń) powinien być naliczany podatek od nieruchomości. Uzależnienie opodatkowania budowli od ich usytuowania, na powierzchni ziemi lub pod nią, nie ma, w ocenie Sądu, żadnego uzasadnienia w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i pozostawałoby w jawnej sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania.

ARGUMENTY PRZEMAWIAJĄCE ZA BRAKIEM PODSTAW DO OPODATKOWANIA WYROBISK GÓRNICZYCH

Zgodnie z art. 6 pkt 10 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. stanowiącej część gałęzi prawa budowlanego, do którego odwołuje się definicja budowli zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., wyrobisko górnicze to przestrzeń (pustka) powstała w wyniku robót górniczych (po wydobywaniu kopalin). W tym sensie trudno jest opodatkować coś, czego w sensie fizycznym nie ma.

Uzasadnienie niekorzystnych dla podatników wyroków jest w głównej mierze oparte na przyjęciu wykluczających się definicji podziemnego wyrobiska górniczego. Z jednej strony bowiem wyrobisko traktowane jest jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych, niepodlegająca opodatkowaniu, z drugiej zaś jako budowla składająca się z poszczególnych obiektów (urządzeń) budowlanych funkcjonalnie ze sobą powiązanych, opodatkowanych podatkiem od nieruchomości. Tymczasem z definicji urządzenia

budowlanego wynika, że musi być ono związane z obiektem budowlanym i zapewniać możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zatem dla ustalenia, czy obiekty i urządzenia umiejscowione w podziemnym wyrobisku górniczym stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy ustalić, czy istnieje element powiązania z obiektem budowlanym, który zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tymczasem obiekty i urządzenia umiejscowione w wyrobisku górniczym są w głównej mierze powiązane – fizycznie i technologicznie – z samym wyrobiskiem. Skoro więc podziemne wyrobisko górnicze – w ocenie Sądu – nie jest obiektem budowlanym podlegającym opodatkowaniu, a obiekty i urządzenia umiejscowione w wyrobisku są w głównej mierze związane właśnie z wyrobiskiem, to należy przyjąć, iż urządzenia te nie są powiązane z obiektem budowlanym. Konsekwencją tego jest brak podstaw do uznania ich za urządzenia budowlane podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Należy podkreślić, że wskazane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny przykładowe obiekty umiejscowione w podziemnym wyrobisku (szyby, sztolnie) są szczególnymi rodzajami wyrobisk górniczych. Przedmiotem opodatkowania miałyby być więc obiekty będące częściami składowymi wyrobiska (traktowanego jako pusta przestrzeń składająca się z jakiś obiektów) i jednocześnie samodzielnymi wyrobiskami. Konkluzje te (jak i same dywagacje) należy uznać za wielce kontrowersyjne i niedopuszczalne z punktu widzenia zasad stanowienia prawa w demokratycznym państwie prawnym, szczególnie w dziedzinie prawa podatkowego.

Dodatkowo definicja obiektów budowlanych zakładu górniczego zawarta w art. 58 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. zakłada, że są to obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, zlokalizowane w całości na powierzchni ziemi, służące do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża. Skoro więc podziemne wyrobisko górnicze i ewentualnie wszystkie obiekty, które się w nim znajdują, nie są obiektami budowlanymi, to tym bardziej nie są budowlami i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Przedstawione powyżej argumenty wskazują, że kwestia szczegółowego określenia przedmiotu opodatkowania w podat-

ku od nieruchomości w tym zakresie wymaga przemyślanego doprecyzowania jednoznacznie określającego również, jak należy interpretować dotychczasowe przepisy.

Podsumowując należy stwierdzić, że ustalenie w sposób bezsporny znaczenia użytego w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. pojęcia „budowla” nie jest możliwe. Sprzeczna z zasadami państwa prawa jest każda próba rozszerzającej wykładni tego pojęcia, szczególnie w sytuacji, kiedy od tego, co uznamy za budowle, zależy wprost ustalenie samego przedmiotu opodatkowania, a więc jednego z najistotniejszych elementów konstrukcyjnych każdego podatku. Należy bowiem zaznaczyć, że określenie przedmiotu opodatkowania jest podstawową kwestią, od której uzależnione jest nałożenie ciężaru podatkowego; zatem wyjątkowo istotne jest, aby było ono dokonane w ramach obowiązującego prawa. Jeżeli ustawa nie określa wprost, że dany stan faktyczny powoduje powstanie obowiązku podatkowego, to taka wątpliwość nie może być rozstrzygana na niekorzyść podatnika, gdyż w takiej sytuacji dochodzi do nieuprawnionego rozszerzenia stosowania normy prawnej nakładającej podatek, a tym samym – do naruszenia zasady wyrażonej w art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którą nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r.”.
- ² Sygn. akt III ZP 34/01.
- ³ Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 7 lipca 1994 r.”.
- ⁴ Sygn. akt II FSK 656/05.
- ⁵ Sygn. akt I SA/Wr 1596/06.
- ⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 4 lutego 1994 r.”.

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 2009 rok – 372 zł

**Prenumerata dwuletnia – 744 zł
na okres od stycznia 2009 r. do grudnia 2010 r.**

Numer konta bankowego

Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 05 1240 1095 1111 0000 0336 0569

Zastaw skarbowy jako gwarancja zaspokojenia wierzyciela – iluzja czy rzeczywistość?

Sławomir Saltarius

Truizmem jest twierdzenie, że w zamyśle ustawodawcy zastaw skarbowy, unormowany przepisami art. 41-46 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹, umacniać miał pozycję wierzyciela podatkowego². W wyniku jego ustanowienia – niezależnie od dotychczasowej więzi łączącej dłużnika z wierzycielem – powstaje dodatkowa gwarancja zaspokojenia roszczenia tego ostatniego, przy czym jest ona związana z określonym przedmiotem majątkowym. Jej istnienie oznacza, że wierzyciel podatkowy może zaspokoić się z przedmiotu zastawu, bez względu na zmianę właściciela obciążonej rzeczy i z pierwszeństwem przed jego wierzycielami osobistymi. Zaspokojenie to następuje wyłącznie w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³. Problem jednak w tym, iż administracyjną procedurę egzekucyjną można stosować wyłącznie wobec zobowiązanego, zdefiniowanego jako podmiot, który nie wykonał w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym. Celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy z uwagi na charakter odpowiedzialności dłużnika rzeczowego, przymusowe zaspokojenie wierzyciela podatkowego z przedmiotu zastawu skarbowego będzie zawsze możliwe.

ZBYCIE PRZEDMIOTU ZASTAWU A WIĘZI ŁĄCZĄCE DŁUŻNIKA Z WIERZycIELEM PODATKOWYM

Wydaje się, że z uwagi na zdefiniowany powyżej obszar rozważań, rozpocząć należy od określenia wpływu, jaki ma fakt zbycia przedmiotu zastawu na rodzaj więzi łączących dłużnika z wierzycielem podatkowym. Są one bowiem inne niż te, które istnieją na etapie ustanawiania zastawu skarbowego.

Ustanowienie zastawu skarbowego, zgodnie z art. 41 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej, możliwe jest wyłącznie na rzeczach ruchomych lub prawach podatnika (w tym stanowiących współwłasność łączną podatnika i jego małżonka), płatnika, inkasenta, następcy prawnego oraz osoby trzeciej odpowiadającej za zaległości podatkowe. Niebudzącą wątpliwości konsekwencją powyższej regulacji jest to, iż **podczas dokonywania wpisu zastawu skarbowego dłużnik rzeczowy musi być równocześnie dłużnikiem wierzyciela podatkowego, ponoszącym za zabezpieczoną należność odpowiedzialność o charakterze osobistym**⁴. Regułę tę uwydatniają także przepisy normujące zasady wykreślenia wpisu z rejestru zastawów skarbowych. Jeżeli bowiem rzecz lub prawo obciążone zastawem stanowiły w dniu jego ustanowienia własność innej osoby, to w myśl art. 42a § 1 Ordynacji podatkowej osoba ta może złożyć wniosek o wykreślenie wpisu w terminie 7 dni od dnia, w którym dowiedziała się ona o jego ustanowieniu⁵. Jak słusznie zatem podkreśla się w literaturze przedmiotu, stan prawny rzeczy lub prawa mających stanowić zabezpieczenie, ocenia się na dzień

ustanowienia zastawu, a więc nie mogą być brane pod uwagę zdarzenia późniejsze w stosunku do tej daty⁶.

Z uwagi na źródło powstania, zastawy można podzielić na zastawy umowne, powstające na mocy umowy zawartej pomiędzy właścicielem rzeczy a wierzycielem, oraz zastawy ustawowe, powstające z mocy prawa. Cechą charakterystyczną zastawu umownego jest to, iż w przypadku jego powstania następuje wydanie rzeczy wierzycielowi⁷. W odróżnieniu od zastawu umownego, zastaw ustawowy powstaje nie na podstawie umowy, lecz poprzez dokonanie wpisu do rejestru zastawów, bez względu na wolę właściciela rzeczy. W przypadku powstania zastawu ustawowego, wydanie rzeczy lub prawa będącego jego przedmiotem nie jest konieczne⁸.

Zastaw skarbowy powstaje bez zgody zastawcy (dłużnika wierzyciela podatkowego), jego istota jest zatem zbliżona do zastawu ustawowego⁹. Podobnie jak w przypadku zastawu ustawowego, rzecz będąca jego przedmiotem pozostawiana jest w posiadaniu zastawcy¹⁰, pozostaje ona również jego własnością. **Istnienie zastawu skarbowego nie ogranicza właściciela przedmiotu zastawu w zakresie możliwości dysponowania nim, stąd też po ustanowieniu zastawu ma on możliwość zbycia obciążonej rzeczy lub prawa innej osobie.** Osoba ta, w związku z nabyciem rzeczy (prawa) obciążonej zastawem skarbowym, staje się dłużnikiem rzeczowym wierzyciela podatkowego, zbywca zaś dłużnikiem tym być przestaje. Skutkiem zbycia przedmiotu zastawu skarbowego jest zatem zmiana więzi łączących dłużnika z wierzycielem podatkowym, **gdyż do zaspokojenia należności tego ostatniego z jednej strony zobowiązany będzie zbywca obciążonej rzeczy, ponosi on bowiem za zabezpieczoną należność odpowiedzialność o charakterze osobistym, nieograniczoną do określonego (zbytego) składnika majątkowego, zaś dodatkowo będzie istniał nabywca rzeczy obciążonej zastawem, ponoszący za zabezpieczoną należność odpowiedzialność o charakterze rzeczowym.**

CHARAKTER ODPOWIEDZIALNOŚCI DŁUŻNIKA RZECZOWEGO

Skoro konsekwencją zbycia przedmiotu zastawu skarbowego jest powstanie więzi łączącej wierzyciela podatkowego z nabywcą obciążonej rzeczy, to niezmiernie istotne staje się określenie charakteru odpowiedzialności tego ostatniego. Za przedstawicielami doktryny¹¹ powtórzyć można, że na gruncie prawa podatkowego (podobnie jak i cywilnego) odpowiedzialność występuje w dwóch zasadniczych postaciach. Pierwszą z nich jest odpowiedzialność o charakterze osobistym. Jej istnienie wiąże się z obowiązkiem świadczenia dłużnika (*dare*) i jest

ona w zasadzie nieograniczona¹². Taką odpowiedzialność ponosi zbywca rzeczy obciążonej zastawem skarbowym. Drugą postacią odpowiedzialności jest odpowiedzialność rzeczowa. Dłużnik rzeczowy (nabywca rzeczy obciążonej zastawem skarbowym) nie jest wprawdzie, tak jak dłużnik ponoszący odpowiedzialność o charakterze osobistym, zobowiązany do zaspokojenia wierzyciela podatkowego, lecz musi on znosić jego działania zmierzające do zaspokojenia się z przedmiotu zastawu (*pati*)¹³. **Istota odpowiedzialności dłużnika rzeczowego sprowadza się bowiem wyłącznie do obowiązku znoszenia tego, że wierzyciel, dążąc do zaspokojenia się z obciążonej rzeczy, może przeprowadzić jej sprzedaż**¹⁴. Brak obowiązku osobistego świadczenia dłużnika rzeczowego wobec wierzyciela jest wynikiem wyraźnego oddzielenia jego odpowiedzialności od powinności świadczenia wynikającej ze stosunku zobowiązaniowego.

PRZYMUSOWA REALIZACJA ZASTAWU SKARBOWEGO

Ważnym zagadnieniem nie tylko z punktu widzenia teoretycznego, ale i praktycznego, jest rozstrzygnięcie kwestii, czy z uwagi na charakter odpowiedzialności dłużnika rzeczowego przymusowa realizacja uprawnienia wierzyciela do zaspokojenia się z obciążonej rzeczy będzie zawsze możliwa.

Zaspokojenie wierzyciela z rzeczy obciążonej zastawem skarbowym, jak wynika *explicite* z przepisu art. 42 § 7 Ordynacji podatkowej, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zawartych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁵, która w art. 1a pkt 20 zawiera definicję legalną¹⁶ zobowiązanego, będącego podstawowym podmiotem postępowania egzekucyjnego¹⁷. Zgodnie z jej treścią, przez zobowiązanego rozumie się osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, albo osobę fizyczną, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, a w postępowaniu zabezpieczającym również osobę lub jednostkę, której zobowiązanie nie jest wymagalne, albo jej obowiązek nie został ustalony lub określony, ale zachodzi obawa, że brak postępowania mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne prowadzenie egzekucji, a odrębne przepisy na to zezwalają. **Zobowiązanym jest zatem osoba, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym.** Jak słusznie podkreśla się w doktrynie, obowiązek ten stanowi treść stosunku zachodzącego pomiędzy

zobowiązanym a wierzycielem¹⁸. W stosunku takim zobowiązany jest zatem zawsze zobligowany do spełnienia świadczenia o charakterze pieniężnym (*dare*). Tylko wobec tak rozumianego zobowiązanego istnieje możliwość stosowania przewidzianych w egzekucji należności pieniężnych środków egzekucyjnych, jego istnienie stanowi zatem warunek prowadzenia postępowania¹⁹.

Jak już wspomniano uprzednio, treścią stosunku zobowiązaniowego łączącego wierzyciela podatkowego z dłużnikiem rzeczowym nieponoszącym za zabezpieczoną należność odpowiedzialności o charakterze osobistym, jest obowiązek znoszenia działań wierzyciela zmierzających do zaspokojenia się z obciążonej rzeczy (*pati*). Obowiązkiem tym z całą pewnością nie jest natomiast obowiązek spełnienia zabezpieczonego świadczenia. **W konsekwencji należy uznać, iż taki dłużnik rzeczowy nie może wystąpić w egzekucyjnym postępowaniu administracyjnym w charakterze zobowiązanego.** Status zobowiązanego w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym dłużnik rzeczowy może mieć wyłącznie wtedy, gdy za zabezpieczoną zastawem skarbowym należność ponosi on odpowiedzialność o charakterze osobistym. Sytuacja taka istnieje na etapie ustanawiania zastawu skarbowego, a więc wówczas, gdy jest on jednocześnie podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, następcą prawnym bądź osobą trzecią, na majątku której zabezpieczenia tego dokonano. Istnienie zastawu skarbowego nie daje natomiast wierzycielowi możliwości wyegzekwowania zabezpieczonej należności od podmiotu, który stał się dłużnikiem rzeczowym w związku z nabyciem rzeczy obciążonej zastawem skarbowym. **Oznacza to, że nabywca rzeczy obciążonej zastawem skarbowym de facto nie musi obawiać się działań wierzyciela zmierzających do zaspokojenia się z niej, gdyż na podjęcie takich działań nie pozwalają przepisy prawa procesowego.** Tym samym nie jest realizowana akcentowana w literaturze przedmiotu taka cecha norm procesowych, jaką jest ich wtórny (służebny) charakter wobec przepisów prawa materialnego²⁰. Funkcjonujące zatem *de lege lata* rozwiązania normatywne odnośnie trybu dochodzenia należności zabezpieczonych zastawem skarbowym należy ocenić negatywnie. Stanowisko takie wydaje się być w pełni uzasadnione, gdyż rozwiązania te nie umożliwiają realizacji, wyrażonej *ab initio* art. 42 § 3 Ordynacji podatkowej, istoty zastawu skarbowego jako prawa skutecznego *erga omnes*.

reklama

ZESZYT 192



KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (WYDANIE CZWARTE)

Komentarz jest czwartym wydaniem Komentarza do ustawy o podatku od towarów i usług, opublikowanego po raz pierwszy w 2006 r. W pracy uwzględniono stan prawny na dzień 1 stycznia 2009 r., w tym zmiany wynikające z ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Nowelizacja ta wprowadziła istotną przebudowę tego podatku. Większość znówelizowanych przepisów weszło w życie z dniem 1 grudnia 2008 r., a w pozostałej części z dniem 1 stycznia 2009 r. Komentarz zawiera najnowsze orzecznictwo sądów polskich, a także istotne orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – zwłaszcza dotyczące bezpośrednio polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, w szczególności w sprawie odliczania paliwa do napędu niektórych pojazdów oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego. Książkę przygotowano z założeniem praktycznej analizy treści ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a nie streszczania obszernego dorobku interpretacyjnego administracji podatkowej oraz judykatury sądowej. Książka, którą oddajemy do rąk Czytelników ma za zadanie pomóc w lekturze i zrozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, a także wskazać możliwości praktycznego wykorzystania Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Nie ulega wątpliwości, że dla podatników ważniejsza jest i będzie znajomość ustawy, niż tysiące urzędowych interpretacji. Format B5, cena zł 180,–

SKUTKI USTANOWIENIA ZASTAWU SKARBOWEGO DLA BIEGU ADMINISTRACYJNEGO POSTĘPOWANIA EGZEKUCYJNEGO

Nawiązując do wcześniejszych rozważań dotyczących braku możliwości kierowania egzekucji administracyjnej wobec nabywcy przedmiotu zastawu skarbowego oraz zmian wprowadzonych ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw²¹ w zakresie zasad wykonalności decyzji podatkowych, nie sposób nie dostrzec tego, że **w niektórych sytuacjach, paradoksalnie, istnienie zabezpieczenia rzeczowego w postaci zastawu skarbowego nie tylko nie poprawia, ale może wręcz pogarszać sytuację wierzyciela podatkowego.**

Przed wszystkim wskazać trzeba, że rozwiązania legislacyjne zawarte w tej ustawie wprowadziły, począwszy od dnia 1 stycznia 2009 r., zasadę braku wykonalności tych decyzji, które nie są decyzjami ostatecznymi²². Rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany decyzji, o ile organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie z niej wynikające nie zostanie wykonane²³, oraz dodatkowo będzie istniała którakolwiek z przesłanek enumeratywnie wymienionych w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej. Jedną z nich jest brak posiadania przez podatnika majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia²⁴. Należy zatem stwierdzić, iż *a contrario* o braku możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej przesądza sam fakt posiadania przez podatnika składników majątkowych, na których można ustanowić korzystające z pierwszeństwa zaspokojenia zabezpieczenie rzeczowe, niezależnie od tego, czy zabezpieczenie to zostało w istocie ustanowione. **Istnienie zatem zabezpieczenia rzeczowego w postaci zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej w jakiegokolwiek sposób nie wpływa na ocenę wykonalności nieostatecznej decyzji organu podatkowego.** Rozwiązanie to wydaje się być zasadne. Adresat decyzji organu podatkowego za zobowiązanie z niej wynikające w każdym przypadku będzie ponosił odpowiedzialność o charakterze osobistym. Zawsze też będzie mógł on wystąpić w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym w charakterze zobowiązanego, stąd też posiadanie przez niego nieobciążonych składników majątkowych stanowi dla wierzyciela wystarczającą gwarancję realizacji jego roszczenia.

Odmienne ocenić należy wpływ, jaki istnienie korzystającego z pierwszeństwa zaspokojenia zabezpieczenia rzeczowego

wywiera na wykonalność decyzji ostatecznej, która została zaskarżona do sądu administracyjnego, przy czym ocena ta oparta jest na przesłance wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, wymienionej w art. 239f § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, organ podatkowy pierwszej instancji z urzędu wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej aż do momentu uprawomocnienia się orzeczenia tego sądu, jeżeli zobowiązanie wynikające z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę zabezpieczone jest prawomocnym, korzystającym z pierwszeństwa zaspokojenia, wpisem hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. **Konieczną i wystarczającą przesłanką wstrzymania wykonania zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji ostatecznej jest zatem nie fakt posiadania przez podatnika składników majątkowych umożliwiających zaspokojenie wierzyciela, lecz istnienie zabezpieczenia rzeczowego w postaci korzystającej z pierwszeństwa zaspokojenia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, i to nawet wówczas, gdy obciążoną rzeczą lub prawem rozporządzono na rzecz innych osób.**

Wstrzymanie wykonania decyzji wywiera niezmiennie istotne konsekwencje w zakresie biegu postępowania egzekucyjnego. Wskazać bowiem należy, iż **wstrzymanie wykonania decyzji uniemożliwia wszczęcie postępowania egzekucyjnego.** Wszczęcie takiego postępowania pomimo wstrzymania wykonania skierowanej do zobowiązanego decyzji, może być podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, o której mowa w art. 33 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.²⁵ Przepis ten dopuszcza możliwość wniesienia zarzutu w przypadku braku wymagalności egzekwowanego obowiązku. Brak wymagalności obowiązku oznacza zaś, że obowiązek nie może być egzekwowany, nie można żądać jego wykonania²⁶. Potwierdzenie braku wymagalności egzekwowanego obowiązku w trakcie rozpatrywania zarzutu²⁷ obligowało będzie organ egzekucyjny do umorzenia wszczętego postępowania²⁸. W okresie wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, odnośnie zobowiązanego nie mogą być podejmowane jakiegokolwiek czynności zmierzające do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Wierzyciel nie może podejmować prób zaspokojenia się zarówno z przedmiotu zabezpieczenia rzeczowego, jak i z innych składników majątku zobowiązanego. Za szkody wyrządzone zobowiązanemu wskutek niezgodnego z przepisami prawa wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej może on ponosić wobec zobowiązanego odpowiedzialność o charakterze odszkodowawczym²⁹. W okresie wstrzymania wykonania decyzji zobowiązany ma natomiast możliwość dysponowania nale-

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

Dnia 20 stycznia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał wyrok (sygn. III SA/Wa 1916/08), w którym wskazał, że:

„Obowiązujący od dnia 1 lipca 2007 r. art. 14e § 1 O.p. wychodzi poza zasadę związania wyrokiem tylko w sprawie, w której on zapadł i nadaje orzecznictwu sądów administracyjnych walor normatywny także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnych). Od tej daty orzecznictwo to stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych. Jego nieuzasadnione zaś pomijanie narusza wyrażoną w art. 121 § 1 O.p. zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i może skutkować w ramach kontroli sądowoadministracyjnej uchyleniem interpretacji indywidualnej z tej przyczyny”.

Opracował: Jacek Matarewicz

żącymi do niego składnikami majątkowymi, w tym również tymi, na których zostało ustanowione zabezpieczenie rzeczowe.

Odnosząc powyższe uwagi do wcześniejszych konstatacji dotyczących braku możliwości wszczęcia administracyjnego postępowania egzekucyjnego względem nabywcy rzeczy lub prawa obciążonych zastawem skarbowym, stwierdzić należy, że w przypadku, w którym zabezpieczeniem rzeczowym wierzytelności jest korzystający z pierwszeństwa zaspokojenia zastaw skarbowy, zastawca może dokonać rozporządzeń uniemożliwiających wierzytelności zaspokojenie jego należności wówczas, gdy wszczęcie postępowania egzekucyjnego będzie możliwe. Jeżeli bowiem w okresie wstrzymania wykonalności decyzji ostatecznej jej adresat rozporządzi składnikami swojego majątku, **wierzyciel nie będzie miał możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji ani wobec niego (z uwagi na brak majątku), ani też wobec dłużnika rzeczowego (z uwagi na brak możliwości wszczęcia postępowania egzekucyjnego).**

Na marginesie należy zauważyć, że pomimo tożsamyh z opisanymi powyżej skutków w przypadku zabezpieczenia należności wynikającej z decyzji ostatecznej poprzez ustanowienie korzystającej z pierwszeństwa zaspokojenia hipoteki przymusowej, zabezpieczenie to daje wierzytelności podatkowej realną możliwość zaspokojenia się z obciążonej rzeczy, która wynika z faktu, iż Ordynacja podatkowa nie wskazuje trybu, w jakim może nastąpić zaspokojenie wierzytela hipotecznego. Tryb ten reguluje natomiast ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece³⁰, której art. 75 stanowi, iż zaspokojenie wierzytela hipotecznego następuje według przepisów o sądowym postępowaniu egzekucyjnym, chyba że z nieruchomości dłużnika jest prowadzona egzekucja administracyjna przez administracyjny organ egzekucyjny. **Z uwagi na to, że w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym egzekucję prowadzi się do majątku zobowiązanego, zaspokojenie wierzytela hipotecznego z nieruchomości, którą dłużnik rozporządził na rzecz innej osoby, następuje w trybie sądowego postępowania egzekucyjnego**³¹.

PODSUMOWANIE

Rolą zastawu skarbowego jest przede wszystkim wzmocnienie pozycji wierzytela podatkowego. *Ratio legis* przepisów normujących tę instytucję jest bowiem ustanowienie skutecznego *erga omnes* prawa umożliwiającego wierzytelności zaspokojenie się z będącej przedmiotem zabezpieczenia rzeczy, niezależnie od tego, czyją stanowi ona własność. Owa wynikająca z przepisów prawa materialnego cecha zastawu skarbowego nie może być zrealizowana z uwagi na brak możliwości wystąpienia nabywcy rzeczy obciążonej zastawem skarbowym w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym w charakterze zobowiązanego. To postępowanie zaś ustanowione zostało, na zasadzie wyłączności, jako właściwe do zaspokojenia wierzytela z przedmiotu zastawu skarbowego. Wydaje się zatem, że konieczność zmian w tym zakresie należałoby zgłosić jako postulat *de lege ferenda*. Zmiany te mogłyby zmierzać w dwóch kierunkach. Jednym z nich mogłaby być modyfikacja zawartej w art. 1a pkt 20 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. definicji legalnej zobowiązanego, poprzez jej poszerzenie o te podmioty, które ponoszą za realizowane w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym należności odpowiedzialność o charakterze rzeczowym. Alternatywnym kierunkiem zmian byłoby dopusz-

czenie wobec nabywcy rzeczy lub prawa obciążonych zastawem skarbowym, analogicznie jak w odniesieniu do dłużnika hipotecznego, możliwości dochodzenia zabezpieczonej należności w trybie sądowego postępowania egzekucyjnego.

Przypisy:

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., zwana dalej „Ordynacją podatkową”.
- 2 Wierzycielem podatkowym jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego – zob. art. 41 § 1 Ordynacji podatkowej.
- 3 Zob. art. 42 § 7 Ordynacji podatkowej.
- 4 Taki bowiem jest charakter odpowiedzialności podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby trzeciej. Zob. A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004, s. 9 i n.
- 5 Zob. art. 42a § 1 Ordynacji podatkowej.
- 6 Por. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 42a Ordynacji podatkowej* [w:] *Ordynacja podatkowa* pod red. H. Dzwonkowskiego, *Komentarz 2008*, s. 339-340.
- 7 Zob. np. art. 307 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.), zwanej dalej „Kc” lub „Kodeksem cywilnym”.
- 8 Zob. np. art. 432 i 588 Kodeksu cywilnego.
- 9 Por. A. Mastalski, *Komentarz do art. 42 Ordynacji podatkowej* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, r. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, s. 273.
- 10 *Ibidem*.
- 11 Por. r. Mastalski, *Komentarz do art. 26 Ordynacji podatkowej* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, r. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 231.
- 12 *Ibidem*, s. 232.
- 13 Por. W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 63.
- 14 Por. *ibidem*.
- 15 Tekst jednolity Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r.”.
- 16 Szerzej o definicjach legalnych zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 93-99.
- 17 Definicja ta wprowadzona została postanowieniami ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 125, poz. 1368).
- 18 Por. S. Jędrzejewski, *Ochrona uprawnień obywatela w polskim systemie kontroli administracji państwowej*, Toruń 1979, s. 116 i n.; B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 1998, s. 408.
- 19 Por. T. Jędrzejewski, P. Rączka, *Zobowiązany w egzekucji administracyjnej* [w:] *System egzekucji administracyjnej* pod red. J. Nicyporuka, S. Fundowicza, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 166.
- 20 Zob. G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, s. 7.
- 21 Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1320.
- 22 Zob. art. 239a Ordynacji podatkowej.
- 23 Zob. art. 239b § 3 Ordynacji podatkowej.
- 24 Zob. art. 239b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej.
- 25 O ile zarzut taki nie zostanie wniesiony, zaś organ egzekucyjny poweźmie informację o zaistniałej sytuacji w toku prowadzonego postępowania będzie on zobligowany do jego umorzenia na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Jeżeli natomiast przesłanka wstrzymania wykonania decyzji w związku z ustanowieniem zastawu skarbowego wystąpi w trakcie prowadzonego postępowania egzekucyjnego, to postępowanie to będzie musiało być zawieszone w związku z treścią art. 56 § 1 powołanej ustawy.
- 26 Por. L. Klat-Wertelecka, *Umorzenie administracyjnego postępowania egzekucyjnego* [w:] *System egzekucji administracyjnej* pod red. J. Nicyporuka, S. Fundowicza, J. Radwanowicz, Warszawa 2004, s. 277.
- 27 Potwierdzenie to następuje w drodze uzyskania przez organ egzekucyjny wiążącej w sprawie wypowiedzi wierzytela – zob. art. 34 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.
- 28 Zob. art. 34 § 4 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.
- 29 Zob. art. 168b ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r.
- 30 Tekst jednolity Dz.U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361.
- 31 Zob. pismo Departamentu Systemu Podatkowego Ministerstwa Finansów z dnia 23 maja 2005 r. SP2/395/033-59/873/03/DO, opubl. LEX.

W jakich sytuacjach składki zapłacone przez polskiego podatnika za granicą mogą być uwzględnione w złożonym przez niego rocznym rozliczeniu podatku dochodowego?

Jacek Matarewicz

Autor jest prawnikiem, konsultantem podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Co prawda art. 26 ust. 1 pkt 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ daje podatnikowi możliwość odliczenia od dochodu składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne zapłaconych w innym państwie członkowskim, to jednak praktyka pokazuje, że podatnicy rzadko z tego uprawnienia korzystają. Niniejszy tekst przybliży Czytelnikom, w jakich sytuacjach przepis ten może mieć praktyczne zastosowanie, a w których jest dla podatników nieprzydatny.

ODLICZENIE SKŁADEK ZAPŁACONYCH ZAGRANICĄ PO WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO...

Od dnia 1 grudnia 2008 r. wprowadzono w Polsce możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania składek na ubezpieczenie społeczne zapłaconych w państwach Unii Europejskiej. Nie w każdym jednak przypadku podatnik może odliczyć składki, które zapłacił na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne w innym państwie członkowskim. Polskie przepisy przewidują warunki, jakie muszą zostać spełnione, aby ten zabieg był możliwy.

Do dnia 1 grudnia 2008 r. odliczenie składek ubezpieczeniowych zapłaconych zagranicą, a nieodliczonych od dochodu podatnika, było w Polsce niemożliwe z uwagi na brzmienie polskich przepisów podatkowych. Utraciły one swą moc z dniem 30 listopada 2008 r., co było konsekwencją wydanego dnia 7 listopada 2007 r. wyroku TK², w którym orzeczono, że ówczesne regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych były niezgodne z art. 32 w związku z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim nie pozwalały na odliczenie stosownych składek ubezpieczeniowych, które zostały zapłacone zagranicą, a nie mogły być tam odliczone. Trybunał, uzasadniając powyższy wyrok, odwołał się do art. 18 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Na podstawie tego przepisu osiągany przez podatników dochód z emerytur podlega opodatkowaniu w państwie ich rezydencji. Skoro więc emerytura i tak będzie opodatkowana w państwie zamieszkania podatnika, to nie było podstaw, by uniemożliwiać polskim podatnikom odliczanie składek zapłaconych zagranicą. Należało bowiem wziąć pod uwagę, że takie same składki zapłacone w Polsce zmniejszają faktyczne obciążenia podatkowe. Tego rodzaju dyskryminacja była niezgodna z prawem wspólnotowym, co potwierdzają liczne wyroki ETS (m.in. wyrok w sprawie C-209/01 **Schilling**³, wyrok w sprawie C-544/07 **Uwe Rüffler** przeciwko Polsce⁴ oraz wyrok w sprawie C-136/00 **Danner**⁵).

Wyrok Trybunału, a w szczególności jego uzasadnienie, stał się inspiracją dla ustawodawcy, który wprowadził zmiany do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w tym zakresie. Należy podkreślić, że nowelizacja polskich przepisów była nieunikniona, jednakże ich obecne brzmienie nadal wywołuje wątpliwości w kwestii ich zgodności z prawem UE. Sam wyrok TK był różnie oceniany przez doktrynę. Można było spotkać się z poglądem, że „TK pominął istnienie różnic między metodami unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania”⁶. Jak podkreślano: „wyrok ma bardzo małe konsekwencje praktyczne i w istocie nie zmieni sytuacji polskich rezydentów osiągających dochody w państwach członkowskich Unii Europejskiej, z którymi RP zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidujące metodę kredytu podatkowego, lub w państwie członkowskim UE, z którymi RP nie zawarła żadnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania”⁷. Zdaniem autora, zarzuty te były częściowo chybione dlatego, że wyrok ma zastosowanie do podatników osiągających dochody w państwach, z którymi RP podpisała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania poprzez zastosowanie kredytu podatkowego. W przypadku natomiast, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę wyłączenia z progresją, to nie może być mowy o odliczeniu składek zapłaconych zagranicą. Nie ma nawet fizycznej możliwości, aby to zrobić. Wyłącza to już sama istota tego rodzaju metody unikania podwójnego opodatkowania. Dochód uzyskany zagranicą nie jest bowiem opodatkowany w Polsce. Podatnik płaci po prostu wyższy podatek od dochodów uzyskanych w Polsce, nie obciążając podatkiem tego, co zarobił w innym kraju. Ponadto brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie dyskryminuje podatników z krajów EOG. Możliwość odliczenia składek zapłaconych zagranicą dotyczy krajów należących do UE, EOG oraz Konfederacji Szwajcarskiej. W przypadku, gdy podatnik osiągał dochody w tych państwach, nawet brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wyłącza

możliwości odliczenia składek tam zapłaconych. Przykładowo Polska nie podpisała umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Liechtensteinem, a przecież nie można z tego powodu dyskryminować kraju, w stosunku do którego zachowane powinny być wszelkie swobody wspólnotowe obowiązujące w UE. Ponadto polskie organy podatkowe mają możliwość uzyskania informacji podatkowych od organu podatkowego Liechtensteinu, w którym hipotetyczny podatnik opłacał składki na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne. Taką możliwość daje chociażby Dyrektywa Rady 77/799/EEC z dnia 19 grudnia 1977 r. w sprawie pomocy wzajemnej właściwych władz państw członkowskich w odniesieniu do podatków bezpośrednich⁸, która określa również zasady opodatkowania składek ubezpieczeniowych⁹. Państwa członkowskie mogą także stosować Konwencję Strasburską o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r.¹⁰

SKŁADKI OPŁACANE PRZEZ PRACOWNIKÓW...

Stosownie do art. 26 ust. 1 pkt 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot składek zapłaconych w roku podatkowym ze środków podatnika na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne podatnika lub osób z nim współpracujących, zgodnie z przepisami dotyczącymi obowiązkowego ubezpieczenia społecznego obowiązującymi w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 13a-13c.

Zastrzeżenia, o których mowa w powyższym przepisie, dotyczą przede wszystkim zwrotu podatnikowi w jakiegokolwiek formie ciężaru ekonomicznego opłaconych składek. Jeżeli więc w państwie członkowskim, w którym podatnik osiągnął dochody, składki te zostały np. zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub obniżyły dochód podatnika, to nie będzie on mógł odliczyć tych składek od dochodu opodatkowanego w RP. Polski organ podatkowy musi mieć również możliwość prawnej zasięgnięcia informacji dotyczących opłaconych przez podatnika składek od organów podatkowych państwa, w którym podatnik zarabował. Istotne jest to, że możliwość odliczenia od dochodu składek zapłaconych zagranicą dotyczy tylko składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne, a nie składek na dobrowolne ubezpieczenie np. emerytalne. Rozwiązanie to jest zgodne z prawem wspólnotowym, co potwierdza orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Przykładowo w wyroku w sprawie **Bachmann** (C-204/90)¹¹ ETS uznał, że tego rodzaju ograniczenie jest uzasadnione ze względu na potrzebę zachowania spójności krajowego systemu podatkowego. Stan faktyczny wspomnianego orzeczenia przedstawiał się następująco: obywatel Niemiec Pan Bachmann, pracujący i płacący podatki w Belgii, opłacał również składki na rzecz niemieckiej instytucji ubezpieczeniowej (ubezpieczenie chorobowe i od następstw nieszczęśliwych wypadków), z którą zawarł stosowną umowę jeszcze przed przyjazdem do Belgii. Belgijskie władze uznały, że składki opłacane w Niemczech nie podlegają potrąceniu od dochodu osiąganego w Belgii, co potwierdził ETS.

Z uwagi na fakt, iż składki odliczane są od dochodu opodatkowanego w Polsce, należy podkreślić, że obniżenie dochodu nie dotyczy podatników, którzy uzyskanych zagranicą dochodów

nie opodatkowują w RP dlatego, że stosowna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę wyłączenia z progresją. W stosunku więc do dochodów uzyskiwanych w większości europejskich państw będących członkami EOG ulga nie znajdzie zastosowania. Będzie tak w przypadku Niemiec, Wielkiej Brytanii, Luksemburga czy Francji. Odliczenie składek zapłaconych zagranicą w przypadku umowy wyłączenia z progresją jest fizycznie niemożliwe, gdyż PIT-36, w którym podatnik rozlicza dochody uzyskane zagranicą, nie zawiera stosownego pola. Odliczenie takie ma jednak zastosowanie w przypadku umowy przewidującej uniknięcie podwójnego opodatkowania wskutek zastosowania metody kredytu podatkowego, tj. m.in. do składek opłaconych od dochodów uzyskiwanych w Belgii, Holandii lub Islandii.

SKŁADKI OPŁACANE PRZEZ OSOBY PROWADZĄCE DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ...

Osobom prowadzącym działalność gospodarczą i uzyskującym z tego tytułu dochody zagranicą można zasadniczo przyporządkować te same uwagi, które wymienione zostały w odniesieniu do składek opłacanych przez pracowników najemnych. Omówienie to należy jednak uzupełnić o kilka dodatkowych tez. Nie wolno bowiem odliczać składek:

- zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- odliczonych od przychodów na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹²,
- odliczonych od dochodu na podstawie ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym¹³,
- których koszt został zwrócony podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
- których podstawę wymiaru stanowi dochód (przychód) zwolniony od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP,
- odliczonych w innym niż RP państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, lub w Konfederacji Szwajcarskiej od dochodu (przychodu) albo podatku osiągniętego w tym państwie, albo od podatku na podstawie art. 27b ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (przepis ten generalnie dotyczy składek na ubezpieczenia zdrowotne).

Pamiętać również należy, że składki podlegają odliczeniu w zeznaniu podatkowym za ten rok, w którym zostały faktycznie zapłacone, niezależnie od tego, jakiego okresu dotyczą¹⁴.

PODSUMOWANIE

Odliczanie w Polsce składek zapłaconych zagranicą jest obecnie iluzoryczne. Po pierwsze możliwość taka istnieje tylko w przypadku dochodów osiąganych w państwach europejskich będących członkami UE, EOG oraz Szwajcarii. Odliczenie nie dotyczy więc takich państw jak Australia czy Stany Zjednoczone. Po drugie ulga nie znajdzie zastosowania, gdy stosowna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę wyłączenia z progresją. Innymi słowy, jeżeli dochód uzyskany zagranicą nie jest opodatkowany w Polsce, a zwiększa jedynie stawkę podatkową, jaką będą opodatkowane uzyskane przez podatnika dochody w RP, to podatnik nie uwzględni składek zapłaconych zagranicą w zeznaniu składanym w Polsce.

Najistotniejsze jednak jest to, że składki nie mogą być podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie. Warunkiem *sine qua non* obniżenia dochodu o składki jest faktycznie poniesiony ciężar finansowy związany z opłaceniem składek na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne w danym kraju europejskim.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² Sygn. akt K 18/06.
- ³ [2003] ECR I-13410.
- ⁴ Wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. Źródło: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=PL&Submit=Rechercher&docrequire=alldocs&numaff=C-544/07&datefs=&datefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100>.
- ⁵ [2002] ECR I-8171.
- ⁶ A. Zalasinski, *Odliczenie dla celów podatkowych składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne zapłaconych zagranicą*, glosa do wyroku TK z dnia 7 listopada 2007 r. (K 18/06), „Przegląd Podatkowy” nr 4/2008, s. 43.
- ⁷ *Ibidem*.
- ⁸ Dz. Urz. UE L 336, 27/12/1977 P. 0015–0020.

- ⁹ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Zalasinski, E. Prejs, K. Lasinski-Sulecki, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2006, s. 284.
- ¹⁰ Dz.U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913.
- ¹¹ [1992] ECR I-209.
- ¹² Dz.U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm. Stosownie do art. 11 ust. 1 tej ustawy, podatnik uzyskujący przychody wymienione w art. 6 ust. 1 i 1a, opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, może odliczyć od przychodów stratę, o której mowa w art. 9 ust. 3 i 3a ustawy o podatku dochodowym, oraz wydatki określone w art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (tj. m.in. składki na obowiązkowe ubezpieczenie społeczne), jeżeli nie zostały odliczone od dochodu lub nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym.
- ¹³ Dz.U. z 2006 r. Nr 183, poz. 1353 ze zm. Stosownie do art. 4 ust. 3 tej ustawy, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 lub ust. 2, ulega obniżeniu o kwotę składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887 ze zm.), zapłaconych w roku podatkowym bezpośrednio przez armatora będącego osobą fizyczną lub armatora będącego osobą fizyczną będącą współnikiem spółki osobowej na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe oraz osób z nim współpracujących.
- ¹⁴ Por. postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego Łódź-Widzew z dnia 4 stycznia 2007 r. sygn. IX-005/315/Z/K/06.

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości

Dnia 23 kwietnia 2009 r. ETS wydał wyrok w sprawie C-544/07 Uwe Rüffler przeciwko Polsce.

Sprawa dotyczyła obywatela Niemiec zamieszkującego wraz z żoną w Polsce. Obywatel Niemiec, mimo że podlegał w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie osiągał na terytorium Polski żadnych dochodów. W rozpatrywanym okresie jego dochód obejmował dwa świadczenia rentowe otrzymywane w Niemczech, to znaczy:

- rentę zdrowotną płaconą przez niemiecki zakład ubezpieczeń dla pracowników fizycznych Landesversicherungsanstalt (regionalny zakład ubezpieczeń) z tytułu 70% inwalidztwa, która stanowi świadczenie z niemieckiego systemu obowiązkowych ubezpieczeń społecznych;
- rentę zkładową wypłacaną przez spółkę Volkswagen.

Oba te świadczenia były wypłacane w Niemczech na rachunek bankowy posiadany przez U. Rüfflera w tym państwie członkowskim. W Niemczech były też pobierane należne składki, w tym składki na ubezpieczenie zdrowotne. Polskie organy podatkowe z uwagi na brzmienie polskich przepisów podatkowych odmówiły Niemcowi odliczenia od podatku płaconego w Polsce składek na ubezpieczenie zdrowotne odprowadzonych w Niemczech.

ETS odnosząc się do powyższego stanu faktycznego sformułował następujące tezy:

„Sytuacja jak ta, w której znajduje się U. Rüffler, należy do zakresu prawa do swobodnego przemieszczania się i przebywania obywateli Unii na terytorium państw członkowskich. Osoba, która po przejściu na emeryturę opuszcza państwo członkowskie, którego jest obywatelem i w którym wykonywała całość swej działalności zawodowej, w celu osiedlenia się w innym państwie członkowskim, wykonuje bowiem prawo do swobodnego przemieszczania się na terytorium państw członkowskich przysługujące na mocy art. 18 ust. 1 WE wszystkim obywatelom Unii (...). Ponieważ obywatel Unii powinien we wszystkich państwach członkowskich mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji, to niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie przyjmującym w sposób mniej korzystny, niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu (...). Tego rodzaju przepisy krajowe, stawiające niektórych obywateli danego państwa członkowskiego w niekorzystnej sytuacji tylko z tego względu, że skorzystali oni z przysługującej im swobody przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, stanowią ograniczenie swobód przyznanych każdemu obywatelowi Unii na mocy art. 18 ust. 1 WE”. **W sentencji tego wyroku ETS podkreślił, że „artykuł 18 ust. 1 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, które uzależnia przyznanie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne od warunku, by składki te były odprowadzone w tym państwie członkowskim na podstawie prawa krajowego, i które prowadzi do odmowy przyznania tego rodzaju ulgi podatkowej w przypadku, gdy składki nadające się do odliczenia od kwoty podatku dochodowego należnego w tym państwie członkowskim zostały odprowadzone w ramach systemu obowiązkowego ubezpieczenia zdrowotnego innego państwa członkowskiego”.**

Opracował: Jacek Matarewicz

Ewolucja podatków dochodowych – czynniki destrukcji

Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Zakład Prawa Finansowego

Każdą ustawę podatkową można zaśmiecić dowolną ilością zbędnych przepisów, które zniszczą nawet najlepiej skonstruowany podatek.

1. Uchwalone przed dwudziestu laty podatki dochodowe¹ nie mają w naszym kraju odrębnego intelektualnego lobby; więcej w zasadzie – każdy kto wypełnił kilka razy zeznanie roczne w tym podatku, uważa się za znawcę tych podatków. Dotyczy to zwłaszcza polityków, którzy ochoczo i na co dzień dokonują w nim zmian. Również podatki te zdominowały świadomość publiczną: większość programów politycznych sprowadza się do zbioru ogólnych postulatów dotyczących tylko tych podatków, a głównie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Podatki te przeżywają jednak już głęboki kryzys. W ciągu ostatnich lat, merytoryczną dyskusję na ich temat zastąpiły tyraady ideologów „podatku liniowego”, które dla ustaw i praktyki podatkowej okazały się drogą donikąd. Chyba również rządzący sami zrezygnowali z prób naprawy tych podatków, nie wierząc, zresztą całkowicie bezzasadnie, zarówno w możliwość ich pozytywnej ewolucji, jak i w szansę na zwiększenie ich słabnącej efektywności fiskalnej.

2. Obraz ustaw regulujących te podatki charakteryzują następujące cechy:

- rekorowo zagmatwany stan prawny w wyniku ponad stu nowelizacji, który powoduje, że ustalenie stanu prawnego jest obiektywnie niemożliwe,
- brak jakiegokolwiek myśli przewodniej oraz planu ewolucji tych podatków, przez co są one zbiorem przypadkowych i nieskoordynowanych pomysłów pochodzących z różnych okresów,
- przez to, że ustawy regulujące te podatki stały się przedmiotem przepychanek między lobbystami i biznesem doradczym, ich treść jest pełna zadziwiających paradoksów, z którymi nie daje sobie rady judykatura; takich przepisów nie da się racjonalnie zinterpretować,
- brak kultury legislacyjnej, nieumiejętności formułowania przepisów a przede wszystkim brak wiedzy na temat treści nowelizowanych ustaw (nie ma zresztą motywacji, aby tę wiedzę zdobyć) pogłębia z każdym rokiem panujący tu chaos legislacyjny,
- brak konstruktywnego wpływu judykatury sądowej na kształt ustaw regulujących te podatki, mimo że sądownictwo ma obiektywnie niewielki wpływ na kształt wszystkich ustaw podatkowych, tu jego rola mogłaby być obiektywnie większa, gdyż wyrokowanie jest wolne od presji lobbystów, a przede

wszystkim nieuwikłane w bieżące interesy biznesowe i polityczne,

- swoista koncentracja uwagi polityków na tych podatkach powoduje, że wszystkie możliwe i niemożliwe do osiągnięcia cele pozafiskalne zamierza się osiągnąć przy pomocy majsterkowania przy tych przepisach, z wiadomym powszechnie efektem,
- uwikłanie ustawodawcy w błędy poprzedników powoduje, że pozytywny wysiłek legislacyjny jest głównie skoncentrowany na poprawianiu tego co jest i różnych „doprecyzowaniach” i „uściśleniach”, które często dają efekt odwrotny od zamierzanego,

Powstają więc ustawy zaśmiecone ogromną ilością nikomu niepotrzebnych przepisów, co stworzyło tzw. efekt wypychania rzeczy ważnych, które powinny być uregulowane w danej ustawie. Twórcy tych przepisów, którym często brak wiedzy na temat tego podatku (nie mylmy wiedzy o podatkach z wiedzą o przepisach podatkowych), mają z reguły tylko fragmentaryczne rozeznanie o treści przepisów danej ustawy, nieprzekraczające wstecz kilku lat. Jest to droga destrukcji, z której nie da się wyjść przy pomocy kolejnych nowelizacji i tu potrzebny jest przysłowiowy miecz Damoklesa.

3. Destrukcja ustaw regulujących podatki dochodowe w Polsce, prowadząca do spadku efektywności fiskalnej tych podatków, ma już swoją historię. Tu pragnę przyjąć pewne istotne zastrzeżenia pojęciowe: nie można udowodnić, że działania legislacyjne miały bezpośredni cel destrukcyjny, choć czasami trudno nie oprzeć się temu wrażeniu, a działania lobbystów były dość widoczne. Najczęściej kolejne fale nowelizacji były tworzone w swoistocie rozumianej dobrej wierze; chciano coś „poprawić”, „zreformować”, a najczęściej „uproszczyć”.

Wrodzoną chorobą legislacji tych podatków był szczególnie rodzaj dydaktyzmu tworzenia przepisów: bardzo często twórcy kolejnych nowelizacji nie ukrywali, że dany przepis trzeba znówelizować, aby podatnicy „wiedzieli o co chodzi” i mieli powiedziane „czarno na białym”. Postawy te są jedną z ważnych przyczyn patologizacji tych podatków, bo każdy, nawet w intencjach tylko wyjaśniający przepis, staje się nową częścią stanu prawnego i wymagać będzie dalszych wyjaśnień, a naiwna rola tłumaczenia rzeczy trudnych (dla kogo?) nie mieści się w misji ustawodawcy.

Działania destrukcyjne dotyczące ustaw o podatkach dochodowych należy podzielić na cztery grupy:

- a) tworzenie przepisów podatkowych, które niepotrzebnie zajmują podatników, koncentrując ich czas i uwagę na rzeczach zbędnych, które albo w ogóle nie powinny być uregulowane w przepisach, względnie powinny być przedstawione podatnikom jako sfera wiedzy, nie poddanej prawnej reglamentacji,
- b) likwidacja lub zniekształcenie tych przepisów podatkowych, które są niezbędne dla prawidłowego wykorzystania nadzoru publicznego nad stosowaniem prawa przez podatników,
- c) tworzenie przepisów kamuflujących unikania płacenia tych podatków, które stwarzają pozory legalizmu działania podatników, którym nie sposób udowodnić działania na szkodę budżetu państwa poprzez działania pozorne lub fikcyjne,
- d) obciążanie ustaw setkami szczegółowych wymogów i przesłanek, których nikt nie jest w stanie rzetelnie sprawdzić (ani podatnik ani organ kontroli), przez co pogłębia się przekonanie o całkowitej bezkarności zarówno nieprzestrzegania jak i nieznanomości prawa.

Ad. a) Tu lista pomysłów legislacyjnych angażujących podatników w zbędne, nie przynoszące zarówno podatnikowi jak i – co ważniejsze – budżetowi, działania rozliczeniowe, jest coraz dłuższa. Cechą tych przepisów jest to, że pracochłonność ich stosowania jest odwrotnie proporcjonalna do ich obiektywnego znaczenia. Do tej grupy przepisów powstałych w ciągu ostatnich lat należy zaliczyć przede wszystkim całość regulacji dotyczących różnic kursowych jako przychodu i kosztów uzyskania przychodów. Przeprowadzone badania potwierdzają w pełni tezę, że przepisy te w żadnym stopniu nie przyczyniają się do wzrostu dochodów budżetowych, ani nie dają korzyści fiskalnych podatnikom. Są w sensie podatkowym neutralne, choć teoretycznie mogą być również sposobem na zmniejszenie dochodów budżetowych przy czym pracochłonność tych operacji jest największą przeszkodą dla ich zastosowania. Podobny charakter mają przepisy dotyczące cen transferowych; obowiązek tworzenia tzw. dokumentacji jest wykonywany najczęściej w sposób czysto pozorny, a praktyczne znaczenie tych prac jest niewielkie, a w zasadzie zbędne.

Ad. b) Tu wykaz działań ustawodawcy może brzmieć jak akt oskarżenia, bo przepisy te osłabiły rolę władzy publicznej, czyniąc ją bezsilną. Najważniejszym przykładem tych działań było zniesienie obowiązku składania:

- zeznań miesięcznych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych,
- zeznań miesięcznych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą
- zeznań PIT-4 przez płatników.

Spowodowało to, że organy są przysłowiowo ślepe i głuche, a ryzyko wykrycia wadliwości działania podatników i płatników rozliczających zaliczki jest małe, prawie nieistotne.

Ad. c) To dziwna i długa lista, którą można nazwać listą dla wtajemniczonych. Dotyczy ona zwłaszcza sposobu wyceny niektórych świadczeń dla potrzeb ustalenia przychodów oraz

metod obliczania wydatków będących kosztem uzyskania przychodu. Dzięki nim tworzy się głównie tzw. tarczę podatkową, która skutecznie chroni przed płaceniem podatków. Czy naprawdę rolą ustawodawcy jest ułatwianie tego rodzaju działań ze szkodą dla interesu publicznego? Chyba nie.

Ad. d) Tu rekordy biją podatki dochodowe od osób fizycznych, zwłaszcza w dziedzinie zwolnień podatkowych. Teoretycznie podatnicy powinni spełniać setki szczególnych wymogów, aby uzyskać te zwolnienia, lecz ich niewielkie jednostkowo znaczenie fiskalne tych zwolnień powoduje, że mało kto je przestrzega i jeszcze mniej kontroluje.

4. W konkluzji rodzi się pytanie: co zrobić z tym zbędnym bagażem? Wniosek jest tylko jeden. Pierwszą grupę przepisów należy w większości usunąć lub zastąpić prostszymi, mniej pracochłonnymi obowiązkami. Drugą wręcz odwrotnie: przywrócić obowiązki niezbędne dla wykonywania nadzoru nad rozliczaniem tych podatków. Trzecią grupę należy przekształcić w sposób ujawniający działania sprzeczne z prawem, a czwartą usunąć lub ograniczyć i pozostawić pole dla praktyk stosowania prawa.

Nie da się jednak tego zrobić bez uchwalenia nowych ustaw. Obecnych ustaw nie warto już nowelizować. Ważne jest to, że nowe ustawy dają szansę na szybkie zwiększenie efektywności fiskalnej tych podatków nawet bez istotnych zmian stawek podatkowych. Warto o tym pamiętać w dobie narastającego kryzysu dochodów budżetowych. Do najważniejszych założeń nowej ustawy o podatku dochodowym należy zaliczyć:

- połączenie w jednym akcie prawnym całości tego podatku adresowanego do wszelkich podatników, w tym jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej: możliwość wyboru podmiotowości podatkowej współników w miejsce podmiotowości spółki nie mającej osobowości prawnej dotyczyłoby tylko małych przedsiębiorców,
- jednakową definicję przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu dla wszelkich podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, przy likwidacji opodatkowania różnic kursowych,
- wprowadzenie możliwości rozliczania rzeczywistych kosztów uzyskania przychodu przez osoby osiągające przychody ze stosunku pracy, przy czym lista wydatków uznanych za koszt będzie określona w ustawie,
- przywrócenie obowiązku składania zeznania miesięcznego przez podatników i płatników,
- wyłączenie z podstawy opodatkowania dochodu przeznaczonego na wydatki inwestycyjne.

Projekt ustawy może i powinien powstać w tym roku, a nawet mógłby być uchwalony tak, aby nowy podatek zaczął obowiązywać od dnia 1 stycznia 2010 r.

Przypisy:

- ¹ W tym roku obchodzimy dwudziestolecie podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż pierwszą ustawę wprowadzającą podatek uchwalono dnia 31 stycznia 1989 r.

Podatki w praktyce

Jacek Budziszewski

Autor jest prawnikiem, doktorantem w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji UW, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

DOWÓZ PRACOWNIKÓW DO PRACY – PRZYCHÓD PRACOWNIKA ZE STOSUNKU PRACY?

Założmy, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zawarła umowę na przewóz osób (pracowników) z podmiotem zewnętrznym. Z postanowień umowy wynika, że przewozy będą wykonywane w dni robocze – zgodnie z harmonogramem ustalonym przez zlecającego. Strony ustaliły należność za jeden kurs.

Pracownicy zostali poinformowani o możliwości korzystania z dojazdu pojazdami wynajętymi przez pracodawcę. W umowach o pracę oraz Regulaminie pracy nie ma jakichkolwiek zapisów o możliwości dowozu pracowników z miejsca zamieszkania do pracy oraz z pracy do miejsca zamieszkania.

Przyjmijmy, iż dotychczas spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie doliczała pracownikom do przychodu wartości wyżej wymienionego świadczenia, ponieważ nie mogła faktycznie przyporządkować kwoty przychodu poszczególnym osobom. W spółce pracownicy nie otrzymują indywidualnych przepustek na korzystanie z dojazdu, korzystają wybiórczo z zakładowego dojazdu.

W związku z powyższym rodzi się pytanie, czy istnieje ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe przyjętej w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością polityki polegającej na niewliczaniu do przychodów ze stosunku pracy wartości tego świadczenia pracownikom.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19 i art. 20 ust. 3 tej ustawy, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się według cen zakupu, jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi zakupione (art. 11 ust. 2a pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.), lub na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia – art. 11 ust. 2a pkt 4 tej ustawy.

Definicja przychodów ze stosunku pracy zawarta została w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Zgodnie z nią za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się

wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto **świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych**.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w przyjętym rozwiązaniu nie ma możliwości określenia faktycznych beneficjentów usługi przewozowej; nie ma bowiem możliwości określenia, który z pracowników faktycznie korzystał w danym okresie z usługi przewozowej oraz jak często tego dokonywał. Niezależnie od zaofiarowanej przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością usługi przewozowej, pracownicy korzystać mogą także z alternatywnych form dojazdu do pracy – samochody prywatne, przewóz grzecznościowy itp. Jednocześnie należy podkreślić, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie ma podstaw, aby w sposób wiążący zobligować pracowników, by określili się, czy i w jakim zakresie korzystać będą z usługi przewozowej. Odbieranie takiej deklaracji nie byłoby również racjonalne, albowiem pracownicy, np. z uwagi na nieprzewidywalne zdarzenia losowe, nie mogą z góry ocenić, czy będą korzystać z usługi przewozowej.

W świetle powyższego należy zwrócić uwagę na niejednoznaczne w tym zakresie stanowiska organów podatkowych. Przykładowo Naczelnik Urzędu Skarbowego w Pile w postanowieniu z dnia 22 maja 2007 r. stwierdził, że „przychodem podatnika mogą być tylko te świadczenia, w przypadku których możliwe jest ustalenie wartości świadczenia przypadającego na danego podatnika, w przypadku gdy nie istnieje taka możliwość, nie może być mowy o ustaleniu indywidualnego przychodu. W opisaney sprawie spółka opłaca transport zleceniobiorców ryczałtowo, za ilość przejazdów, a nie za ilość przewiezionych osób, a zatem nie ma właściwie kontroli nad tym, które z osób zatrudnionych w formie umowy zlecenia korzystają z przewozów i jak często. W opisanym stanie faktycznym i prawnym nie powstaje u osób korzystających z przewozów przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”². Co więcej, w postanowieniu w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 29 listopada 2004 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi stwierdził, że „jeżeli przewoźnik nie wystawia imiennych rachunków za korzystanie z usług przez konkretnych

pracowników – lecz pracodawca wydatki te pokrywa w formie ryczałtu bez względu na to, czy pracownik korzysta z przedmiotowych świadczeń, czy też z nich nie korzysta, to wydatki zakładu pracy nie stanowią przychodu pracowników i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych³.

W kontekście powyższego należałoby uznać, iż zaliczenie do przychodów pracowników wartości oferowanej przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością usługi przewozu, prowadziłoby do opodatkowania wszystkich pracowników – niezależnie od tego, czy w danym okresie rozliczeniowym korzystali z darmowych przejazdów i niezależnie od tego, czy godzili się oni na udostępnienie im tego świadczenia – w tym przypadku mogłoby dojść do opodatkowania pracowników, którzy nigdy nie skorzystali z możliwości darmowego przejazdu, a nawet nie wyrazili zgody na jego udostępnienie. W świetle powyższych argumentów, oparcie się przy wylczeniu wartości przychodów o wartość świadczonej usługi nie znajdowałoby racjonalnego uzasadnienia (podział wynagrodzenia na liczbę pracowników mogących teoretycznie skorzystać z przejazdu).

Należy jednak zaznaczyć, iż organy podatkowe ostatnio prezentują odmienne stanowisko w tej sprawie. Minister Finansów w interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego uznał, że wartość otrzymanego od pracodawcy świadczenia w postaci sfinansowania przewozu pracownika do pracy jest przychodem ze stosunku pracy. Przychodem jest już sama możliwość skorzystania z bezpłatnie udostępnionych przez pracodawcę świadczeń; ostateczne skorzystanie z nich przez pracownika nie jest konieczne⁴. O powstaniu obowiązku podatkowego po stronie podatnika nie decyduje bowiem, ile razy pracownik faktycznie skorzystał z przewozu zorganizowanego przez zakład pracy (np. w ramach umowy z przewoźnikiem), ale sam fakt otrzymania od pracodawcy świadczenia w postaci możliwości skorzystania z danej usługi⁵.

W kontekście powyższego autor wskazuje na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 czerwca 1998 r., w którym podkreślono, że „świadczenie polegające na ponoszeniu kosztów dowozu zatrudnionych u niej pracowników do miejsca pracy i z powrotem jest przychodem ze stosunku pracy, podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Obowiązkiem płatnika wynikającym z art. 31 i 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. było zatem obliczenie i pobranie zaliczek od uzyskanego w ten sposób dochodu oraz przekazanie ich na rachunek urzędu skarbowego. Ponadto zdaniem Sądu ewentualne trudności towarzyszące indywidualizacji świadczeń na rzecz poszczególnych pracowników mają charakter drugorzędny i nie mogą wpływać na byt i zakres obowiązku podatkowego⁶.

W ocenie autora powołane powyżej stanowiska należy uznać za błędne, gdyż samo postawienie świadczenia do dyspozycji pracowników (usługi transportowej) nie może stanowić dla nich przychodu ze stosunku pracy, zwłaszcza przy braku możliwości określenia, kto faktycznie korzystał z tego świadczenia. W przeciwnym przypadku będziemy mieć do czynienia z opodatkowaniem postawienia do dyspozycji pracowników świadczenia o charakterze abstrakcyjnym. Zdaniem autora przychodem podatnika mogą być tylko te świadczenia, w przypadku których możliwe jest ustalenie wartości świadczenia przypadającego na danego pracownika, zaś w przypadku, gdy nie istnieje taka

możliwość, nie może być mowy o ustaleniu indywidualnego przychodu. **A zatem za słuszny należy przyjąć np. pogląd prezentowany przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w postanowieniu z dnia 22 maja 2007 r.**

Powyższe oznacza, iż w przedstawionym stanie faktycznym, ze względu na brak możliwości indywidualizacji pracowników korzystających z niniejszego świadczenia i ustalenia jego wartości przypadającej na danego pracownika, na spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie spoczywa obowiązek doliczenia poszczególnym pracownikom wartości tego świadczenia do przychodów ze stosunku pracy.

Jednakże ze względów bezpieczeństwa podatkowego autor wskazuje, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością ma możliwość ustalenia przychodu z tytułu zapewnienia nieodpłatnego świadczenia w postaci dowozu do pracy wyłącznie pracownikom, którzy faktycznie korzystają ze świadczonej usługi. Wartość takiego przychodu powinna zostać ustalona w oparciu o art. 11 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., tj. według ceny nabycia. A zatem spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie będzie zobowiązana doliczyć do przychodów wartości świadczonej usługi przewozu wszystkim pracownikom, tj. również tym, którzy nie korzystają z zapewnionego transportu. Tym samym autor – przy wyborze tego rozwiązania – rekomenduje wprowadzenie przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością systemu umożliwiającego identyfikację pracowników chcących lub faktycznie korzystających z proponowanej usługi przewozu do siedziby spółki, np. poprzez comiesięczne deklaracje pracownika, czy korzystać będzie z innego (np. własnego) środka transportu, czy też z usługi przewozu zapewnionej przez spółkę. W konsekwencji spółka z ograniczoną odpowiedzialnością dysponować będzie wykazem osób chcących i faktycznie korzystających z proponowanego świadczenia przewozu. W takim przypadku, wartość świadczonej usługi przewozu będzie stanowić przychód wyłącznie dla pracowników deklarujących chęć korzystania z takiego transportu. Dodatkowo pracownicy, którzy dojeżdżają do siedziby spółki z ograniczoną odpowiedzialnością innym transportem niż zapewnionym przez spółkę, mogą złożyć oświadczenie, że nie będą korzystać lub nie korzystali w danym miesiącu z usługi przewozu świadczonej przez spółkę.

ZALICZENIE DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW STWIERDZONYCH NIEDOBORÓW

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają art. 15 i 16 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷.

Stosownie do art. 15 ust. 1 powołanej ustawy kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Pojęcie kosztów obejmuje zatem także wydatki mające na celu zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. W okresie, gdy tego zapisu nie było w ustawie, właśnie w orzecznictwie podnoszono, że do kosztów mogą być zaliczone wydatki, które nie są co prawda poniesione bezpośrednio w celu osiągnięcia przychodu, ale mają na celu zachowanie lub zabezpieczenie źródła, w którym przychód może powstać. Potwierdzeniem tego poglądu jest wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r.⁸, wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r.⁹ oraz wyrok NSA z dnia 13 marca 1998 r.¹⁰ Wskazują one na możliwość zaliczania do kosztów uzyskania

przychodów zarówno wydatków, które w sposób bezpośredni można powiązać z przychodem, jak i wydatków, które można powiązać z przychodem w sposób pośredni, nawet jeżeli przychód z przyczyn obiektywnych nie został osiągnięty.

Aby wydatki podatnika mogły być uznane za koszty uzyskania przychodu, konieczne jest **po pierwsze**, aby zostały one **poniesione przez podatnika**, który zalicza te wydatki do kosztów uzyskania przychodu. Jeżeli koszty na działalność danego podatnika zostały poniesione przez inny podmiot – nie może być mowy o zaliczeniu tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu z działalności prowadzonej przez tego podatnika.

Przez **poniesienie** należy natomiast rozumieć pokrycie kosztów z własnych zasobów majątkowych podatnika, przy czym decydujące jest to, czy koszt ostatecznie został poniesiony przez podatnika. Nie jest istotne, że koszty były pokrywane przez podatnika z pożyczonych, np. w banku, środków pieniężnych.

Po drugie, koszt musi być poniesiony przez podatnika **definitywnie**. Zatem nie wystarczy, że podatnik poniesie koszt wprawdzie pokrywając go pierwotnie z własnego majątku, jeżeli następnie wartość poniesionych wydatków stanowiących koszt, zostanie mu zwrócona w jakiegokolwiek postaci.

Po trzecie, istotne jest również to, któremu celowi służyło poniesienie kosztów, bowiem nie każde poniesienie kosztów pozwala na ich zaliczenie do kosztów w rozumieniu prawnopodatkowym. Koszty muszą być bowiem **poniesione w celu, którym jest uzyskanie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów**. Jeżeli cel ten nie może obiektywnie zostać spełniony, wówczas nie jest również możliwe prawidłowe zaliczenie danego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu w sensie prawnopodatkowym. Sformułowanie to oznacza, że w każdym wypadku indywidualnie należy oceniać, które z wydatków poniesionych w działalności danego podatnika są kosztami uzyskania przychodu.

Aby określony wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, musi między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu istnieć **związek przyczynowo-skutkowy** tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ lub przynajmniej może mieć wpływ na powstanie, zwiększenie przychodu albo zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów. Wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny, w zakresie uzyskania przychodu. Nie wystarczy, że podatnik zadeklaruje poniesienie wydatku w celu uzyskania przychodu; wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny, w zakresie uzyskania przychodu lub co najmniej zabezpieczenia, zachowania źródła przychodów.

Jednocześnie możliwe są sytuacje, w których ów związek przyczynowo-skutkowy – nawet w obecnym stanie prawnym – nie jest dostatecznie wyraźny. Wówczas ustalenia istnienia omawianego związku powinno się dokonywać zgodnie z zasadą zdrowego rozsądku. Każda konkretna sytuacja wymaga bowiem odrębnego potraktowania¹¹.

Po czwarte, by wydatek mógł być zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, konieczne jest wykazanie przez podatnika **związku – choćby pośredniego – poniesionego wydatku z prowadzoną działalnością gospodarczą**¹². Jednocześnie przepisy nie wymagają wykazania, że konkretny przychód jest skutkiem poniesienia określonego kosztu, ale że określony koszt

został poniesiony w celu uzyskania przychodu lub co najmniej zabezpieczenia albo zachowania jego źródła. Kosztem uzyskania przychodu będą zatem także takie wydatki, które – choć nie przyniosły w danej sytuacji przychodu – to jednak, obiektywnie rzecz oceniając, mogły go przynieść, bo służyły osiągnięciu przychodu, lub że przyniosą one przychód w okresie późniejszym. Nie jest więc okolicznością uniemożliwiającą zaliczenie danych wydatków do kosztów uzyskania przychodu fakt, że przychód nie został osiągnięty lub został osiągnięty w wysokości zbyt niskiej¹³.

Po piąte wydatek ten nie może mieścić się w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, który został zamieszczony w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

Kolejnym warunkiem uzależniającym możliwość zaliczenia poniesionego wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest prawidłowe udokumentowanie jego poniesienia

W przedmiotowym zakresie istotny będzie także art. 9 wyżej wymienionej ustawy, zgodnie z którym podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Regulacja ta nawiązuje w swej treści do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁴, która wprawdzie nie wymienia wprost dokumentacji niezbędnej do udokumentowania strat powstałych w środkach obrotowych, ale stanowi w art. 27, iż zarówno przeprowadzenie, jak i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych wyjaśnić i rozliczyć w księgach tego roku obrotowego, na który przypadł termin inwentaryzacji.

Z analizy powyższych przepisów wynika, iż do uznania poniesionych strat (niedoborów) za koszt uzyskania przychodów nie wystarczy samo stwierdzenie stanu faktycznego (sporządzenie spisu z natury i ustalenie powstałych różnic), lecz niezbędne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego co do przyczyny i okoliczności powstania rozbieżności w postaci niedoborów i nadwyżek w środkach obrotowych, pozwalającego stwierdzić jednoznacznie, że ujawniona w trakcie inwentaryzacji strata powstała, pomimo że podatnik dołożył należytej staranności w celu jej uniknięcia. W świetle interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych przez organy podatkowe uznaje się, że stwierdzone niedobory (straty) mogą bowiem zostać zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów, jeżeli powstały niezależnie od woli podatnika. W tym celu należy odpowiednio udokumentować fakt poniesienia straty – dokumentem takim może być przykładowo protokół opisujący zdarzenie, wskazujący datę zdarzenia, jego przyczynę oraz dokładne obliczenie wielkości straty oraz pisemne wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie¹⁵.

Ponadto istotne jest, iż straty w środkach obrotowych nie są obecnie wymienione w katalogu kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów (przykładowo ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. w art. 16 ust. 1 nie uznaje za koszty uzyskania przychodów strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni

umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności).

Oznacza to, że w świetle przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stratę w środkach obrotowych można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów po spełnieniu warunków, o których mowa powyżej. Jak stwierdził Minister Finansów w piśmie z dnia 26 kwietnia 2001 r., „z obowiązujących przepisów nie wynika, aby straty w środkach obrotowych należało wykluczyć z kosztów uzyskania przychodów. Co do zasady poniesienie wydatków na nabycie środków obrotowych ma na celu osiągnięcie przychodów. Wobec tego straty w środkach obrotowych – powstające w trakcie normalnego i racjonalnego działania podatnika – przy uznaniu ich za koszty uzyskania przychodów powinny być uwzględniane w rachunku podatkowym. W każdym jednak przypadku, obciążenie kosztów podatkowych i forma udokumentowania strat będzie uzależniona od indywidualnej sytuacji”¹⁶.

Odnosząc się do powyższego autor wskazuje, iż będzie możliwe zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów niedoborów, po spełnieniu warunków, o których mowa w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Autor pragnie podkreślić, iż to na podatniku spoczywa w tym zakresie obowiązek właściwego udokumentowania stwierdzonych niedoborów – dokumentem takim może być przykładowo protokół opisujący zdarzenie, wskazujący datę zdarzenia, jego przyczynę oraz dokładne obliczenie wielkości straty oraz pisemne wyjaśnienia osób odpowiedzialnych materialnie. **Autor pragnie wskazać, iż stwierdzone niedobory (straty) mogą zostać zaliczone w ciężar kosztów uzyskania przychodów, jeżeli powstały niezależnie od woli podatnika.**

ZALICZENIE DO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW ODSZKODOWANIA ZA BEZUMOWNE PRZECHOWYWANIE

Założmy, iż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością udzieliła pożyczek innej spółce, która następnie ogłosiła upadłość. Spółka zawarła umowę z syndykiem, zgodnie z którą syndyk będzie sprzedawał maszyny, a pieniądze uzyskane z ich sprzedaży przekazywał spółce.

Uzyskane kwoty spółka z ograniczoną odpowiedzialnością zalicza na poczet spłaty pożyczek. Ponadto przyjmijmy, iż syndyk obciążył spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością za bezumowne przechowywanie maszyn w okresie od dnia upadłości do czasu ich sprzedaży.

Następnie sąd administracyjny zasądził od spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na rzecz syndyka określoną kwotę wraz z ustawowymi odsetkami tytułem odszkodowania za bezumowne przechowywanie maszyn i urządzeń. Wątpliwości budzi zagadnienie zaliczenia tej kwoty do kosztów podatkowych.

Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy.

Aby wydatki podatnika mogły być uznane za koszty uzyskania przychodu, konieczne jest **po pierwsze**, aby zostały one **poniesione przez podatnika**, który zalicza te wydatki do kosztów uzyskania przychodu. Przez **poniesienie** należy natomiast rozumieć pokrycie kosztów z własnych zasobów majątkowych

podatnika, przy czym decydujące jest to, czy koszt ostatecznie został poniesiony przez podatnika. W analizowanym stanie faktycznym spółka poniosła wydatki z tytułu odszkodowania za bezumowne przechowywanie maszyn.

Po drugie, koszt musi być poniesiony przez podatnika **definitywnie**. Zatem nie wystarczy, że podatnik poniesie wprawdzie koszt pokrywając go z własnego majątku, jeżeli następnie wartość poniesionych wydatków stanowiących koszt, zostanie mu zwrócona w jakiegokolwiek postaci. Powyższe koszty zostały przez spółkę poniesione definitywnie.

Po trzecie, istotne jest również to, któremu celowi służyło poniesienie kosztów, bowiem nie każde poniesienie kosztów pozwala na ich zaliczenie do kosztów w rozumieniu prawnopodatkowym. Koszty muszą być bowiem **poniesione w celu, którym jest uzyskanie przychodów**. Jeżeli cel ten nie może obiektywnie zostać spełniony, wówczas nie jest również możliwe prawidłowe zaliczenie danego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodu w sensie prawnopodatkowym. Sformułowanie to oznacza, że w każdym wypadku indywidualnie należy oceniać, które z wydatków poniesionych w działalności danego podatnika są kosztami uzyskania przychodu. Aby określić wydatek można było uznać za koszt uzyskania przychodu, musi między tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu istnieć **związek przyczynowo-skutkowy** tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ lub przynajmniej może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu. Wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny, w zakresie uzyskania przychodu. Nie wystarczy, że podatnik zadeklaruje poniesienie wydatku w celu uzyskania przychodu; wydatek ten musi dać się ocenić jako niezbędny, bądź przynajmniej pożyteczny, w zakresie uzyskania przychodu może być poniesione przez zasiedzenie. Idzie to głównie o założenie momentu rozpoznania przychodu – wtedy.

Skoro ustawodawca wyraźnie wiąże koszty uzyskania przychodów z określonym celem, to musi być on widoczny. Ponoszone koszty winny omawiany cel realizować lub co najmniej zakładać go jako realny. Kwalifikacja kosztów uzyskania przychodów powinna brać zatem pod uwagę:

- 1) przeznaczenie wydatku (jego celowość, zasadność dla funkcjonowania podmiotu) oraz
- 2) potencjalną możliwość (analizowaną w dacie poniesienia wydatku na podstawie obiektywnych przesłanek) przyczynienia się danego wydatku do osiągnięcia przychodu, względnie zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu, zgodnie z dyspozycją powołanego art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

W ocenie autora, wydatki związane z zapłatą odszkodowania za bezumowne korzystanie z pomieszczeń w celu przechowywania maszyn wraz z zapłaconymi odsetkami będą stanowiły koszty uzyskania przychodu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o ile zapłacone odszkodowanie związane jest z prowadzoną przez spółkę działalnością. W takim przypadku można wyrazić pogląd, że było ono poniesione w celu uzyskania przychodu lub co najmniej zachowania lub zabezpieczenia jego źródła. Ponadto w art. 16 ust. 1 powołanej ustawy nie wyłączono

no z kosztów podatkowych odszkodowań za bezumowne korzystanie z cudzej rzeczy oraz odsetek z tego tytułu.

Możliwość odliczenia takich wydatków potwierdzają także organy podatkowe, m.in. Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu (interpretacja z dnia 6 marca 2007 r. ZD/4061-273/06) oraz Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze (interpretacja z dnia 31 lipca 2007 r., PD/423-29/07).

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA EWENTUALNE ZALEGŁOŚCI PODATKOWE W SPÓŁCE Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ

Na mocy przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁷ za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością odpowiadają solidarnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykazał, że: we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości (postępowanie układowe) albo niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy, a także nie wskazuje mienia spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

Odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu oraz zaległości wymienione w art. 52 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu.

W sytuacji, gdyby spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie posiadała zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowiada jej pełnomocnik albo wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany.

PODPISYWANIE DEKLARACJI PODATKOWYCH PRZEZ PEŁNOMOCNIKA

Na mocy art. 80a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r., jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja może być podpisana także przez pełnomocnika. Zgodnie z art. 80a § 2 wyżej wymienionej ustawy pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnika składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy. W myśl art. 80a § 3 tej ustawy, jeżeli przepisy prawa podatkowego wymagają podpisania deklaracji przez więcej niż jedną osobę, pełnomocnictwo do podpisania tej deklaracji jest skuteczne, jeżeli udzieliły go wszystkie osoby.

Zgodnie z powyższym, w przypadku gdy spółka wyznaczy osobę upoważnioną do podpisywania deklaracji podatkowych na podstawie skutecznego pełnomocnictwa oraz zawiadomi właściwy organ podatkowy o ustanowionym pełnomocnictwie, to osoba ta upoważniona będzie do podpisywania deklaracji podatkowych. Ustanowienie pełnomocnika do podpisywania

deklaracji ma ten skutek, że – na mocy art. 80b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisywanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisywania deklaracji. Osoba ustanowiona jako pełnomocnik do podpisywania deklaracji podatkowych odpowiadać będzie za ich prawidłowe sporządzanie (odpowiedzialność ta dotyczy także odpowiedzialności karnej skarbowej).

WYZNACZENIE OSÓB ZOBOWIĄZANYCH DO OBLICZANIA I POBIERANIA PODATKÓW ORAZ TERMINOWEGO WPLĄCANIA

Zgodnie z art. 31 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² Postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Pile z dnia 22 maja 2007 r. sygn. DD/451-10/07.
- ³ Postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 29 listopada 2004 r. sygn. PB-I-3/4150/44/04/PM.
- ⁴ Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Ministra Finansów z dnia 22 stycznia 2009 r. sygn. DD3/033/KDJ/09/PK-29/.
- ⁵ Interpretacja indywidualna prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 września 2008 r. sygn. ITPB2/415-684/08/II.
- ⁶ Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1998 r. sygn. ISA/Ka 1719/96.
- ⁷ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ⁸ Wyrok NSA z dnia 12 maja 1999 r. (sygn. akt I SA/Wr 482/97, opubl. LEX nr 37832).
- ⁹ Wyrok NSA z dnia 21 marca 1997 r. (sygn. akt I SA/Łd 1243/96).
- ¹⁰ Wyrok NSA z dnia 13 marca 1998 r. (sygn. akt I SA/Lu 230/97, opubl. LEX nr 33832).
- ¹¹ Pogląd ten wyrażono m.in. w wyroku NSA z dnia 29 listopada 1994 r. sygn. akt SA/Wr 1242/94.
- ¹² Wyrok NSA z dnia 3 listopada 1992 r. sygn. akt S/PO 1393/92.
- ¹³ Pogląd ten wyrażono m.in. w wyroku NSA z dnia 29 listopada 1994 r. sygn. akt SA/Wr 1242/94.
- ¹⁴ Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm., zwana dalej: „ustawą z dnia 29 września 1994 r.”.
- ¹⁵ Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 października 2007 r. sygn. ILPB3/423-13/07/MC, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 marca 2009 r. sygn. IBPBI/2/423-1180/08/PP.
- ¹⁶ Pismo Ministra Finansów z dnia 26 kwietnia 2001 r. sygn. PB3-MD-289-8214-35/2001.
- ¹⁷ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r.”.

Należyta staranność dostawcy jako przesłanka zastosowania stawki 0% w dostawie wewnątrzwspólnotowej

Krystian Łatka

Autor jest prawnikiem, doradcą podatkowym, pracownikiem Instytutu Studiów Podatkowych

Prima facie dla opodatkowania danej dostawy podatkiem od towarów i usług nie ma znaczenia, czy dostawca działa w dobrej wierze oraz czy ogół czynności poprzedzających dokonanie dostawy, a następnie jej wykonanie, został przeprowadzony z należyłą starannością. W praktyce coraz częściej jednak okazuje się, że nie zawsze po drugiej stronie transakcji występuje uczciwy nabywca. W ramach obrotu wewnątrzwspólnotowego bardzo częstym zjawiskiem są oszustwa karuzelowe oraz polegające na przywłaszczeniu numeru VAT UE innego podmiotu. To ostatnie nadużycie polega na posłużeniu się numerem VAT UE podmiotu istniejącego, bez jego wiedzy i zgody, często o zbliżonej lub nawet tak samo brzmiącej nazwie. Weryfikacja takiego kontrahenta w systemie VIES daje rezultat pozytywny. Jednak sprawdzenie transakcji *ex post* przez organy podatkowe pokazuje, że faktycznie nabywca nie posiada ważnego numeru VAT UE, a podmiot, do którego numer faktycznie należy, nigdy nie nabywał towarów od dostawcy, ma inny adres, inny profil działalności. Skutkiem tego organ podatkowy zakwestionuje prawo do zastosowania stawki 0%. Czy można temu zapobiec?

ZASADY STOSOWANIA STAWKI 0% DO DOSTAWY WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEJ W PRAWIE KRAJOWYM

Podanie na fakturze dostawy ważnego i właściwego numeru VAT UE nabywcy jest kluczowe, warunkuje bowiem uznanie danej czynności za dostawę wewnątrzwspólnotową. Zgodnie z art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- 1) podatnikiem podatku od wartości dodanej **zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych** na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;
- 2) osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest **zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych** na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Brak takiej identyfikacji powoduje, że w zasadzie dostawa na rzecz nabywcy jest dostawą krajową (chyba że zmianie ulegnie miejsce świadczenia). Zgodnie z art. 41 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stawka podatku wynosi 22%, z za-

strzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42.

Art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewiduje, że wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:

- 1) podatnik dokonał dostawy **na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych**, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, i podał ten numer oraz swój numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, na fakturze stwierdzającej dostawę towarów;
- 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Warunek posiadania właściwego (poprawnego i przynależnego nabywcy) oraz ważnego numeru (aktywnego) został więc powtórzony w tym przepisie jako zasadniczy warunek zastosowania stawki 0%. To swego rodzaju *superfluum* bowiem brak tego numeru w myśl art. 13 ust. 1 i 2 tej ustawy, czyni zbędnym rozważanie zastosowania stawki 0% z tytułu dostawy wewnątrzwspólnotowej (na poziomie prawa krajowego).

Kolejnym wymogiem jest posiadanie dokumentacji potwierdzającej dokonanie dostawy. Dowodami takimi (w przypadku typowych dostaw) – jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju – są:

- 1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi),
- 2) kopia faktury,
- 3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

W przypadku gdy dokumenty, o których mowa powyżej, nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, dowodami, o których mowa w art. 42 ust. 1 pkt 2, mogą być również inne dokumenty wskazujące,

że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności:

- 1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;
- 2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;
- 3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;
- 4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Rola wymienionych wyżej dokumentów drugiego stopnia sprowadza się nie tylko do dowodzenia dokonania dostawy. **Mogą one mieć kluczowe znaczenie, gdy okaże się, iż nabywca działał w celu oszustwa.** Trzeba jednocześnie dokonać rozróżnienia sytuacji, w której istnieją trudności w udokumentowaniu dokonania dostawy (podatnik nie jest w stanie zgromadzić wymaganych dowodów w terminie wymaganym ustawą) – wtedy prawo do stawki 0% *ex nunc* nie może być kwestionowane² – od sytuacji, gdy wskutek nieuczciwych działań nabywcy warunki przewidziane ustawą nigdy nie zostaną spełnione (brak numeru VAT UE nabywcy). Szersze rozważenie tej kwestii wymaga uprzedniego omówienia kilku orzeczeń ETS istotnych dla przedmiotu rozważań.

DOBRA WIARA DOSTAWCY JAKO PRZESŁANKA ISTOTNA DLA OPODATKOWANIA DOSTAWY PODATKIEM OD WARTOŚCI DODANEJ

Artykuł 138 Dyrektywy 112 przewiduje, iż państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Przepis ten wprowadza ogólną zasadę zwolnienia od opodatkowania dostaw w państwie wywozu, dokonanych na rzecz nabywców w nim wskazanych. Podkreślić należy, iż jest to zasad ogólna, a nie wyjątek od zasady opodatkowania wszystkich transakcji objętych podatkiem od wartości dodanej³. Dyrektywa 112 przewiduje przy tym obowiązek identyfikacji podatników.

Posłużenie się przez nabywcę wadliwym (cudzym) numerem identyfikacyjnym lub jego udział w karuzeli podatkowej nie powinno wykluczać zwolnienia od opodatkowania dokonanej dostawy, o ile dostawca działał w dobrej wierze. Oznacza to, iż nie mógł on wiedzieć o oszukańczym celu kontrahenta, oraz przedsięwziąć kroki, których można od niego wymagać, aby upewnić się, że nie uczestniczy w oszustwie (należyta staranność). Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swoich wyrokach wskazywał, że podatnik, działający w dobrej wierze nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieuczciwego działania swojego kontrahenta z innego państwa członkowskiego. Taki pogląd ETS wyraził m.in. na gruncie udziału w tzw. transakcji karuzelowej, jednak wskazać należy, że nadużycia w ramach wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej obejmują także przypadki „przywłaszczenia” cudzego numeru VAT UE⁴.

W wyroku w sprawie C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i inni ETS stwierdził, że: „Prawo podatnika, dokonującego takich transakcji, do odliczenia naliczonego podatku VAT nie może również uciec wskutek okoliczności, że w łańcuchu dostaw, którego część stanowią owe transakcje, o czym podatnik ten nie wie lub nie może wiedzieć, inna transakcja, wcześniejsza lub późniejsza w stosunku do tej, która została dokonana przez niego, stanowi oszustwo w podatku VAT”. ETS uznał także, że „transakcje, jak te rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, **które same nie są oszustwem w podatku VAT**, stanowią dostawy towarów dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze oraz stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1, art. 4 oraz art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, **niezależnie od zamiaru innego niż dany podatnik podmiotu uczestniczącego w tym samym łańcuchu dostaw lub od ewentualnego oszukańczego charakteru, o którym podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć**, innej transakcji wchodzącej w skład owego łańcucha dostaw, wcześniejszej lub późniejszej w stosunku do tej, której dokonał ten podatnik”. W drodze analogii można odnieść tę tezę do sytuacji, w której podatnik uzyskał od kontrahenta wadliwy numer VAT UE i **dołożył staranności w celu jego weryfikacji**. Późniejsze stwierdzenie, że numer jest wadliwy – zwłaszcza gdy towar został wywieziony – nie powinno skutkować obciążeniem dostawcy ciężarem podatku od towarów i usług w Polsce.

W wyroku z dnia 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Federation of Technological Industries ETS stwierdził: „W rzeczywistości podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie stanowią części łańcucha, obejmującego transakcję dotkniętą oszustwem w podatku VAT, powinny móc powołać się na ich legalność, bez ryzyka poniesienia solidarnej odpowiedzialności z tytułu zapłaty tego podatku, należnego od innego podatnika”. Oznacza to, że rozstrzygając o obciążeniu podatkiem od towarów i usług dostawcy należy brać pod uwagę, czy dostawca działał w celu oszustwa podatkowego.

Podobnym problemem ETS zajął się w wyroku z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409 Teleos plc i inni. W sprawie tej sporne było opodatkowanie dostaw towarów, których przeznaczeniem zadeklarowanym przez nabywcę był wywóz do innego państwa Wspólnoty, przy czym wywóz ten faktycznie nie nastąpił. W pierwszym rzędzie należy podkreślić, że kluczowe dla prawidłowego zastosowania zwolnienia dla dostaw dokonanych do innego państwa WE (stawki 0% w myśl art. 41 ust. 3 i art. 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) jest właściwe przeprowadzenie postępowania dowodowego i ocena zebranych dowodów także pod kątem ustalenia bądź wykluczenia udziału dostawcy w oszustwie podatkowym. W pkt 42 wyroku Teleos ETS wskazał: „Zwracając się z trzecim pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące *prima facie* przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku

VAT od tych towarów, w przypadku gdy dowody te okazują się fałszywe, lecz **jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone**". W świetle tej tezy wyroku ETS, istotnym aspektem postępowania podatkowego musi być zebranie i ocena dowodów pod kątem udziału dostawcy w oszustwie – udziału świadomego.

Dalej ETS wskazał (pkt 58): „Z pewnością cel w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym czasem uzasadnia wyższe wymagania w zakresie obowiązków dostawców. Jednakże zawsze rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. **Ponadto uregulowanie nakładające całą odpowiedzialność za zapłatę podatku VAT na dostawcę, niezależnie od jego udziału w oszustwie, zamiast zapobiegać oszustwom podatkowym nienależycie chroni zharmonizowany system podatku VAT przed oszustwem i nadużyciami ze strony nabywcy. Zwolnienie nabywcy z wszelkiej odpowiedzialności, może w rezultacie zachęcać go do niewysyłania lub nietransportowania towarów poza państwo członkowskie dostawy oraz do niedeklarowania ich dla celów podatku VAT w państwie członkowskim przewidywanej dostawy**".

ETS podkreślił także, że: „Po trzecie jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, to należy przypomnieć, że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, **aby podobne świadczenia, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT** (zob. wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.orz. str. I-11479, pkt 46). Jeśli dostawcy będący stroną w postępowaniu przed sądem krajowym zostaliby sami zobowiązani do rozliczenia podatku VAT *a posteriori*, to powyższa zasada zostałaby naruszona, **skoro dostawcy dokonujący czynności w obrębie jednego państwa członkowskiego nigdy nie są zobowiązani do zapłaty podatku należnego biorąc pod uwagę, że chodzi tu o pośredni podatek konsumpcyjny**. Tym samym podatnicy dokonujący czynności wewnątrzwspólnotowej znajdowałiby się w sytuacji mniej korzystnej niż podatnicy dokonujący czynności w obrębie kraju (zob. podobnie, w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku, ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 47)".

W cytowanym wyroku ETS uwypuklił także wpływ zniesienia granic celnych na zasady opodatkowania handlu wewnątrz WE. Sąd ten stwierdził: „Biorąc pod uwagę, że podatnicy nie mogą już powoływać się na dokumenty pochodzące od organów celnych, dowód na dokonanie dostawy wewnątrzwspólnotowej lub nabycia wewnątrzwspólnotowego musi być przedstawiony przy użyciu innych środków. O ile rzeczywiście, system handlu wewnątrzwspólnotowego stał się bardziej podatny na oszustwa, to jednak zasady dowodzenia określone przez państwa członkowskie powinny być zgodne z podstawowymi swobodami ustanowionymi w traktacie, takimi jak w szczególności swoboda przepływu towarów. W tym zakresie należy również przypomnieć, że zgodnie z art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy państwa członkowskie uprawnione są do nałożenia obowiązków, które uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i dla unikania oszustw podatkowych, lecz obowiązki te nie mogą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granicy w handlu pomiędzy państwami członkowskimi. Ponadto zgodnie z orzecznictwem Trybunału znajdu-

jącym zastosowanie do sprawy przed sądem krajowym w drodze analogii, nie jest sprzeczne z prawem wspólnotowym wymaganie, by dostawca przedsięwziął wszystkie środki, których zastosowania można od niego racjonalnie żądać, w celu zagwarantowania, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do udziału w oszustwie podatkowym (zob. w odniesieniu do oszustw typu «karuzeli», ww. wyroki w sprawach Federation of Technological Industries i in., pkt. 33, oraz Kittel i Recolta Recycling, pkt 51). **Wobec tego okoliczności, że dostawca działał w dobrej wierze, że przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy oraz że jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, stanowią czynniki istotne dla ustalenia możliwości zobowiązania go do rozliczenia podatku VAT *a posteriori***". W tym miejscu warto wskazać, iż o ile możliwe jest zweryfikowanie kontrahenta krajowego (choć i w tym zakresie podatnik naraża się na poważne ryzyko – por. bogate orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące kontrahentów niezarejestrowanych), o tyle zweryfikowanie kontrahenta działającego w innym państwie członkowskim jest dla przedsiębiorcy średniej wielkości istotnie utrudnione.

W pkt 67 i 68 wyroku Teleos ETS wskazał: „Natomiast jak to podnosi Komisja, jeżeli dostawca wykonał swe obowiązki dotyczące udowodnienia dostawy wewnątrzwspólnotowej, podczas gdy nabywca **nie wykonał umownego obowiązku wysyłki lub transportu towarów** poza terytorium państwa członkowskiego dostawy, to wówczas **nabywca zobowiązany jest z tytułu podatku VAT w tym państwie członkowskim**. Na trzecie z zadanych pytań trzeba więc odpowiedzieć, że art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż stoi on na przeszkodzie temu, by właściwe organy państwa członkowskiego dostawy zobowiązały dostawcę, który działał w dobrej wierze i przedstawił dowody wykazujące *prima facie* przysługiwanie mu prawa do zwolnienia od podatku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, do późniejszego rozliczenia podatku VAT od tych towarów, w przypadku gdy powyższe dowody okazują się fałszywe, **lecz jednak uczestnictwo dostawcy w oszustwie podatkowym nie zostało ustalone, o ile dostawca ten przedsięwziął wszelkie racjonalne środki, jakie pozostawały w jego mocy w celu zagwarantowania, że dokonywana przez niego czynność nie prowadzi do udziału w tego rodzaju oszustwie**".

Ta cytowana wyżej teza ETS ma w przedmiotowej sprawie zasadnicze znaczenie. Dostawca nie może odpowiadać, za nieuczciwe działanie nabywcy, o ile nie można postawić zarzutu, iż co najmniej godził się (wiedział) na oszukańczy charakter transakcji, w której uczestniczy. Podkreślenia wymaga, iż ETS postawił tę tezę na gruncie stanu faktycznego, w którym towaru nie wywieziono, wbrew deklaracji nabywcy.

Biorąc pod uwagę wnioski płynące z cytowanych wyżej orzeczeń ETS, należy zaznaczyć, że dokonując ustalenia treści normy prawnej wynikającej z art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie można pomijać orzecznictwa ETS, dotyczącego wpływu dobrej wiary dokonującego dostawy towarów na zasady opodatkowania tej dostawy, w przypadku gdy to nabywca działał w celu oszustwa. Przedmiotowa sprawa wymaga bowiem uwzględnienia nie tylko okoliczności prawnie istotnych z perspektywy art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., ale także prawa wspólnotowego, w szczególności okoliczności uznawanych za prawnie istotne z punktu widzenia prawa do

zastosowania zwolnienia z prawem do odliczenia w przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych. Okolicznością taką jest kwestia działania w dobrej wierze przez podatnika dokonującego dostawy, mimo że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. w art. 42 nie odwołuje się do przesłanki „dobrej wiary”. Jeżeli dostawcy nie można przypisać udziału w oszustwie i dochował on należytej staranności przy dokonywaniu dostawy, wówczas nieuczciwy charakter działań kontrahenta nie może prowadzić do zobowiązania dostawcy do rozliczenia należnego podatku, często ze znacznymi odsetkami.

Krytycznie należy zatem ocenić pogląd wyrażony w prawomocnym wyroku WSA w Opolu z dnia 30 maja 2007 r. sygn. I SA/Op 61/07, który dotyczył sprawy przywłaszczenia numeru VAT UE przez kontrahenta. Sąd stwierdził: „Odnosząc się do powołanych przez stronę orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wskazać należy, iż problemy poruszone w tych orzeczeniach dotyczyły tzw. oszustw karuzelowych, w których uczestniczył podatnik nie wiedząc o oszukańczym charakterze tych transakcji. W takich sytuacjach ETS uznał, iż prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie może uciec, gdy podatnik ten nie wiedział lub nie mógł wiedzieć o oszukańczym charakterze transakcji. Trybunał w innym orzeczeniu w sprawie C-255/02 stwierdził również, że podmioty nie mogą się powoływać na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie. **Orzeczenia te jednak nie dotyczą bezpośrednio niniejszej sprawy, albowiem podstawą rozstrzygnięcia niniejszej sprawy było niespełnienie wymogów przewidzianych w art. 42 ustawy o podatku od towarów i usług, a nie oszukańczy charakter transakcji dokonanej przez skarżącą**”. Sąd oparł się zatem na wymogach formalnych wynikających z art. 42 ustawy, gdy tymczasem to właśnie brak numeru VAT UE nabywcy otwiera drogę do rozważania zastosowania orzecznictwa ETS.

ZASTOSOWANIE ORZECZNICTWA ETS W PRAKTYCE POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I ORGANÓW PODATKOWYCH

Odwołanie się do cytowanych wyżej orzeczeń ETS i też z nich wynikających wymaga jednak wykazania, iż podatnik dochował należytej staranności i nie działał w celu oszustwa. Oznacza to w praktyce, iż zakwestionowanie przez organ podatkowy np. numeru VAT UE nabywcy przenosi ciężar dowodu na podatnika (nie spełnia on ustawowych warunków zastosowania stawki 0%, bowiem posiadana przez niego dokumentacja jest wadliwa). Oczywiście nie zwalnia to organu podatkowego z obowiązku przeprowadzenia postępowania dowodowego w tym zakresie i prawidłowej oceny dowodów, w szczególności tych wskazywanych przez dostawcę na potwierdzenie dochowania należytej staranności⁵. B. Brzeziński wskazuje, że: „W postępowaniu podatkowym nie ma i nie może mieć zastosowania zasada ciężaru dowodu przesądzająca o tym, na której ze stron postępowania ciąży powinność podjęcia czynności zmierzających do udowodnienia określonych faktów oraz którą ze stron obciąża nieudowodnienie określonych faktów. W postępowaniu podatkowym (administracyjnym) w miejsce tej zasady ma zastosowanie zasada postępowania nazywana w doktrynie niemieckiej zasadą śledczą, której istota wyraża się w tym, że organ administracyjny ma obowiązek z urzędu wyjaśnić wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrać

i rozpatrzeć cały materiał dowodowy, niezależnie od tego, czy służy on udowodnieniu tez korzystnych dla strony postępowania, czy przeciwnie – pozwala na podjęcie rozstrzygnięcia dla niej niekorzystnego⁶. Godzi się przypomnieć, iż zwolnienie dostawy towarów wysyłanych do innego państwa członkowskiego nie jest wyjątkiem od zasady, tak jak jest to w przypadku ulg czy innych zwolnień od podatku.

Ocena dowodów musi uwzględniać wiele okoliczności obiektywnych, jak i dotyczących samego podatnika – jej rezultatem ma być bowiem ustalenie, czy dostawcy można postawić zarzut braku należytej staranności (niedbalstwa), a nawet godzenia się na działanie w celu oszustwa przez kontrahenta. Ocena zebranych dowodów musi zatem uwzględniać także stronę podmiotową. Co prawda podatnik dokonuje dostaw w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, ale nie można stawiać mu wygórowanych wymogów co do podejmowanych działań w związku z dokonywaniem dostaw⁷. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (wyrok z dnia 9 lipca 2008 r., sygn. I SA/Bk 162/08, nieprawomocny) wskazał: „Wszystko to, w kontekście uregulowań zawartych w art. 15(2) Szóstej Dyrektywy, ich interpretacji dokonanej przez ETS i wskazanych zasad prawa wspólnotowego, prowadzi do wniosku, że bez wykazania, iż podatnik wiedział lub przy zachowaniu należytej staranności – wszelkiej staranności sumiennego kupca mógł i powinien zdawać sobie sprawę, że na wystawionym przez niego dokumencie TAX FREE nie znajduje się odcisk stempla urzędu celnego lub też wymieniony w tym dokumencie towar nie został faktycznie wywieziony za granicę, nie można go pozbawiać prawa do zastosowania 0% stawki podatku. Podatnik nie może bowiem ponosić wyłącznej odpowiedzialności za zapłatę podatku w przypadku zdarzeń, na które nie ma żadnego wpływu. Jeżeli zatem przedsięwziął on wszelkie środki, jakie pozostawały w jego mocy oraz jego udział w oszustwie podatkowym jest wykluczony, ma prawo do zastosowania stawki 0% podatku do dostawy towarów, od której dokonał zwrotu podatku podróżnemu”.

W postępowaniu tym prawo do stawki 0% zostało zakwestionowane, bowiem potwierdzenie wywozu towarów okazało się fałszywe. Przeprowadzono szereg dowodów (z dokumentów, biegłych co do pisma, świadków), które ponad wszelką wątpliwość wykazały, iż dowody wywozu były sfalszowane. Sąd stwierdził jednak: „Natomiast odnośnie okresów rozliczeniowych po 01.05.2004 r., w przedmiotowej sprawie **organy skarbowe nie wykazały, że skarżąca wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła i powinna przypuszczać, że na wystawionych przez nią dokumentach TAX FREE nie znajdują się autentyczne odciski stempla urzędu celnego lub też, że wymienione w tych dokumentach towary nie zostały faktycznie wywiezione za granicę**. Organ I instancji stwierdził w wydanej decyzji, że skarżąca zeznała, iż nie zna treści rozporządzeń Ministra Finansów – w sprawie wzorów imiennego dokumentu będącego podstawą do dokonania zwrotu podatku podróżnym oraz stempla potwierdzającego na dokumencie wywóz towarów, a znajomość tych przepisów umożliwiłaby wyeliminowanie dokumentów «Zwrot podatku VAT podróżnym» z odwróconą kolejnością daty na stemplu, bądź też dokumentów, na których data dokonania wywozu widniejąca na pieczęcie «T...» w górnej części drugiej strony dokumentu jest rozbieżna z datą na pieczęci VAT-ZWROT. Niewykrycie wskazanych nie-

prawidłowości, co było możliwe przy kontroli dokumentów TAX FREE, może świadczyć o niezachowaniu należytej staranności przez skarżącą, jednakże ustalenia w tym zakresie dotyczą jedynie części dokumentów odnośnie miesięcy styczeń i luty 2004 r. Organy nie przedstawiły takich ustaleń w miesiącach po 01.05.2004 r. i nie wykazały, iż skarżąca miała w tym zakresie możliwość wykrycia nieprawidłowości występujących w dokumentach TAX FREE⁷. Jak wynika z tego wyroku, nieznajomość przez podatnika regulacji prawnopodatkowej, ale także np. wzoru stosowanych dokumentów, może być okolicznością obciążającą.

Także sposób organizacji dostaw może wskazywać na niezachowanie należytej staranności. Jeżeli nie istnieją dowody zawarcia umów, rozliczenie następuje w formie gotówkowej, nie określono precyzyjnie miejsca odbioru towarów, okoliczność taka może być uznana za dowodzącą braku należytej staranności⁸. Oceny takiej należy jednak dokonywać ostrożnie, bowiem działania dostawcy nie muszą być same w sobie bezprawne. Wyciąganie na ich podstawie negatywnych dla podatnika konsekwencji może być zatem nieuprawnione.

W tym kontekście jednak dużej wagi nabierają dowody drugiego stopnia, o których mowa w art. 42 ust. 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie, dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania (choćby pokwitowanie), nawet gdy nabywca okaże się nieuczciwy, mają niezwykle istotne znaczenie dla wykazania należytej staranności dostawcy.

Doniosłe znaczenie przy ocenie należytej staranności podatnika ma także skorzystanie przez dostawcę z uprawnienia przewidzianego w art. 97 ust. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który przewiduje, że na wniosek zainteresowanego biuro wymiany informacji o podatku VAT lub naczelnik urzędu skarbowego potwierdza zidentyfikowanie lub nie potwierdza zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, o którym mowa w art. 15, jak i osoba prawna, która nie jest takim podatnikiem, mający interes prawny w złożeniu wniosku (VAT-ID). WSA w Opolu w wyroku z dnia 11 marca 2009 r. sygn. I SA/Op 16/09, wskazał, iż „trafnie oceniono, że staranność Spółki w potwierdzeniu wiarygodności odbiorcy nie była wystarczająca, skoro mimo informacji uzyskanej z Urzędu Skarbowego o tym, że numer identyfikacyjny jest aktywny, lecz dane kontrahenta się nie zgadzają, kontynuowała kontrakt i realizowała dostawy, ryzykując niemożnością stosowania zerowej stawki podatku VAT jak przy dostawie wewnątrzwspólnotowej. Natomiast w odniesieniu do maja 2004 r. dokonywała tych dostaw przed uzyskaniem urzędowej informacji o kontrahencie, w aspekcie warunków uprawniających ją do zastosowania stawki 0%”. Samo wystąpienie z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji kontrahenta potwierdza należytą staranność, jednak dokonywanie dostaw pomimo uzyskania od organu podatkowego braku takiego potwierdzenia, w zasadzie taką staranność wyklucza.

Informacje uzyskiwane z systemu VIES bezpośrednio, czy z pomocą organów podatkowych należy jednak oceniać z dużą

ostrożnością. System pozwala jedynie na zweryfikowanie, czy dany numer istnieje oraz – w niektórych przypadkach – podaje dane adresowe kontrahenta (często niezgodne z rzeczywistością z powodu nieaktualnienia danych w państwie siedziby kontrahenta). Podmiot dokonujący weryfikacji kontrahenta (poprzez VIES czy za pośrednictwem władzy podatkowej danego państwa członkowskiego) może uzyskać informację nieodpowiadającą rzeczywistości (stwierdzenie, że numer VAT UE kontrahenta jest właściwy, tj. że taki numer został nadany w danym państwie członkowskim, co nie oznacza, iż podmiot, który się nim posługuje nie podszywa się pod cudzy numer). W przypadku podmiotu, który podszywa się pod cudzy numer identyfikacyjny podając go dostawcy, wystąpienie o potwierdzenie rejestracji kontrahenta na podstawie danych od niego otrzymanych da rezultat pozytywny. W przypadku jakiegokolwiek niezgodności danych (np. w adresie) system VIES wygeneruje informację, że numer **jest ważny**, ale dane są niezgodne.

Wadliwość systemu VIES jest problemem dostrzeganym w całej Wspólnocie. System ten nie pozwala skutecznie zapobiegać przywłaszczaniu cudzego numeru identyfikacyjnego przez podmioty działające w celu oszustwa. Nie chroni w dostatecznym zakresie dostawców, którzy przez państwa członkowskie są obciążani skutkami wadliwości systemu opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych. Problem ten istniał już w momencie wejścia Polski do Wspólnoty w 2004 r.⁹ W pierwszych dniach funkcjonowania Polski we Wspólnocie niektóre organy podatkowe informowały podatników, iż pisemna informacja dotycząca potwierdzenia zidentyfikowania kontrahenta w innym państwie członkowskim zostanie udzielona z opóźnieniem ze względu na trudności techniczne niezależne od organu podatkowego. Podkreślić należy, że otrzymanie takiej informacji już po dokonaniu dostawy i wywiezieniu towarów stawia dostawcę w trudnej sytuacji. Otrzymuje on bowiem *ex post* urzędowe potwierdzenie, iż nie spełnia formalnych wymogów zastosowania stawki 0%. Wadliwość działania systemu wymiany informacji jest także powodem zasadniczych zmian w zakresie raportowania wymiany towarowej przez podatników od 2010 r., a wprowadzonych Dyrektywą Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi¹⁰.

Interesujące tezy co do zakresu postępowania dowodowego wynikają także z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 2 kwietnia 2009 r. sygn. I SA/Rz 15/09, w którym stwierdzono: „Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy Sąd stwierdza, że zaskarżone rozstrzygnięcie narusza zasadę neutralności. Z prawidłowych bowiem ustaleń dokonanych w postępowaniu administracyjnym wynika, że zakup oleju napędowego przez Spółkę w ilościach i w cenie, jak to wynika z przedmiotowej faktury, faktycznie wystąpił. Natomiast wskazany w fakturze sprzedawca w istocie nie był stroną tej transakcji. Spółka uiściła należną cenę, w tym należny podatek, który dla Spółki jest podatkiem naliczonym. Organy nie zarzucają Spółce aby jej działanie, nawet pośrednio, nosiło cechy oszukańcze, co wynika wprost ze stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej. **Organ nie wykazał również, że Spółka wiedziała lub powinna była wiedzieć o rozbieżności pomiędzy określeniem sprzedawcy widniejącym na fakturze,**

a rzeczywistym sprzedawcą. Dokonane prawidłowe ustalenia przez organy wskazują, że nawiązanie kontaktu ze sprzedawcą oleju opałowego, **zawarcie ustnej umowy, faktyczny przebieg dostarczenia paliwa nie wskazują na naruszenie zasad, których wymaga się od podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, tym bardziej jeśli się zważy na stosunkowo niewielką wartość przedmiotu sprzedaży, okoliczności wskazujące na rzetelność sprzedawcy (własny transport, dostarczenie oleju bez uprzedniej przedpłaty, etc.).** Zakwestionować należy stanowisko organów, że Spółka miała wiedzę o tym, że sprzedawca, wykazany w fakturze, nie był zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, skoro wspomniane przez organy pismo Urzędu Skarbowego pochodzi z dnia 28 stycznia 2005 r. i jest odpowiedzią na wniosek Spółki z dnia 18 stycznia 2005 r., a więc wiedzę, którą zawierało to pismo,

Spółka posiadała dopiero po: dostarczeniu oleju napędowego, uiszczeniu ceny, otrzymaniu faktury. Wiedza ta więc nie mogła nasuwać wątpliwości co do legalności sprzedaży w chwili gdy Spółka zawierała umowę i umowa ta została zrealizowana". Mimo że orzeczenie to dotyczy odliczenia podatku naliczonego, to wynikające z niego tezy, w szczególności w zakresie zasady neutralności, należytej staranności, konieczności dowodzenia w postępowaniu podatkowym złej wiary dostawcy – znajdują pełne zastosowanie w przedmiotowej sprawie.

Ustalenie przez organ podatkowy, iż posiadana przez podatnika dokumentacja jest wadliwa w zakresie numer VAT UE nabywcy, zobowiązuje organ podatkowy do powiadomienia go o tym przed wydaniem decyzji, co umożliwi mu np. powołanie się na dochowanie należytej staranności i otworzy postępowanie dowodowe w tym zakresie. Potwierdził to WSA w Bydgosz-

Konferencje i szkolenia ISP – odpowiedzi na pytania Uczestników

Czy wytwórca energii elektrycznej (posiadacz koncesji na wytwarzanie energii elektrycznej w małej elektrowni wodnej) prowadzący inną działalność, w ramach której jest odbiorcą końcowym w rozumieniu ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2009 r. Nr 3 poz. 11, zwana dalej „Nową ustawą”) podlega jej przepisom?

Zgodnie z art. 30 ust. 1 Nowej ustawy zwalnia się od akcyzy energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego. Stosownie do art. 3 Prawa energetycznego **odnawialnym źródłem energii elektrycznej jest źródło wykorzystujące w procesie przetwarzania energię wiatru, promieniowania słonecznego, geotermalną, fal, prądów i pływów morskich, spadku rzek oraz energię pozyskiwaną z biomasy, biogazu wysypiskowego, a także biogazu powstałego w procesach odprowadzania lub oczyszczania ścieków albo rozkładu składowanych szczątków roślinnych i zwierzęcych. Małe elektrownie wodne wytwarzają z reguły energię elektryczną pochodzącą z odnawialnego źródła energii, jakim jest naturalny dopływ wodny bądź sztuczny zbiornik wodny.** Zwolnienie to stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej, poprzez obniżenie akcyzy należnej za najbliższe okresy rozliczeniowe. Nowa ustawa nie umożliwiła podatnikom zwrotu akcyzy zapłaconej od zwolnionej energii na rachunek bankowy. Wprowadzono tu specyficzną konstrukcję zwolnienia z podatku akcyzowego poprzez późniejsze odliczenie nadpłaconej akcyzy, nie precyzując jednak zasad dotyczących tej nietypowej formy zwrotu nadpłaconego podatku. Energię elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii zwalnia się od akcyzy na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 pkt 1 Prawa energetycznego przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej lub jej obrotem i sprzedające tę energię odbiorcom końcowym, przyłączonym do sieci na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest obowiązane uzyskać i przedstawić do umorzenia Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki świadectwo pochodzenia. W wyniku umorzenia świadectw pochodzenia energii następuje wygaśnięcie praw majątkowych z nich wynikających. Powyższe zwolnienie sto-

suje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej, poprzez obniżenie akcyzy należnej za najbliższe okresy rozliczeniowe. Przepis ten oznacza, że podatnik, który również w późniejszych okresach rozliczeniowych posiada nadwyżkę energii zielonej nad energią czarną nie skorzysta z przywileju obniżenia podatku nadpłaconego. Dopiero bowiem otrzymanie dokumentu od Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki, który potwierdzi umorzenie świadectwa pochodzenia energii wyprodukowanej z odnawialnych źródeł, daje prawo do zwolnienia, a w praktyce do odzyskania zapłaconej akcyzy.

Podsumowując, **producent energii elektrycznej produkujący ją ze źródła odnawialnego (np. w małej elektrowni wodnej) podlega przepisom Nowej ustawy. Jest on obowiązany do zapłaty akcyzy od wyprodukowanej i zużytej lub wydanej nabywcom końcowym energii elektrycznej, a w miesiącu otrzymania świadectwa lub w miesiącach późniejszych uprawniony do obniżenia akcyzy należnej.** Producent ten jest więc podatnikiem podatku akcyzowego od energii elektrycznej w sytuacji gdy:

- sprzedaje energię elektryczną nabywcom końcowym,
- zużywa energię elektryczną na potrzeby własne w celach niezwiązanych z produkcją lub podtrzymaniem procesów produkcyjnych energii elektrycznej.

Producent nie jest natomiast podatnikiem w sytuacji, gdy nabywa energię elektryczną od innego producenta. Zgodnie ze stanowiskiem Ministra Finansów (interpretacja ogólna wydana przez Ministra Finansów dnia 31 marca 2009 r. sygn. AE6/033/13/IRZ/09/1772) występuje bowiem w takiej sytuacji jako nabywca końcowy w rozumieniu art. 2 pkt 19 Nowej ustawy. W takim przypadku do złożenia deklaracji podatkowej i rozliczenia podatku obowiązany jest podmiot sprzedający mu energię elektryczną. Pogląd wyrażony w powyższym piśmie przez Ministra Finansów budzi jednak zasadnicze wątpliwości co do jego zgodności z art. 2 pkt 19 oraz art. 9 ust. 1 pkt 4 Nowej ustawy.

Opracował: Jacek Matarewicz

czy w wyroku z dnia 12 stycznia 2009 r. sygn. I SA/Bd 678/08 (prawomocnym): „W przypadku dostaw do kontrahentów szwedzkich, co do których organ zakwestionował prawidłowość nr identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, dodatkowym istotnym dokumentem jest potwierdzenie zapłaty w postaci przelewu. W tych okolicznościach uniemożliwienie skarżącej odniesienia się do zarzutu wskazanej nieprawidłowości formalnej nr VAT, poprzez zawarcie stosownych ustaleń dopiero w zaskarżonej decyzji, bez wcześniejszego poinformowania o tym strony, stanowi naruszenie przepisów postępowania (art. 121 § 1, 122 Ordynacji podatkowej), które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”.

PODSUMOWANIE

Orzecznictwo ETS, dostrzegając słabość systemu opodatkowania wewnątrzwspólnotowego obrotu towarowego, przywiązuje dużą wagę do dobrej wiary dokonującego dostawy, jako okoliczności mającej wpływ na zasady opodatkowania jego dostawy. Dla polskich sądów i organów podatkowych oznacza to konieczność dokonywania wykładni prawa krajowego z uwzględnieniem tej okoliczności – niewymienionej w ustawie jako przesłanki zastosowania stawki 0%. W toku postępowania podatkowego organy podatkowe muszą natomiast podejmować działania zmierzające do ustalenia bądź wykluczenia udziału podatnika dokonującego dostawy w oszustwie podatkowym, lub przynajmniej godzenia się na udział w takim oszustwie. Jeżeli jednak dostawca dochował należytej staranności, wówczas uczynienie go odpowiedzialnym za rozliczenie podatku od towarów i usług, godziłoby w zasady wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² Na ten fakt wskazywał m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 maja 2008 r. sygn. I FSK 611/07, w którym wskazał: „konstrukcja spełnienia warunków uprawniających do zastosowania przez podatnika stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w okresie miesiąca czasu i pozbawienia go prawa do tej stawki, jeżeli dostawy tej nie wykaże w deklaracji za miesiąc dokonania wysyłki ze stawką krajową – godzi w zasadę neutralności podatkowej VAT i pozostaje w sprzeczności z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy VI Dyrektywy, w sytuacji gdy niespornym jest, że podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i nie zachodzą okoliczności wskazujące na jakiegokolwiek nadużycie podatkowe”. Wyrok ten zapadł przed nowelizacją art. 42 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jednakże wydłużenie terminu (od dnia 1 grudnia 2008 r.) do zebrania dokumentów, o których mowa w art. 42 ust. 3 tej ustawy, o jeden miesiąc (okres rozliczeniowy), w dalszym ciągu narusza zasadę neutralności i jest sprzeczne z postanowieniami prawa wspólnotowego. Pogląd ten NSA potwierdził w wyroku z dnia 20 stycznia 2009 r. sygn. I FSK 1500/08.
- ³ Trafnie zauważył to Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 6 maja 2008 r. sygn. III SA/Wa 147/08: „Zdaniem Sądu, wykładnia przepisów dotyczących warunków, od których spełnienia zależy prawo do zastosowania stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów powinna być dokonywana z uwzględnieniem okoliczności, iż w takim przypadku stosowanie stawki 0% nie jest wyjątkiem od reguły, lecz regułą, od której wyjątkiem jest stosowanie stawki krajowej. Wobec tego nie należy stosować wykładni zawężającej, prowadzącej do ograniczenia ww. uprawnienia”.
- ⁴ Pkt 12 wyroku w sprawie C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i inni: „Z postanowień odsyłających wynika, że owe transakcje stanowiły

część łańcucha dostaw, w których bez wiedzy spółek skarżących w postępowaniach przed sądem krajowym brał udział podmiot niewywiązujący się, tzn. podmiot zobowiązany do zapłaty podatku VAT, który jednak zniknął, nie płacąc go władzom podatkowym, bądź podmiot posługujący się przywłaszczonym numerem identyfikacji podatkowej VAT, tzn. numerem, który nie należał do niego, a w związku z tym działania te stanowiły według Commissioners oszustwa typu «karuzela podatkowa»”.

- ⁵ Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 października 2005 r. sygn. FSK 2326/04: „Obowiązek udowodnienia wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy faktów spoczywa na organie podatkowym. Organ podatkowy musi zabiegać o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych by wydać stosowne orzeczenie”. Sąd stwierdził, że „obowiązek udowodnienia wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy faktów spoczywa na organie podatkowym. Ta reguła postępowania podatkowego wynika z treści art. 122 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji organ podatkowy musi zabiegać o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych by wydać stosowne orzeczenie. Natomiast treść art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje na inicjatywę organu podatkowego w zakresie zbierania dowodów. Jeżeli zatem, zdaniem organu, materiał przedstawiony przez skarżącą spółkę świadczący o zasadności zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów był niewystarczający, powinien zwrócić się o jego uzupełnienie lub wskazanie dowodów przemawiających za argumentacją strony”. Podobny pogląd wyrażono w wyroku NSA z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. III SA 2763/02: „Nie do przyjęcia jest pogląd, że ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym spoczywa na podatniku”. W wyroku z dnia 27 października 2005 r. sygn. FSK 2438/04 stwierdzono, że: „Jeżeli organ zaniechał dokonania obligatoryjnej czynności w postępowaniu, to nie podjął wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, jak nakazuje art. 122 Ordynacji podatkowej (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) oraz nie zebrał i w sposób wyczerpujący nie rozpatrzył całego materiału dowodowego, który to obowiązek nakłada art. 187 tej ustawy”.
- ⁶ B. Brzeziński, M. Masternak, „Przegląd Podatkowy” 2004/5/56.
- ⁷ Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 maja 2002 r. sygn. I CKN 971/00: „Należyta staranność dłużnika w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, którą określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności, nie oznacza staranności wyjątkowej, lecz dostosowanej do działającej osoby, przedmiotu, jakiego działania dotyczy, oraz okoliczności w jakich działanie to następuje”. M. Florczak, *Odpowiedzialność cywilna notariuszy*, „Rejent” 1995/4/113: „[Staranność, o której mowa w art. 49 ustawy z 1991 r. – Prawo o notariacie] jest to jedna z odmian tzw. staranności zawodowej. Nie oznacza to podwyższenia stopnia tej staranności, a jedynie dostosowanie do określonej czynności, zarówno od strony wykonującego podmiotu, jak i od strony przedmiotu, którego ta staranność dotyczy. (...) Jest ona starannością ogólnie wymaganą, czyli przeciętną. Przeciętność ta jest jednak odmienna od zwykłej, gdyż jest to przeciętność wymagana od specjalisty, jakim na pewno jest notariusz”.
- ⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2007 r. sygn. I SA/Op 62/07, niepublikowany, prawomocny.
- ⁹ Por. Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, Commission Of The European Communities, Brussels, 16th of April 2004, COM(2004) 260 final.
- ¹⁰ Dz. Urz. UE L 14/7, z 20 stycznia 2009 r. W preambule do tej dyrektywy napisano: „Uchylenie się od podatku od wartości dodanej (VAT) w znacznym stopniu wpływa na wysokość dochodów z podatków w państwach członkowskich oraz zakłóca działalność gospodarczą na rynku wewnętrznym, tworząc nieuzasadniony przepływ towarów i prowadząc do wprowadzania na rynek towarów o anormalnie niskich cenach. Jedną z przyczyn tego rodzaju uchylania się od opodatkowania jest słabość wewnątrzwspólnotowego systemu VAT, w szczególności systemu wymiany informacji o dostawach towarów we Wspólnocie, ustanowionego na mocy dyrektywy Rady 2006/112/WE (3). Bariere w skutecznym wykorzystywaniu informacji dotyczących VAT w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania stanowi w szczególności okres, jaki upływa pomiędzy transakcją a wymianą odnoszącą się do niej informacji, dokonywaną w ramach systemu wymiany informacji o VAT”.



Izba Skarbowa w Poznaniu

ILPB3/423-24/07-2/MC

Pismo z dnia 14 lutego 2008 r.

CZY PODATEK VAT NALICZONY OD WYDATKÓW NA REPREZENTACJĘ MOŻE BYĆ KOSZTEM?

Wydatek w kwocie netto poniesiony przez spółkę na cele reprezentacyjne nie stanowi kosztów uzyskania przychodu, natomiast podatek od towarów i usług naliczony w kwocie, w której nie przysługuje spółce obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku VAT jest kosztem uzyskania przychodu.

S.Podat.2008.5.46

„(...) Czy prawidłowym jest uznanie, że nie jest kosztem uzyskania przychodu wydatek na reprezentację w kwocie netto, natomiast podatek VAT naliczony w kwocie, której nie przysługuje podatnikowi obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku VAT stanowi koszt uzyskania przychodu?

Zdaniem Wnioskodawcy, Spółka ma prawo na podstawie art. 16 ust 1 pkt 46 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uznać za koszt uzyskania przychodów podatek VAT naliczony, zawarty w dowodach zakupu, dotyczący wydatków na reprezentację.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Podstawę prawną kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów stanowi przepis art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2000 r. nr 54, poz. 654 ze zm.), zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ww. ustawy.

Powyższe oznacza, że wszystkie poniesione wydatki, po wyłączeniu wydatków enumeratywnie wymienionych w przywołanym art. 16 ust. 1 ustawy, stanowić mogą koszty uzyskania przychodu, o ile pozostają w związku przyczynowo-skutkowym z osiąganymi przychodami, w tym służą zachowaniu albo zabezpieczeniu funkcjonowania źródła przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są zarówno koszty bezpośrednio, jak i pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, dotyczące całokształtu działalności podatnika, związane z funkcjonowaniem firmy.

W zamkniętym katalogu kosztów niezaliczanych przez ustawodawcę do kosztów uzyskania przychodów ujęto między innymi wydatki na reprezentację, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych (art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Za koszty uzyskania przychodów nie uważa się również, zgodnie z przepisem art. 16 ust. 1 pkt 46 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatku od towarów i usług. Zasada ta wynika z konstrukcji prawnej tego podatku, który z założenia jest neutralny dla przedsiębiorców. Zgodnie bowiem z przepisem art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.), w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi (osobie prawnej, jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej oraz osobie fizycznej, wykonującej samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności), przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Od zasady nieuznawania podatku od towarów i usług za koszt uzyskania przychodów ustawodawca przewidział jednak szereg wyjątków. Na mocy przepisu art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a, tiret drugi ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kosztem uzyskania przychodów jest podatek naliczony w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Stosownie do brzmienia art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁾

(tekst jednolity Dz.U. z dnia 13 lipca 2000 r. Nr 54, poz. 654)

ZMIANY:

- | | | |
|--|--|--|
| <1> Dz.U. z 2000 r. Nr 60, poz. 700 | <22> Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302 | <43> Dz.U. z 2005 r. Nr 169, poz. 1419 |
| <2> Dz.U. z 2000 r. Nr 60, poz. 703 | <23> Dz.U. z 2003 r. Nr 180, poz. 1759 | <44> Dz.U. z 2005 r. Nr 169, poz. 1420 |
| <3> Dz.U. z 2000 r. Nr 86, poz. 958 | <24> Dz.U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957 | <45> Dz.U. z 2005 r. Nr 179, poz. 1484 |
| <4> Dz.U. z 2000 r. Nr 103, poz. 1100 | <25> Dz.U. z 2003 r. Nr 217, poz. 2124 | <46> Dz.U. z 2005 r. Nr 180, poz. 1495 |
| <5> Dz.U. z 2000 r. Nr 117, poz. 1228 | <26> Dz.U. z 2003 r. Nr 223, poz. 2218 | <47> Dz.U. z 2005 r. Nr 183, poz. 1538 |
| <6> Dz.U. z 2000 r. Nr 122, poz. 1315 | <27> Dz.U. z 2004 r. Nr 6, poz. 39 | <48> Dz.U. z 2006 r. Nr 94, poz. 651 |
| <7> Dz.U. z 2000 r. Nr 122, poz. 1324 | <28> Dz.U. z 2004 r. Nr 29, poz. 257 | <49> Dz.U. z 2006 r. Nr 107, poz. 723 |
| <8> Dz.U. z 2001 r. Nr 106, poz. 1150 | <29> Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 | <50> Dz.U. z 2006 r. Nr 157, poz. 1119 |
| <9> Dz.U. z 2001 r. Nr 110, poz. 1190 | <30> Dz.U. z 2004 r. Nr 93, poz. 894 | <51> Dz.U. z 2006 r. Nr 183, poz. 1353 |
| <10> Dz.U. z 2001 r. Nr 125, poz. 1363 | <31> Dz.U. z 2004 r. Nr 116, poz. 1203 | <52> Dz.U. z 2006 r. Nr 217, poz. 1589 |
| <11> Dz.U. z 2002 r. Nr 25, poz. 253 | <32> Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1262 | <53> Dz.U. z 2006 r. Nr 251, poz. 1847 |
| <12> Dz.U. z 2002 r. Nr 74, poz. 676 | <33> Dz.U. z 2004 r. Nr 123, poz. 1291 | <54> Dz.U. z 2007 r. Nr 165, poz. 1169 |
| <13> Dz.U. z 2002 r. Nr 93, poz. 820 | <34> Dz.U. z 2004 r. Nr 146, poz. 1546 | <55> Dz.U. z 2007 r. Nr 171, poz. 1208 |
| <14> Dz.U. z 2002 r. Nr 141, poz. 1179 | <35> Dz.U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800 | <56> Dz.U. z 2007 r. Nr 176, poz. 1238 |
| <15> Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1384 | <36> Dz.U. z 2004 r. Nr 210, poz. 2135 | <57> Dz.U. z 2008 r. Nr 141, poz. 888 |
| <16> Dz.U. z 2002 r. Nr 199, poz. 1672 | <37> Dz.U. z 2004 r. Nr 254, poz. 2533 | <58> Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316 |
| <17> Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1684 | <38> Dz.U. z 2005 r. Nr 25, poz. 202 | <59> Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 |
| <18> Dz.U. z 2002 r. Nr 230, poz. 1922 | <39> Dz.U. z 2005 r. Nr 57, poz. 491 | <60> Dz.U. z 2009 r. Nr 19, poz. 100 |
| <19> Dz.U. z 2003 r. Nr 7, poz. 79 | <40> Dz.U. z 2005 r. Nr 78, poz. 684 | <61> Dz.U. z 2009 r. Nr 42, poz. 341 |
| <20> Dz.U. z 2003 r. Nr 45, poz. 391 | <41> Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 | <62> Dz.U. z 2009 r. Nr 65, poz. 545 |
| <21> Dz.U. z 2003 r. Nr 96, poz. 874 | <42> Dz.U. z 2005 r. Nr 155, poz. 1298 | <63> Dz.U. z 2009 r. Nr 69, poz. 587 |

OBJAŚNIENIA:

- | | | |
|--|--|--|
| <1> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. na mocy ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 27 lipca 2000 r. Nr 60, poz. 700). | o funduszach przemysłowych i ich prywatyzacji w związku z reformą systemu ubezpieczeń społecznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z dnia 27 lipca 2000 r. Nr 60, poz. 703). | o autostradach płatnych oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z dnia 17 października 2000 r. Nr 86, poz. 958). |
| <2> W brzmieniu obowiązującym od dnia 27 lipca 2000 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 29 czerwca 2000 r. o uchyleniu ustawy | <3> W brzmieniu obowiązującym od dnia 17 listopada 2000 r. na mocy art. 4 ustawy z dnia 8 września 2000 r. o zmianie ustawy | <4> W brzmieniu obowiązującym od dnia 28 lutego 2001 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 26 października 2000 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych |

¹⁾ <56> Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:

- 1) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, str. 1; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 142),
- 2) dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 225 z 20.08.1990, str. 6; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 147),
- 3) dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, str. 49; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 1, str. 380),
- 4) dyrektywy Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 7 z 13.01.2004, str. 41; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, str. 3),
- 5) dyrektywy Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r., dostosowującej dyrektywę 1999/45/WE, 2002/83/WE, 2003/37/WE i 2003/59/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz dyrektywy 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EWG, 2003/48/WE i 2003/49/WE Rady w zakresie swobodnego przepływu towarów, swobody świadczenia usług, rolnictwa, polityki transportowej, opodatkowania, w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji (Dz. Urz. UE L 168 z 01.05.2004, str. 35),
- 6) dyrektywy Rady 2004/76/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r. zmieniającej dyrektywę 2003/49/WE w odniesieniu do możliwości stosowania przez niektóre Państwa Członkowskie okresów przejściowych dla stosowania wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 195 z 02.06.2004, str. 33; Polskie wydanie specjalne, rozdz. 09, t. 2, str. 23),
- 7) dyrektywy Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniającej dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 058 z 04.03.2005, str. 19),
- 8) dyrektywy Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. dostosowującej niektóre dyrektywy w dziedzinie opodatkowania, w związku z przystąpieniem Bułgarii i Rumunii (Dz. Urz. UE L 363 z 20.12.2006, str. 129).

- (Dz.U. z dnia 27 listopada 2000 r. Nr 103, poz. 1100).
- <5> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. na mocy art. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z dnia 23 grudnia 2000 r. Nr 117, poz. 1228).
- <6> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 stycznia 2001 r. na mocy art. 7 ustawy z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy – Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. z dnia 31 grudnia 2000 r. Nr 122, poz. 1315).
- <7> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 czerwca 2001 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 22 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z dnia 31 grudnia 2000 r. Nr 122, poz. 1324).
- <8a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2001 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z dnia 29 września 2001 r. Nr 106, poz. 1150).
- <8b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2002 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 6 września 2003 r. o zmianie ustaw: o podatku dochodowym od osób fizycznych, o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z dnia 29 września 2001 r. Nr 106, poz. 1150).
- <9> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2002 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o zmianie ustawy – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z dnia 5 października 2001 r. Nr 110, poz. 1190).
- <10> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 listopada 2001 r. na mocy art. 17 ustawy z dnia 25 lipca 2001 r. o krajowym systemie ewidencji gospodarstw rolnych i zwierząt gospodarskich oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z dnia 30 października 2001 r. Nr 125, poz. 1363).
- <11> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2002 r. na mocy art. 24 ustawy z dnia 1 marca 2002 r. o zmianach w organizacji i funkcjonowaniu centralnych organów administracji rządowej i jednostek im podporządkowanych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z dnia 20 marca 2002 r. Nr 25, poz. 253).
- <12> W brzmieniu obowiązującym od dnia 29 czerwca 2002 r. na mocy art. 172 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z dnia 14 czerwca 2002 r. Nr 74, poz. 676).
- <13> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 czerwca 2002 r. na mocy art. 18 ustawy z dnia 7 czerwca 2002 r. o Polskiej Konfederacji Sportu (Dz.U. z dnia 29 czerwca 2002 r. Nr 93, poz. 820).
- <14a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. na mocy ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 5 września 2002 r. Nr 141, poz. 1179).
- <14b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 5 września 2002 r. na mocy ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 5 września 2002 r. Nr 141, poz. 1179).
- <15a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 26 października 2002 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z dnia 11 października 2002 r. Nr 169, poz. 1384).
- <15b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z dnia 11 października 2002 r. Nr 169, poz. 1384).
- <16> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. na mocy art. 21 ustawy z dnia 28 października 2002 r. o Funduszu Żegluga Śródlądowej i Funduszu Rezerwowym (Dz.U. z dnia 28 listopada 2002 r. Nr 199, poz. 1672).
- <17> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. na mocy ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 30 listopada 2002 r. Nr 200, poz. 1684).
- <18> W brzmieniu obowiązującym od dnia 8 stycznia 2003 r. na mocy art. 13 ustawy z dnia 5 grudnia 2002 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów mieszkaniowych o stałej stopie procentowej (Dz.U. z dnia 24 grudnia 2002 r. Nr 230, poz. 1922).
- <19> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. na mocy art. 4 ustawy z dnia 20 grudnia 2002 r. o zmianie ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 23 stycznia 2003 r. Nr 7, poz. 79).
- <20> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2003 r. na mocy art. 185 ustawy z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia (Dz.U. z dnia 17 marca 2003 r. Nr 45, poz. 391).
- <21> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. na mocy art. 9 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z dnia 29 maja 2003 r. Nr 96, poz. 874).
- <22> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2003 r. na mocy art. 9 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. z dnia 6 sierpnia 2003 r. Nr 137, poz. 1302).
- <23> W brzmieniu obowiązującym od dnia 7 listopada 2003 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 11 września 2003 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 23 października 2003 r. Nr 180, poz. 1759).
- <24> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. oraz w części dotyczącej art. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 28 listopada 2003 r. Nr 202, poz. 1957 ze zm.).
- <25> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. na mocy art. 5 ustawy z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z dnia 18 grudnia 2003 r. Nr 217, poz. 2124).
- <26> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2004 r. na mocy art. 11 ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o Funduszu Rozwoju Inwestycji Komunalnych (Dz.U. z dnia 29 grudnia 2003 r. Nr 223, poz. 2218).
- <27> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 stycznia 2004 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 12 grudnia 2003 r. o zaliczaniu na poczet ceny sprzedaży albo opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa wartości nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami państwa polskiego (Dz.U. z dnia 15 stycznia 2004 r. Nr 6, poz. 39).
- <28> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. na mocy art. 113 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z dnia 26 lutego 2004 r. Nr 29, poz. 257).

- <29> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. na mocy art. 140 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z dnia 5 kwietnia 2004 r. Nr 54, poz. 535).
- <30a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 kwietnia 2004 r. Nr 93, poz. 894 ze zm.).
- <30b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2005 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 kwietnia 2004 r. Nr 93, poz. 894 ze zm.).
- <31> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. na mocy art. 6 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 24 maja 2004 r. Nr 116, poz. 1203).
- <32> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 czerwca 2004 r. na mocy art. 20 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o Funduszu Poręczeń Unijnych (Dz.U. z dnia 31 maja 2004 r. Nr 121, poz. 1262).
- <33> W brzmieniu obowiązującym od dnia 31 maja 2004 r. na mocy art. 49 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z dnia 31 maja 2004 r. Nr 123, poz. 1291).
- <34> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2004 r. na mocy art. 303 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. z dnia 28 czerwca 2004 r. Nr 146, poz. 1546).
- <35> W brzmieniu obowiązującym od dnia 3 września 2004 r. na mocy art. 215 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z dnia 3 sierpnia 2004 r. Nr 171, poz. 1800).
- <36> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2004 r. na mocy art. 207 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z dnia 27 września 2004 r. Nr 210, poz. 2135).
- <37a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 listopada 2004 r. na mocy ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 listopada 2004 r. Nr 254, poz. 2533).
- <37b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2005 r. na mocy ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 listopada 2004 r. Nr 254, poz. 2533).
- <37c> W brzmieniu obowiązującym od dnia 18 sierpnia 2006 r. na mocy ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 listopada 2004 r. Nr 254, poz. 2533).
- <38> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 56 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. z dnia 11 lutego 2005 r. Nr 25, poz. 202).
- <39> W brzmieniu obowiązującym od dnia 7 sierpnia 2005 r. na mocy art. 19 ustawy z dnia 4 marca 2005 r. o Krajowym Funduszu Kapitałowym (Dz.U. z dnia 6 kwietnia 2005 r. Nr 57, poz. 491).
- <40> W brzmieniu obowiązującym od dnia 21 maja 2005 r. na mocy art. 42 ustawy z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z dnia 6 maja 2005 r. Nr 78, poz. 684).
- <41a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 2 sierpnia 2005 r., z zastosowaniem do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 lipca 2005 r., na mocy art. 7 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 2 sierpnia 2005 r. Nr 143, poz. 1199).
- <41b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 7 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 2 sierpnia 2005 r. Nr 143, poz. 1199).
- <42a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 61 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz.U. z dnia 17 sierpnia 2005 r. Nr 155, poz. 1298).
- <42b> Art. 61 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o sporcie kwalifikowanym (Dz.U. z dnia 17 sierpnia 2005 r. Nr 155, poz. 1298) traci moc obowiązującą z dniem 31 grudnia 2006 r. na mocy Wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 lipca 2006 r. sygn. akt K 40/05 (Dz.U. z dnia 28 lipca 2006 r. Nr 136, poz. 970).
- <43> W brzmieniu obowiązującym od dnia 21 września 2005 r. na mocy art. 47 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. z dnia 6 września 2005 r. Nr 169, poz. 1419).
- <44> W brzmieniu obowiązującym od dnia 7 października 2005 r. na mocy art. 34 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z dnia 6 września 2005 r. Nr 169, poz. 1420).
- <45> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. na mocy art. 22 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z dnia 19 września 2005 r. Nr 179, poz. 1484).
- <46> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy art. 83 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużyciu prądu elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. z dnia 20 września 2005 r. Nr 180, poz. 1495).
- <47> W brzmieniu obowiązującym od dnia 24 października 2005 r. na mocy art. 189 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z dnia 23 września 2005 r. Nr 183, poz. 1538).
- <48> W brzmieniu obowiązującym od dnia 6 lipca 2006 r. na mocy art. 22 ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz.U. z dnia 5 czerwca 2006 r. Nr 94, poz. 651).
- <49> W brzmieniu obowiązującym od dnia 5 lipca 2006 r., z zastosowaniem do dochodów uzyskanych (strat poniesionych) oraz wydatków poniesionych od dnia 1 stycznia 2006 r., na mocy art. 3 ustawy z dnia 12 maja 2006 r. o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 27 czerwca 2006 r. Nr 107, poz. 723).
- <50> W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 września 2006 r. na mocy art. 24 ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. z dnia 4 września 2006 r. Nr 157, poz. 1119).
- <51> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy art. 16 ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z dnia 11 października 2006 r. Nr 183, poz. 1353).
- <52a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 29 września 2006 r. na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 29 listopada 2006 r. Nr 217, poz. 1589).
- <52b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 29 listopada 2006 r. Nr 217, poz. 1589).
- <53> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 15 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 grudnia 2006 r. Nr 251, poz. 1847).
- <54> W brzmieniu obowiązującym od dnia 14 września 2007 r. na mocy ustawy z dnia 23 sierpnia 2007 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 14 września 2007 r. Nr 165, poz. 1169).
- <55> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 23 sierpnia 2007 r. o zmianie ustawy o sporcie kwalifikowanym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 20 września 2007 r. Nr 171, poz. 1208).
- <56> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. na mocy art. 7 ustawy z dnia 24 sierpnia 2007 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej

(Dz.U. z dnia 25 września 2007 r. Nr 176, poz. 1238).

<57> W brzmieniu obowiązującym od dnia 20 września 2008 r. na mocy art. 4 ustawy z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 5 sierpnia 2008 r. Nr 141, poz. 888).

<58a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r. na mocy ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 28 listopada 2008 r. Nr 209, poz. 1316).

<58b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2010 r. na mocy ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 28 listopada 2008 r. Nr 209, poz. 1316). **Zmiany te zaznaczono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką.**

<59> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 marca 2009 r. na mocy art. 141 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z dnia 12 stycznia 2009 r. Nr 3, poz. 11).

<60> W brzmieniu obowiązującym od dnia 27 lutego 2009 r. na mocy art. 23 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z dnia 5 lutego 2009 r. Nr 19, poz. 100).

<61> W brzmieniu obowiązującym od dnia 18 czerwca 2009 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 13 lutego 2009 r. o zmianie ustawy o działalności ubezpieczeniowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 17 marca 2009 r. Nr 42, poz. 341). **Zmiany**

te zaznaczono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką.

<62> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 maja 2009 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 2 kwietnia 2009 r. o zmianie ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne, ustawy o Banku Gospodarstwa Krajowego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 kwietnia 2009 r. Nr 65, poz. 545). **Zmiany te zaznaczono w tekście pogrubioną czcionką.**

<63> W brzmieniu obowiązującym od dnia 22 maja 2009 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z dnia 7 maja 2009 r. Nr 69, poz. 587). **Zmiany te zaznaczono w tekście pogrubioną czcionką.**

Rozdział 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1^{<8b>}

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji, zwanych dalej „podatnikami”.
2. ^{<37b>} Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.
3. ^{<37b>} Przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Art. 1a^{<1>}

1. Podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, zwane dalej „podatkowymi grupami kapitałowymi”.
2. Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
 - 1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
 - a) ^{<14a>} przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w art. 16 ust. 7, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 1 000 000 zł,

b) ^{<24>} jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi”, która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mieenia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji,

c) ^{<14a>} spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,

d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa,

- 2) ^{<22>} spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu, na okres co najmniej 3 lat podatkowych, podatkowej grupy kapitałowej i umowa ta, zwana dalej „umową”, została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego,
- 3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a)-c), a ponadto:
 - a) ^{<24>} nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) nie pozostają w związkach powodujących zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 11, z podatnikami podatku dochodowego nie wchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej,

- 4) ^{<24>} podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział docho-

dów w przychodach, określony zgodnie z art. 7a ust. 1, w wysokości co najmniej 3%.

- 2a. ^{<24>} Warunek określony w ust. 2 pkt 1 lit. d) uważa się za spełniony również wtedy, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i ureguje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami w terminie 14 dni od dnia złożenia korekty deklaracji albo w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, określającej wysokość zobowiązania, ureguje tę zaległość wraz z należnymi odsetkami.

3. Umowa musi zawierać co najmniej:
 - 1) ^{<14a>} wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego,
 - 2) ^{<14a>} informację o udziałowcach (akcjonariuszach) i wysokości ich udziału w kapitale zakładowym w spółce dominującej i w spółkach zależnych tworzących podatkową grupę kapitałową, posiadających co najmniej 5% udziałów (akcji) tych spółek,
 - 3) określenie czasu trwania umowy,
 - 4) wskazanie spółki reprezentującej podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej,
 - 5) określenie przyjętego roku podatkowego.

4. ^{<22>} Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę, wskazaną zgodnie z ust. 3 pkt 4, do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej.

- 5.^{<22>} Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmówi zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1 oraz w ust. 3 i 4.
6. Po rejestracji umowy nie może być ona rozszerzona na inne spółki.
7. Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 4. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.
- 8.^{<14a, 22>} Spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 4, obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wszelkie zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową – w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.
- 9.^{<22>} Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.
10. W razie gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym, zależne od którejkolwiek ze stron umowy, które naruszają warunki uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień naruszenia któregośkolwiek z tych warunków, z zastrzeżeniem ust. 12, oznacza utratę statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego.
- 11.^{<24>} Zbycie udziałów (akcji), objętych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji lub w związku z reprivatyzacją, oraz dalszy obrót tymi udziałami (akcjami) przez ich posiadaczy nie stanowi naruszenia warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego.
- 12.^{<24>} W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, za dzień utraty statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową uznaje się ostatni dzień miesiąca, w którym złożono zeznanie podatkowe, nie później jednak niż dzień, na który, zgodnie z art. 27 ust. 1, przypada termin złożenia tego zeznania.
13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status ze względu na naruszenie warunków, o których mowa w ust. 2 pkt 3 i 4, nie jest możliwe przed upływem roku podatkowego spółki, następującego po roku, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika.
14. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy.
15. Informacje o zarejestrowaniu i wykreśleniu podatkowej grupy kapitałowej podlegają

ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.

Art. 2

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:
 - 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4e,
 - 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach,
 - 3) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
 - 4)^{<51>} przychodów (dochodów) armatora opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. Nr 183, poz. 1353), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a.
- 2.^{<1>} Działalnością rolniczą w rozumieniu ust. 1 pkt 1 jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:
 - 1) miesiąc – w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
 - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
 – licząc od dnia nabycia.
3. Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybnie, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.
4. Ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym.
- 5.^{<1>} Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt

w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2.

- 6.^{<1>} Jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

Art. 3

1. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.
2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 4

Za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w rozumieniu ustawy, uważa się również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych.

Art. 4a^{<14a>}

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) inwestycjach – oznacza to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”,
- 2) składnikach majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długie funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długie te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3,
- 3) przedsiębiorstwie – oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego,
- 4) zorganizowanej części przedsiębiorstwa – oznacza to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania,
- 5)^{<15b>} programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw – oznacza to restrukturyzację na podstawie ustaw:
 - a) z dnia 26 listopada 1998 r. o dostosowaniu górnictwa węgla kamiennego do funkcjonowania w warunkach gospodarki rynkowej oraz szczególnych uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (Dz.U. z

1998 r. Nr 162, poz. 1112 oraz z 2001 r. Nr 5, poz. 41 i Nr 154, poz. 1802),

- b) z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1999 r. Nr 83, poz. 932, z 2000 r. Nr 119, poz. 1250 oraz z 2001 r. Nr 76, poz. 805 i Nr 100, poz. 1080),
- c) z dnia 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siarki (Dz.U. z 2000 r. Nr 74, poz. 856),
- d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji, restrukturyzacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowe „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2000 r. Nr 84, poz. 948 oraz z 2001 r. Nr 100, poz. 1086 i Nr 154, poz. 1802),
- e) z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. z 2001 r. Nr 111, poz. 1196),
- f)^{40>} z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. Nr 78, poz. 684),

6)^{22>} urzędzie skarbowym – rozumie się przez to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego,

7)^{37b>} ustawie o podatku od towarów i usług – oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535),

8)^{60>} ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2009 r. Nr 19, poz. 100),

9)^{52b>} samochodzie osobowym – oznacza to pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanego na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van,
- b) pojazdu samochodowego mającego więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u którego długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu;

dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków,

- c) pojazdu samochodowego, który ma otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków,
- d) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
- e) pojazdu samochodowego będącego pojazdem specjalnym w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy o podatku od towarów i usług,

10)^{63>} małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł,

11)^{52b>} zagranicznym zakładzie – oznacza to:

- a) stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,
 - b) plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,
 - c) osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje
- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której

stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej,

12)^{52b>} certyfikacie rezydencji – oznacza to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika,

13)^{61>} ubezpieczycielu – rozumie się przez to zakład ubezpieczeń albo zakład reasekuracji prowadzący działalność na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej.

Art. 4b^{52b>}

1. W przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony spełnienie wymagań określonych w art. 4a pkt 9 lit. a)-d), pozwalających na niezaliczenie danego pojazdu samochodowego do samochodów osobowych, stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz do wodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.
2. Kopię zaświadczenia, o którym mowa w ust. 1, podatnik jest obowiązany dostarczyć, w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.
3. W przypadku gdy w pojeździe samochodowym, o którym mowa w ust. 1, dla którego wydano zaświadczenie, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd ten nie spełnia wymagań, o których mowa w art. 4a pkt 9 lit. a)-d) – podatnik jest obowiązany do pisemnego zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tych okolicznościach, w terminie 7 dni od ich zaistnienia.

Art. 5

- 1.^{37b>} Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy i praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego udziału. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały wspólników w przychodach są równe.
2. Zasady wyrażone w ust. 1 stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Art. 6

1. Zwalnia się od podatku:
 - 1) Skarb Państwa,
 - 2) Narodowy Bank Polski,

- 3) jednostki budżetowe,
- 4)^{<14a>} fundusze celowe, o których mowa w ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 155, poz. 1014, z 1999 r. Nr 38, poz. 360, Nr 49, poz. 485, Nr 70, poz. 778 i Nr 110, poz. 1255, z 2000 r. Nr 6, poz. 69, Nr 12, poz. 136, Nr 48, poz. 550, Nr 95, poz. 1041, Nr 119, poz. 1251 i Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 45, poz. 497, Nr 46, poz. 499, Nr 88, poz. 961, Nr 98, poz. 1070, Nr 100, poz. 1082, Nr 102, poz. 1116, Nr 125, poz. 1368 i Nr 145, poz. 1623 oraz z 2002 r. Nr 41, poz. 363 i 365, Nr 74, poz. 676 i Nr 113, poz. 984), chyba że przepisy ustaw powołujących te fundusze stanowią inaczej,
- 5) przedsiębiorstwa międzynarodowe i inne jednostki gospodarcze utworzone przez organ administracji państwowej wspólnie z innymi państwami na podstawie porozumienia lub umowy, chyba że porozumienia te lub umowy stanowią inaczej,
- 6) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- 7) Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa,
- 8)^{<11>} (skreślony)
- 9) Agencję Rynku Rolnego,
- 10)^{<34>} fundusze inwestycyjne działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546),
- 11) fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- 12) Zakład Ubezpieczeń Społecznych, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. Nr 137, poz. 887, Nr 162, poz. 1118 i 1126, z 1999 r. Nr 26, poz. 228, Nr 60, poz. 636, Nr 72, poz. 802, Nr 78, poz. 875 i Nr 110, poz. 1256 oraz z 2000 r. Nr 9, poz. 118),
- 13)^{<24>} Agencję Nieruchomości Rolnych.
- 14)^{<24>} (uchylony)
- 2.^{<12, 14a, 24>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, z wyjątkiem gospodarstw pomocniczych tworzonych przy szkołach, przedszkolach, zespołach ekonomiczno-administracyjnych szkół, ochotniczych hufcach pracy, jednostkach: wojskowych, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, organizacyjnych Służby Więziennej, Straży Granicznej i Państwowej Straży Pożarnej, zakładach dla nieletnich, internatach, zakładach opiekuńczo-wychowawczych, zakładach opieki zdrowotnej, zakładach pomocy społecznej i parkach narodowych, jeżeli środki z tego zwolnienia zostaną przekazane na:
 - 1)^{<1>} (skreślony)

- 2) zwiększenie środków obrotowych gospodarstw pomocniczych,
- 3)^{<1>} finansowanie inwestycji jednostki budżetowej w zakresie inwestycji dla gospodarstwa pomocniczego tej jednostki.

Art. 7

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty; w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22, przedmiotem opodatkowania jest przychód.
2. Dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą.
3. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:
 - 1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku,
 - 2)^{<52b>} przychodów wymienionych w art. 21 i 22, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się przychody wymienione w art. 21, jeżeli związane są z działalnością zakładu,
 - 3)^{<52b>} kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w pkt 1 i 2, przy czym w przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład uwzględnia się koszty uzyskania przychodów wymienionych w art. 21, jeżeli przychody te zostały uwzględnione przez podatnika przy ustalaniu dochodu przypadającego na zagraniczny zakład,
 - 4)^{<8a>} strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową,
 - 5)^{<24>} strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.
- 4.^{<8a>} Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się przychodów i kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 3, a w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, także straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych, z wyjątkiem przekształconych spółek kapitałowych w inne spółki kapitałowe.

- 4a.^{<24>} Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się również strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.
5. O wysokość straty, o której mowa w ust. 2, poniesionej w roku podatkowym można obniżyć dochód w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.

Art. 7a

1. W podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym, obliczanym zgodnie z art. 19, jest osiągnięty w roku podatkowym dochód stanowiący nadwyżkę sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę nad sumą ich strat. Jeżeli za rok podatkowy suma strat przekracza sumę dochodów spółek, różnica stanowi stratę podatkowej grupy kapitałowej. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 1-3.
- 2.^{<14a>} Straty, o której mowa w ust. 1, poniesionej przez podatkową grupę kapitałową nie pokrywa się z dochodu poszczególnych spółek w razie upływu okresu obowiązywania umowy lub po utracie statusu podatkowej grupy kapitałowej, z przyczyn określonych w art. 1a ust. 10.
3. Z dochodu podatkowej grupy kapitałowej nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy.

Art. 8

- 1.^{<22>} Rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.
2. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych.
- 2a. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność.
3. W razie zmiany roku podatkowego, za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być

Dział Szkoleń INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



zaprasza na:

Możesz mieć wpływ na treść wykładu! Zadań pytania w karcie zgłoszenia

Chcąc jak najlepiej spełnić oczekiwania naszych Słuchaczy, wprowadziliśmy w karcie zgłoszenia specjalne miejsce, gdzie Uczestnicy mogą wpisać pytania, które zostaną omówione w trakcie szkolenia. Treść pytań wraz z kartą zgłoszenia prosimy przesyłać do Instytutu na co najmniej 3 dni przed terminem szkolenia.

Zapraszamy na warsztaty podatkowe prowadzone przez prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego pt. **Dokumentowanie, rozliczanie i deklarowanie obrotów towarowych i usługowych z zagranicą w świetle zmian w podatku od towarów i usług wynikających z implementacji dyrektywy 2008/8/WE i 2008/117/WE – czerwiec’09.**

Szanowni Państwo

Jest już przygotowywany projekt **nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług** wiążący się z generalną przebudową zasad dokumentowania, ewidencjonowania i deklarowania **obrotów usługowych z zagranicą**. Wiąże się to z implementacją dwóch obszernych dyrektyw przyjętych jeszcze w zeszłym roku. Wszyscy podatnicy, którzy świadczą usługi lub nabywają je od podatników, którzy mają miejsce prowadzenia działalności poza terytorium kraju, muszą w niedługim czasie **zmienić zasadniczy sposób fakturowania, ewidencjonowania i rozliczania tych czynności**. Jest to najgłębsza zmiana tego podatku od pięciu lat. Celem seminarium jest omówienie następujących problemów:

1. Nowa definicja miejsca świadczenia usług **na rzecz podatników – zasada I stopnia**.
2. Nowa definicja miejsca świadczenia **na rzecz podmiotów nie będących podatnikami – zasada II stopnia**.
3. Nowa definicja **szczególnych miejsc świadczenia** w przypadku niektórych rodzajów usług:
 - związanych z nieruchomościami,
 - na ruchomym majątku rzeczowym,
 - mających charakter niematerialny.
4. Całkowicie **nowy system rozliczania usług transportowych**:
 - zniesienie różnic między transportem **międzynarodowym a wewnątrzwspólnotowym**,
 - nowe miejsca świadczenia w przypadku usług transportu pasażerów.
5. **Nowa informacja podsumowująca** w przypadku **obrotów usługowych z podmiotami zagranicznymi będącymi podatnikami** (system miesięczny).
6. Nowy sposób opodatkowania usług związanych z **gospodarką morską, portami oraz transportem morskim**:
 - stan obecny: zakres zastosowania stawki 0%,
 - proponowane zmiany wynikające z implementacji dyrektywy.
7. **Zmiany w deklaracjach podatkowych** w związku ze zmianą miejsca świadczenia:
 - nowy zakres importu usług,
 - nowy zakres usług nie podlegających opodatkowaniu (pole 21).
8. Zmiany w sposobie oraz zakresie dokumentowania WDT i WNT.
9. Pozostałe zmiany.

Uczestnicy Seminarium otrzymają m.in. **kompleksową Instrukcję na temat legalnych metod zmniejszenia obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług oraz zwiększenia zwrotu podatku, a także wzór wniosku o zwrot nadpłaty za lata 2004-2008**.

Szkolenie prowadzi: prof. dr hab. Witold Modzelewski

Najwybitniejszy wykładowca problematyki podatkowej, w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług, zaliczony w rankingu „Gazety Prawnej” do pierwszej trójki najlepszych doradców podatkowych kraju. Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, doradca podatkowy nr 00001, radca prawny, autor ponad 750 publikacji na tematy podatkowe,

m.in. redaktor unikatowej serii Komentarzy do podatku od towarów i usług, podatków dochodowych oraz podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego. Od ponad 30 lat wykłada problematykę podatkową na Uniwersytecie Warszawskim oraz wielu innych uczelniach. Autor opinii opracowanych dla Sejmu i Senatu. W latach 1992-1996 – wiceminister finansów. Od 10 lat występuje jako pełnomocnik w sporach podatkowych. Współtwórca Instytutu Studiów Podatkowych. Honorowy Przewodniczący Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

Terminy i miejsca:

16 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Gdańsk**, hotel hotel „Scandic”(b. “Holiday Inn”), ul. Podwale Grodzkie 9

Cena za uczestnictwo wynosi 490 zł oraz 83 za materiały.

Cena za uczestnictwo drugiej i kolejnych osób z firmy wynosi 199 zł oraz 83 za materiały.

Uczestników seminarium zapraszamy na lunch.

23 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Łódź**, Łódzki Dom Kultury, ul. Traugutta 18

25 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Białystok**, hotel „Cristal”, ul. Lipowa 3

Cena za uczestnictwo wynosi 320 zł oraz 83 za materiały.

Cena za uczestnictwo drugiej i kolejnych osób z firmy wynosi 199 zł oraz 83 za materiały.

Uczestników seminarium zapraszamy na lunch.

Uwaga. Uczestnicy seminarium w ramach materiałów szkoleniowych otrzymają:

- Aktualny komentarz ustawy o podatku od towarów i usług – cena detaliczna wynosi 160 zł,
- Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych,
- materiały autorskie dotyczące problematyki szkolenia
oraz
- instrukcję dotyczącą omawianej tematyki wraz ze wzorami pism.

Warsztaty dla księgowych:

Podatki: wrzesień 2009 – bieżące problemy oraz praktyczne rozwiązania

Miejsce i termin: Jurata, hotel Neptun, 29 września – 2 października 2009 r.

Szanowni Państwo

Rok 2009 przyniósł wiele istotnych zmian w przepisach prawa podatkowego, w tym zwłaszcza w podatku od towarów i usług, podatkach dochodowych oraz w podatku akcyzowym. Celem konferencji jest przybliżenie Państwu tych zagadnień oraz omówienie bieżących problemów związanych z podatkiem od towarów i usług oraz podatkami dochodowymi.

W trakcie naszej konferencji uzyskacie Państwo informacje przydatne w prawidłowym prowadzeniu działalności, oraz – w części konsultacyjnej – odpowiedzi na Państwa pytania i wątpliwości.

Poniżej szczegółowy program konferencji:

I. PODEATEK OD TOWARÓW I USŁUG – WYKŁAD DOTYCZĄCY POWTARZAJĄCYCH SIĘ BIEŻĄCYCH PROBLEMÓW W TYM PODATKU

1. Terminowe i poprawne wystawianie faktur VAT, w tym faktur zaliczkowych, a także **faktur tzw. „końcowych”**, rozliczających sprzedaż.
2. **„Refakturowanie usług”**, rozpoznawanie prawidłowego momentu powstania obowiązku podatkowego przez refakturowującego.
3. Problemy z określaniem **szczególnych momentów powstania obowiązków podatkowych** – m.in. w najmie, transporcie, licencjach i usługach budowlanych, a także terminy wystawiania faktur dokumentujących te usługi.
4. Wystawianie **faktur wewnętrznych** – promocja, reklama i reprezentacja, a także świadczenia na rzecz pracowników.
5. **Korekty faktur** (In plus i In minus) a **duplikaty** – ujęcie w deklaracji przez wystawcę oraz przez podatnika otrzymującego te dokumenty (zmiany w tym zakresie).
6. Zmiana przeznaczenia wykorzystywania towarów i usług, a obowiązek korekty podatku naliczonego – w tym **niedobory w podatku od towarów i usług**.
7. **Nabycie wewnątrzwspólnotowe** – m.in. ujmowanie korekt w deklaracji, rozpoznawanie obowiązku podatkowego przy tzw. przemieszczeniu nietransakcyjnym.
8. Dostawa wewnątrzwspólnotowa i eksport towarów – **wykazywanie w deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D**.
9. Przeliczanie kursów walut, m.in. w związku z wykazywaniem importu usług w prawidłowym momencie.
10. Transakcje międzynarodowe – **udział kilku sprzedawców (pośredników)** a miejsce świadczenia w Polsce; kiedy należy wystawić fakturę z VAT, a kiedy tylko fakturę tzw. handlową.

11. Pozostałe tematy – część konsultacyjna.

II. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH – OPTYMALIZACJA ROZLICZEŃ FINANSOWYCH

1. Przychody z działalności gospodarczej:

- moment powstania przychodu należnego, zaliczka a zapłata „z góry”,
- przychody wyrażone w walucie obcej,
- rozliczanie przychodów w przypadku kredytów (pożyczek) walutowych oraz waloryzowanych w walucie obcej – nowe zasady
- nieodpłatne i częściowo odpłatne świadczenia, jako zdarzenia istotnego ryzyka podatkowego: poręczenia kredytów i pożyczek, odroczenie zapłaty należności, świadczenia na rzecz pracowników (potencjalny przychód rozliczany przez płatnika), nie wypłacone dywidendy i inne,
- przedawnione i umorzone zobowiązania jako przychód

2. Koszty uzyskania przychodu:

- definicja kosztu i moment poniesienia kosztu – zasady ogólne z uwzględnieniem ostatnich zmian,
- koszty uzyskania przychodu w związku z zaniechaną inwestycją (moment kosztu i zasady dokumentowania),
- jak rozliczamy koszty wynagrodzeń i wydatki na składki płatnika na ubezpieczenia społeczne – powrót do zasady memoriałowej czy nadal zasada kasowa?
- „samozatrudniony” naszym kontrahentem – koszty uzyskania przychodu dla firmy, przykłady optymalnych zapisów umownych,
- zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na reprezentację, reklamę, sponsoring, udział w targach oraz imprezach reklamowych, sprzedaż promocyjną etc., koszty spotkań biznesowych w jakim przypadku podatnik zalicza wydatki do kosztów uzyskania przychodu w świetle aktualnych interpretacji,
- jak dokonać zaniechania inwestycji aby rozliczyć wszystkie wydatki w kosztach podatkowych – jaki jest moment ich poniesienia i kiedy mogą wystąpić,
- straty w środkach obrotowych i środkach trwałych – kiedy rozliczamy koszty podatkowe,
- zmodyfikowany katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania – wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu wydatków wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- zasady rozliczania kosztów uzyskania przychodu w przypadku (pożyczek) walutowych oraz waloryzowanych w walucie obcej,
- prawo do odliczenia podatku naliczonego w VAT niezależne do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od dnia 1 grudnia 2008 r. – analiza nowelizacja VAT pod kątem skutków w podatku dochodowym od osób prawnych,
- wydatki na rzecz pracowników jako koszty uzyskania przychodów- czym się różni spotkanie integracyjne od spotkania okolicznościowego, jak rozliczamy karnety medyczne, etc. – nowe trendy interpretacyjne,
- koszty funkcjonowania organów spółki kapitałowej - świadczenia rzecz udziałowców, akcjonariuszy, członków zarządu, rad nadzorczych, komisji rewizyjnych itp.

3. Rozliczenia z nierzetelnymi dłużnikami:

- koszty postępowania sądowego i egzekucji,
- zasady rozliczeń z tytułu kar umownych, odszkodowań, napraw gwarancyjnych, rękojmi za wady,
- przedawnienie roszczeń – kiedy następuje i jaki są skutki po stronie dłużnika i wierzyciela,
- wierzytelności nieściągalne – zasady dokumentowania i skutki podatkowe.

4. Podział zysku w spółce:

- skutki podatkowe wypłaty dywidendy – kiedy dywidendy zwolnione są od podatku u źródła,
- zysk zatrzymany w spółce – skutki podatkowe,
- inne formy zadysponowania zyskiem – czy zawsze trzeba rozliczać zryczałtowany podatek dochodowy?

5. Nabycie i eksploatacja majątku trwałego – optymalne rozwiązania podatkowe:

- nabycie i eksploatacja samochodów (w tym osobowych) – bezpieczne rozwiązania podatkowe,
- nabycie i aktualizacja programów komputerowych – czy trzeba je amortyzować jako wartości niematerialne i prawne?
- najem, użyczenie, leasing i dzierżawa środków trwałych – najkorzystniejsze zasady rozliczeń podatkowych.

6. Zryczałtowany podatek dochodowy – opodatkowanie m.in. dywidend, odsetek i należności licencyjnych:

- zasady opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych;
- stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
- warunki zwolnienia od podatku u źródła,
- certyfikat rezydencji,

- obowiązki płatnika.
- 7. Projektowanie zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych w 2009 r. i inne problemy zgłoszone przez Uczestników.

III. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH - ZMIANY 2009 R.

1. Zakład pracy jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych - zmiany na 2009 r.:
 - **moment zaliczania wynagrodzeń do kosztów uzyskania przychodów przez pracodawców – nowe zasady** (reguła miesiąca należnego),
 - **moment zaliczania składek** na ubezpieczenia społeczne finansowanych ze środków pracodawcy, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych do kosztów uzyskania przychodów przez pracodawców – nowe zasady (reguła miesiąca należnego i wyjątki od tej reguły),
 - **oświadczenia pracowników a zmniejszenie wielkości zaliczki** – zmiany spowodowane nowymi stawkami zaliczek.
 - **nowe zasady** sporządzania przez płatników informacji w trakcie roku w przypadku ustania obowiązku poboru zaliczek; dodatkowe informacje w PIT-11,
 - nowa stawka zaliczek od dochodów z umów cywilnoprawnych – 18%,
 - nowy zryczałtowany podatek (18%) od niektórych wypłat dla osób nie będących pracownikami,
 - **przeliczanie wynagrodzeń w walutach obcych** – prawidłowy kurs przeliczenia na złote.
2. Pozostałe istotne zmiany:
 - opodatkowanie dochodów/przychodów z **odpłatnego zbycia nieruchomości w 2009 r.** – trzy reżimy prawne w zależności od roku nabycia lub wybudowania,
 - **koszty zaniechanych inwestycji** jako koszt uzyskania przychodów – problemy dokumentowania,
 - **darowizny artykułów spożywczych** jako koszt uzyskania przychodów,
 - zmiany w zakresie odliczeń darowizn od dochodu,
 - **ulga z tytułu wychowywania dzieci** – nowe zasady obliczania kwot zmniejszających podatek, rozszerzenie kategorii dzieci uprawniających do odliczenia, rozszerzenie listy osób uprawnionych do skorzystania z ulgi,
 - **kredyty w walutach obcych** – zmiany w wielkości kapitału a przychody i koszty uzyskania przychodów,
 - **przekształcenie spółki kapitałowej w osobową** – przychody z udziału w zysku osób prawnych (podatek 19%),
 - **likwidacja przychodu z nieodpłatnego udostępnienia nieruchomości po stronie użyczającego.**

Szczegóły organizacyjne i warunki uczestnictwa:

Uczestnikom zapewniamy zakwaterowanie od godz. 14.00 dnia 29 września 2009 r. do godz. 14.00 dnia 2 października 2009 r. oraz wyżywienie od kolacji w dniu przyjazdu do obiadu w dniu wyjazdu. Wykłady rozpoczynają się 30 września o godz. 9.30. W programie przewidzieliśmy czas na kolację grillową z programem artystycznym oraz wycieczkę autokarowo-pieszą z przewodnikiem.

Miejsce: Jurata, luksusowy hotel NEPTUN, ul. Mestwina 38, położony nad brzegiem Zatoki Puckiej. Do dyspozycji gości: drink-bar, kawiarnia, parking, korty tenisowe, basen, hydromasaż, solarium, siłownia, masaże.

Cena za uczestnictwo wraz z materiałami wynosi 1390 zł (dla stałych Uczestników naszych konferencji – 1190 zł). Należność za zakwaterowanie z wyżywieniem w hotelu Neptun wynosi 970 zł. Dopłata do pokoju jednoosobowego za cały pobyt wynosi 580 zł.

Wykłady poprowadzą:

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Najwybitniejszy wykładowca problematyki podatkowej, w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług, zaliczony w rankingu „Gazety Prawnej” do pierwszej trójki najlepszych doradców podatkowych kraju. Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, doradca podatkowy nr 00001, radca prawny, autor ponad 700 publikacji na tematy podatkowe, m.in. redaktor unikatowej serii Komentarzy do podatku od towarów i usług, podatków dochodowych oraz podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego. Od 30 lat wykłada problematykę podatkową na Uniwersytecie Warszawskim oraz wielu innych uczelniach. Autor opinii opracowanych dla Sejmu i Senatu. W latach 1992-1996 – wiceminister finansów. Od 10 lat występuje jako pełnomocnik w sporach podatkowych. Współtwórca Instytutu Studiów Podatkowych. Honorowy Przewodniczący Krajowej Izby Doradców Podatkowych.

Kinga Baran

Doradca podatkowy, Dyrektor Departamentu Podatków Pośrednich w Instytucie Studiów Podatkowych, wykładowca ISP. Ukończyła z wyróżnieniem studia prawnicze na Uniwersytecie Warszawskim. Jest autorem i współautorem licznych książek i publikacji w zakresie prawa podatkowego, w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług. Publikuje na łamach Biuletynu, Gazety Prawnej, „Finansów Komunalnych”. Uczestniczy w sporządzaniu ekspertyz i opinii dotyczących prawa podatkowego dla Sejmu RP.

Jacek Pyssa

Konsultant podatkowy w zakresie obsługi nadzorów podatkowych dla największych polskich przedsiębiorstw dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych – praktyk, radca prawny. Jest autorem i współautorem książek i publikacji w zakresie prawa podatkowego, w tym zwłaszcza podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług.

Jerzy Bielawny

Wiceprezes Instytutu Studiów Podatkowych, jeden z najpopularniejszych wykładowców podatkowych, uznany specjalista w dziedzinie podatków dochodowych. Pełnomocnik w sprawach podatkowych przed sądami administracyjnymi. Wykładowca wielu uczelni prawnych i ekonomicznych. Autor największej liczby publikacji, w tym wielokrotnie wznawianego Komentarza do podatku dochodowego od osób fizycznych. Doradca podatkowy. oraz zaproszony Gość – **sędzia NSA**

Każdy Uczestnik szkolenia ma prawo bezpłatnie nabyć licencję na „BAZOWĄ INSTRUKCJĘ PODATKOWĄ”, opracowaną przez ISP pod kierunkiem prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego. Rynkowa cena oferowanej Instrukcji Podatkowej wynosi 1050 zł + VAT.

Letnia Szkoła Podatkowa Instytutu Studiów Podatkowych **Intensywny kurs podatkowy dla zaawansowanych** **Warszawa, czerwiec-lipiec 2009 r.**

Szanowni Państwo

Uprzejmie informujemy, że również w tym roku Instytut Studiów Podatkowych, będący największym w Polsce ośrodkiem edukacyjnym w zakresie podatków i prawa podatkowego organizuje

Intensywny Kurs Podatkowy dla Zaawansowanych w ramach Letniej Szkoły Podatkowej

Zajęcia dydaktyczne, prowadzone przez doświadczonych znawców tej problematyki, mają pogłębić i zaktualizować wiedzę Słuchaczy w dziedzinie podatku od towarów i usług, podatków dochodowych (CIT i PIT), PCC oraz Ordynacji podatkowej.

Dotychczas w zajęciach dydaktycznych prowadzonych przez Instytut uczestniczyło już ponad 160 000 Słuchaczy, a niniejsza edycja Letniej Szkoły Podatkowej jest prowadzona już po raz piąty.

Szczegółowy program kursu:

- I. **Podatek od towarów i usług (część I): Ogólne zasady opodatkowania, fakturowania i ewidencjonowania, podatek należny i naliczony** – prowadzący: **prof. dr hab. Witold Modzelewski**.
 1. Zasady poprawnego wystawiania faktur VAT:
 - terminy wystawiania faktur, elementy stanowiące treść faktury,
 - faktury korygujące, duplikaty faktur i noty korygujące – sposób wystawiania i ewidencjonowania,
 - wystawianie faktur wewnętrznych, w tym dokumentujących czynności nieodpłatne.
 2. Deklarowanie podatku od towarów i usług:
 - moment powstania obowiązku podatkowego,
 - prawidłowe określania podstawy opodatkowania,
 - stawki podatku i zwolnienia od opodatkowania.
 3. Podatek naliczony:
 - warunki obniżenia podatku należnego o podatek naliczony,
 - terminy odliczania podatku,
 - odliczanie podatku naliczonego w przypadku „sprzedaży mieszanej” (ustalenie współczynnika proporcji i określanie zasad korekty podatku naliczonego).
- II. **Podatek od towarów i usług (część II): Ustalanie miejsca świadczenia dla dostawy towarów oraz usług** – prowadzący: **Kinga Baran** – dyrektor Departamentu VAT w Instytucie Studiów Podatkowych.
 1. Określanie miejsca świadczenia w przypadku usług:
 - główne kategorie usług: związane z nieruchomością, kwalifikowane według numeru identyfikacji podatkowej podanego przez nabywcę (na rzeczy ruchomej, transportowe, pośrednictwa), niematerialne, określone według faktycznego miejsca wykonania,
 - usługi wykonywane poza terytorium RP – sposób ich opodatkowania i udokumentowania,
 - import usług – sposób opodatkowania i udokumentowania.
 2. Określanie miejsca świadczenia w przypadku dostawy towarów:
 - towary wywożone do innego państwa,

- towary sprzedawane „w miejscu”,
- instalacja i montaż towarów przez dostawcę,
- transakcje „łańcuchowe” przy udziale pośredników.

III. Podatek od towarów i usług (część III): Dostawa i nabycie wewnątrzwspólnotowe oraz eksport i import towarów

– prowadzący: **Paweł Bębenek** – dyrektor Departamentu akcyzowego w Instytucie Studiów Podatkowych.

1. Dostawa wewnątrzwspólnotowa:
 - warunki zastosowania stawki 0%,
 - dokumentowanie WDT i termin wykazania w deklaracji VAT.
2. Nabycie wewnątrzwspólnotowe:
 - podmiot zobowiązany do rozliczenia WNT,
 - obowiązek podatkowy w przypadku WNT,
 - podstawa opodatkowania oraz wystawianie faktur wewnętrznych,
3. Procedury uproszczone:
 - transakcja trójstronna,
 - magazyny konsygnacyjne.

IV. Podatek dochodowy od osób fizycznych: zmiany 2009 r. – prowadzący: **Jerzy Bielawny** – Wiceprezes ISP.

1. Zakład pracy jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych – zmiany na 2009 r.:
 - moment zaliczania wynagrodzeń do kosztów uzyskania przychodów przez pracodawców – nowe zasady (reguła miesiąca należnego),
 - moment zaliczania składek na ubezpieczenia społeczne finansowanych ze środków pracodawcy, składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych do kosztów uzyskania przychodów przez pracodawców – nowe zasady (reguła miesiąca należnego i wyjątki od tej reguły),
 - oświadczenia pracowników a zmniejszenie wielkości zaliczki – zmiany spowodowane nowymi stawkami zaliczek.
 - nowe zasady sporządzania przez płatników informacji w trakcie roku w przypadku ustania obowiązku poboru zaliczek; dodatkowe informacje w PIT-11,
 - nowa stawka zaliczek od dochodów z umów cywilnoprawnych – 18%,
 - nowy zryczałtowany podatek (18%) od niektórych wypłat dla osób nie będących pracownikami,
 - przeliczanie wynagrodzeń w walutach obcych – prawidłowy kurs przeliczenia na złote.
2. Pozostałe istotne zmiany:
 - opodatkowanie dochodów/przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2009 r. – trzy reżimy prawne w zależności od roku nabycia lub wybudowania,
 - koszty zaniechanych inwestycji jako koszt uzyskania przychodów – problemy dokumentowania,
 - darowizny artykułów spożywczych jako koszt uzyskania przychodów,
 - zmiany w zakresie odliczeń darowizn od dochodu,
 - ulga z tytułu wychowywania dzieci – nowe zasady obliczania kwot zmniejszających podatek, rozszerzenie kategorii dzieci uprawniających do odliczenia, rozszerzenie listy osób uprawnionych do skorzystania z ulgi,
 - kredyty w walutach obcych – zmiany w wielkości kapitału a przychody i koszty uzyskania przychodów,
 - przekształcenie spółki kapitałowej w osobową – przychody z udziału w zysku osób prawnych (podatek 19%),
 - likwidacja przychodu z nieodpłatnego udostępnienia nieruchomości po stronie użyczającego.

V. Podatki lokalne oraz podatek od czynności cywilnoprawnych w 2009 r. – zmiany przepisów oraz praktyka ich stosowania – prowadzący: **Mariusz Unisk** – dyrektor generalny ISP.

- podatki i opłaty samorządowe jako podstawowe źródło dochodów własnych gmin,
- podatek od nieruchomości – grunty, budynki, budowle - definicje,
- budowla jako przedmiot opodatkowania - wadliwa definicja, przykłady praktyczne,
- budowla w budowlu, budowla w budynku – podwójne opodatkowanie? - wybrane przykłady (wiaty, linie energetyczne i in. budowle liniowe, stacje transformatorowe, wyrobiska górnicze,).
- związek z działalnością gospodarczą a stawka podatku,
- względy techniczne nieruchomości jako element optymalizacji podatkowej,
- podatek od nieruchomości a rolny i leśny - stawki podatku - sposoby optymalizacji zobowiązań,
- podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT – kiedy płacimy VAT a kiedy PCC?,
- katalog czynności opodatkowanych PCC,
- sposoby optymalizacji PCC przy pożyczkach, obrocie wierzytelnościami,
- pożyczki wspólne, przekształcenia podmiotów gospodarczych a PCC,

- umowy spółek i ich zmiany – nowe zasady opodatkowania PCC,
 - najnowsze orzecznictwo.
- VI. **Podatek dochodowy od osób prawnych (część I)** – prowadzący: **Jacek Pyssa** – konsultant podatkowy ISP, radca prawny, wieloletni wykładowca ISP.
1. Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzone w I kwartale 2009 r.
 2. **Przedmiot opodatkowania** (ogólne i szczególne zasady ustalania dochodu do opodatkowania, zasady rozliczania straty),
 3. **Księgi handlowe a rozliczenie podatku dochodowego** (czy prawo bilansowe jest podatkotwórcze - wnioski praktyczne),
 4. **Szczególne zasady opodatkowania podmiotów powiązanych** (szacowanie dochodu, dokumentacja cen transferowych),
 5. **Rodzaje przychodów podatkowych** (klasyfikacja przychodów podatkowych, nieodpłatne świadczenia jako przychody, przychody w przypadku pożyczek i kredytów denominowanych w walutach obcych, wyłączenia przychodów od opodatkowania),
 6. **Przychody z działalności gospodarczej** (moment powstania przychodu, opodatkowanie usług rozliczanych w okresach, czym się różni nieopodatkowana zaliczka od uregulowania należności powodującego obowiązek podatkowy),
 7. **Przychody wyrażone w walucie obcej** (zasady przeliczania kwot wyrażonych w walucie obcej, wpływ na różnice kursowe).
- VII. **Podatek dochodowy od osób prawnych (część II)** – prowadzący: **Jacek Pyssa** – konsultant podatkowy ISP, radca prawny, wieloletni wykładowca ISP.
1. **Koszty uzyskania przychodu** (moment poniesienia kosztu, szczególne zasady w zakresie potrącania kosztów),
 2. **Wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu** (analiza interpretacji i orzecznictwa, praktyczne przykłady),
 3. **Koszty uzyskania przychodu wyrażone w walucie obcej** (zasady przeliczania kwot wyrażonych w walucie obcej, wpływ na różnice kursowe),
 4. **Zasady amortyzacji dla celów podatkowych** (ustalanie wartości początkowej środków trwałych, remont a modernizacja – analiza interpretacji, problemy praktyczne dotyczące amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych),
 5. Dochody wolne od podatku,
 6. **Odliczenia od podstawy opodatkowania** (aktualny katalog ulg podatkowych),
 7. **Zryczałtowane opodatkowanie odsetek, licencji, itp.** (zasady dotyczące obowiązku rozliczenia podatku przez płatnika, analiza umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwolnienia, dokumentacja),
 8. **Zryczałtowane opodatkowanie dywidend i przychodów z udziału w zyskach osób prawnych** (zasady dotyczące obowiązku rozliczenia podatku przez płatnika, analiza umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zwolnienia, dokumentacja)
 9. **Zasady rozliczania podatku - obowiązki deklaracyjne i dokumentacyjne** (zeznanie, deklaracje, certyfikaty rezydencji, dokumenty dodatkowe).
- VIII. **Ordynacja podatkowa i zobowiązania podatkowe** – prowadzący: **Sędzia NSA**.
1. **Zakres stosowania Ordynacji podatkowej** (do jakich zobowiązań stosujemy Ordynację podatkową),
 2. Instytucje części ogólnej prawa podatkowego,
 3. **Zobowiązania podatkowe** (powstanie zobowiązań, wygaśnięcie zobowiązań, terminy płatności),
 4. **Zaległości podatkowe** (powstanie zaległości, zasady naliczania odsetek, odsetki, ulgi w spłacie),
 5. **Deklaracje podatkowe, informacje podatkowe i rachunki** (zasady sporządzania, podpisywanie, korekty),
 6. **Nadpłata** (powstanie, zasady rozliczania)
 7. **Odpowiedzialność podatnika, płatnika, inkasenta oraz osób trzecich, interpretacje podatkowe** (ewolucja przepisów, praktyczne problemy przy składaniu wniosków), **porozumienia w sprawie cen transakcyjnych** (zasady składania wniosków o porozumienie, korzyści i zagrożenia wynikające z porozumienia).

Pamiętaj:

Szkolenia pracowników na kursach organizowanych przez Instytut Studiów Podatkowych zwiększają bezpieczeństwo podatkowe Twoje i Twojej Firmy.

Kurs skierowany jest do wszystkich pracowników działów księgowości, biur rachunkowych i osób zajmujących się rozliczaniem podatków.

Termin i miejsce: Rozpoczęcie zajęć: 16 czerwca 2009 r. godz. 10.00.

Zajęcia odbywać się będą w Warszawie w dniach 16, 23, 26, 30 czerwca oraz 7, 10, 14 i 21 lipca 2009 r. w Pałacu Konstancji – siedzibie Instytutu Studiów Podatkowych przy ul. Kaleńkiej 8

Czas trwania: 48 godzin (8 spotkań, w tym zajęcia praktyczne).

Cena za uczestnictwo wraz z materiałami wynosi 1590 zł, dla drugiej osoby z firmy 1290 zł.

Dla stałych Uczestników szkoleń Instytutu tylko 1340 zł

CIT 2009

bieżące problemy i optymalizacja rozliczeń podatkowych

Szanowni Państwo

Trudna sytuacja gospodarcza w 2009 r. powoduje, że wiele firm wnikliwej analizie poddaje dotychczasowe zasady prowadzenia działalności w celu optymalizacji sprzedaży i zmniejszenia kosztów. Zwiększenie bądź utrzymanie sprzedaży na dotychczasowym poziomie wiązać się może z nowymi wydatkami na usługi wspomagające sprzedaż. Najbardziej trafne będą zapewne te decyzje, które nie będą wiązać się z nadmiernym ciężarem podatkowym lub spowodują optymalizację kosztów firmy poprzez skuteczne rozliczenie wydatków, jako kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym. W trakcie wykładu zaprezentowane zostanie kompleksowe omówienie sposobów optymalnego rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych. ISP gwarantuje pełną analizę problematyki związanej z interpretacją podatku dochodowego od osób prawnych w oparciu o wieloletnie doświadczenie w zakresie doradztwa w podatkach dochodowych oraz przy uwzględnieniu wyjaśnień Ministerstwa Finansów oraz bieżącego orzecznictwa.

Uwaga! Przedstawiony poniżej plan wykładu jest propozycją skierowaną do uczestników. Żaden uczestnik szkolenia nie jest związany zestawem proponowanych zagadnień. W ostatniej części wykładu każdy uczestnik ma prawo zadawać pytania dotyczące każdego problemu z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych.

Plan wykładu.

1. Przychody z działalności gospodarczej:

- moment powstania przychodu należnego, zaliczka a zapłata „z góry”,
- przychody wyrażone w walucie obcej,
- rozliczanie przychodów w przypadku kredytów (pożyczek) walutowych oraz waloryzowanych w walucie obcej – nowe zasady
- nieodpłatne i częściowo odpłatne świadczenia, jako zdarzenia istotnego ryzyka podatkowego: poręczenia kredytów i pożyczek, odroczenie zapłaty należności, świadczenia na rzecz pracowników (potencjalny przychód rozliczany przez płatnika), nie wypłacone dywidendy i inne,
- przedawnione i umorzone zobowiązania jako przychód

2. Koszty uzyskania przychodu:

- definicja kosztu i moment poniesienia kosztu – zasady ogólne z uwzględnieniem ostatnich zmian,
- koszty uzyskania przychodu w związku z zaniechaną inwestycją (moment kosztu i zasady dokumentowania),
- jak rozliczamy koszty wynagrodzeń i wydatki na składki płatnika na ubezpieczenia społeczne – powrót do zasady memorialowej czy nadal zasada kasowa?
- „samozatrudniony” naszym kontrahentem – koszty uzyskania przychodu dla firmy, przykłady optymalnych zapisów umownych,
- zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wydatków na reprezentację, reklamę, sponsoring, udział w targach oraz imprezach reklamowych, sprzedaż promocyjną etc., koszty spotkań biznesowych w jakim przypadku podatnik zalicza wydatki do kosztów uzyskania przychodu w świetle aktualnych interpretacji,
- jak dokonać zaniechania inwestycji aby rozliczyć wszystkie wydatki w kosztach podatkowych – jaki jest moment ich poniesienia i kiedy mogą wystąpić,
- straty w środkach obrotowych i środkach trwałych – kiedy rozliczamy koszty podatkowe,
- zmodyfikowany katalog wydatków niestanowiących kosztów uzyskania – wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu wydatków wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- zasady rozliczania kosztów uzyskania przychodu w przypadku (pożyczek) walutowych oraz waloryzowanych w walucie obcej,
- prawo do odliczenia podatku naliczonego w VAT niezależne do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od dnia 1 grudnia 2008 r. – analiza nowelizacji VAT pod kątem skutków w podatku dochodowym od osób prawnych,

- wydatki na rzecz pracowników jako koszty uzyskania przychodów- czym się różni spotkanie integracyjne od spotkania okolicznościowego, jak rozliczamy karnety medyczne, etc. – nowe trendy interpretacyjne,
 - koszty funkcjonowania organów spółki kapitałowej - świadczenia rzecz udziałowców, akcjonariuszy, członków zarządu, rad nadzorczych, komisji rewizyjnych itp.
- 3. Rozliczenia z nierzetelnymi dłużnikami:**
- koszty postępowania sądowego i egzekucji,
 - zasady rozliczeń z tytułu kar umownych, odszkodowań, napraw gwarancyjnych, rękojmi za wady,
 - przedawnienie roszczeń – kiedy następuje i jaki są skutki po stronie dłużnika i wierzyciela,
 - wierzytelności nieściągalne – zasady dokumentowania i skutki podatkowe.
- 4. Podział zysku w spółce:**
- skutki podatkowe wypłaty dywidendy – kiedy dywidendy zwolnione są od podatku u źródła,
 - zysk zatrzymany w spółce – skutki podatkowe,
 - inne formy zadysonowania zyskiem – czy zawsze trzeba rozliczać zryczałtowany podatek dochodowy?
- 5. Nabycie i eksploatacja majątku trwałego – optymalne rozwiązania podatkowe:**
- nabycie i eksploatacja samochodów (w tym osobowych) – bezpieczne rozwiązania podatkowe,
 - nabycie i aktualizacja programów komputerowych – czy trzeba je amortyzować jako wartości niematerialne i prawne?
 - najem, użyczenie, leasing i dzierżawa środków trwałych – najkorzystniejsze zasady rozliczeń podatkowych.
- 6. Zryczałtowany podatek dochodowy – opodatkowanie m.in. dywidend, odsetek i należności licencyjnych:**
- zasady opodatkowania dywidend, odsetek i należności licencyjnych;
 - stosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania,
 - warunki zwolnienia od podatku u źródła,
 - certyfikat rezydencji,
 - obowiązki płatnika.
- 7. Projektowanie zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych w 2009 r. i inne problemy zgłoszone przez Uczestników.**

Każdy Uczestnik szkolenia ma prawo bezpłatnie nabyć licencję na „BAZOWĄ INSTRUKCJĘ PODATKOWĄ”, opracowaną przez ISP pod kierunkiem prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego. Rynkowa cena oferowanej Instrukcji Podatkowej wynosi 1050 zł + VAT.

Wykład poprowadzi: Jacek Pyssa

dyrektor departamentu podatków bezpośrednich ISP, radca prawny zajmujący się m.in. obsługą nadzorów podatkowych dla największych polskich przedsiębiorstw dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych, pełnomocnik w postępowaniach przed organami podatkowymi oraz sądami w licznych sprawach podatkowych, praktyk oraz wykładowca akademicki. Jest autorem i współautorem książek i publikacji w zakresie prawa podatkowego, w tym zwłaszcza podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług.

Terminy i miejsca:

17 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Łódź**, Łódzki Dom Kultury, ul. Traugutta 18

24 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Warszawa**, Pałac Konstancji – siedziba Instytutu Studiów Podatkowych, ul. Kałńska 8

26 czerwca 2009 r. w godz. 9.30-14.30, **Katowice**, Dom Lekarza, ul. Grażyńskiego 49a

29 czerwca 2009 r. w godz. 10.00-15.00, **Poznań**, hotel „Polonez”, Al. Niepodległości 36

Specjalna cena promocyjna wynosi tylko 349 zł za uczestnictwo i 49 zł za materiały.

Cena za uczestnictwo dla drugiej i kolejnych osób z firmy wynosi tylko 199 zł i 49 zł za materiały.

W przerwie seminarium zapraszamy Państwa na lunch

Uwaga. Uczestnicy seminarium w ramach materiałów szkoleniowych otrzymają:

- Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych,
- materiały autorskie dotyczące problematyki szkolenia.

Dokumentowanie, ewidencjonowanie i rozliczanie podatku VAT w 2009 r.

– zminimalizuj ryzyko podatkowe

Szanowni Państwo

Prawidłowe rozliczenia podatku od towarów i usług, przy jednoczesnym wdrożeniu działań zmierzających do optymalizacji tego rozliczenia przynoszącej wymierne korzyści finansowe, powinno być podstawowym celem wszystkich podmiotów.

W trakcie szkolenia omówione zostaną wybrane zagadnienia pod kątem prawidłowego dokumentowania, ewidencjonowania i rozliczania podatku VAT pod kątem obowiązujących w 2009 r. przepisów krajowych oraz wspólnotowych z uwzględnieniem dorobku interpretacyjnego (w tym wyroki Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości), wraz ze wskazaniem legalnych możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych.

Program wykładu:

Część pierwsza. Optymalizacja sprzedaży i zakupów krajowych:

1. Omówienie zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu (leasingu) samochodów oraz od paliwa (gazu) używanego do napędu tych samochodów – wyrok ETS z dnia 22 grudnia 2008 r. Rozliczenie nieodliczonego podatku naliczonego od samochodów osobowych (wnioski o stwierdzenie nadpłaty) i ujęcie otrzymanych kwot w podatku dochodowym.
2. Jak odliczyć podatek VAT od wydatków nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów – omówienie istotnych konsekwencji wpływających na zmniejszenie obciążeń finansowych.
3. Czynności wykonywane nieodpłatnie:
 - przekazanie towarów na reprezentację i reklamę,
 - wydatki z ZFŚS,
 - darowizny oraz inne nieodpłatne czynności.
4. Nowe zasady refakturowania usług (nie musisz stosować ceny nabycia – masz prawo doliczyć marżę do ceny odprzedaży).
5. Przebudowa pojęcia „towaru używanego” - obrót nieruchomościami zwolniony od opodatkowania VAT – nowe zasady rozliczania podatku naliczonego:
 - nieruchomości przy których podatnikowi przysługiwało odliczenie podatku naliczonego – korekta podatku ze względu na tzw. zmianę przeznaczenia,
 - nieruchomości nabyte (wytworzone) bez odliczenia podatku naliczonego,
 - wybór przez podatnika opcji opodatkowania – omówienie skutków.
6. Jak zminimalizować ryzyko rozliczania faktur korygujących od grudnia 2008 r. – działania niezbędne dla każdego podatnika,
7. Kasy rejestrujące – nowe warunki techniczne umożliwiające optymalizowanie kosztów przechowywania dokumentów kasowych.
8. Odzyskaj swoje należności lub skoryguj podatek należny:
 - pomniejszenie podatku należnego z niezapłaconych faktur – praktyczne działania mające na celu zmniejszenie kwot wierzytelności lub dokonanie korekty podatku,
 - skutki nieterminowych płatności dla dłużników.

Część druga. Optymalizacja sprzedaży i zakupów międzynarodowych.

1. Rozliczanie eksportu towarów (obowiązek podatkowy, wcześniejsze wykazywanie eksportu, czynności nieodpłatne).
2. Towary zaimportowane z krajów trzecich poprzez dopuszczenie ich do obrotu unijnego w innym niż Polska państwie WE – optymalizacja rozliczeń podatku VAT.
3. Brak konieczności wystawiania faktury zaliczkowej w WDT.
4. Zasady stosowania nowego kursu przeliczeniowego dla VAT.
5. Warunki jakie należy spełnić, aby wykazywać podatek VAT z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej.

Uczestnicy Seminarium otrzymają m.in. kompleksową Instrukcję na temat legalnych metod zmniejszenia obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług oraz zwiększenia zwrotu podatku, a także wzór wniosku o zwrot nadpłaty za lata 2004-2008.

Wykład poprowadzi: Paweł Bębenek

Wykładowca i konsultant Instytutu Studiów Podatkowych, doradca podatkowy, Dyrektor Departamentu Podatku Akcyzowego w Instytucie Studiów Podatkowych. Jest autorem i współautorem książek, w tym komentarzy z zakresu

podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług, podatku dochodowego oraz innych podatków i opłat lokalnych. Jest także autorem kilkudziesięciu artykułów o tematyce podatkowej.

Termin i miejsce

23 czerwca 2009 r. w godz. 9.30-14.30, **Katowice**, Dom Lekarza, ul. Grażyńskiego 49a

Specjalna cena promocyjna wynosi tylko 348 zł za uczestnictwo i 49 zł za materiały. Cena za uczestnictwo dla drugiej i kolejnych osób z firmy wynosi tylko 199 zł i 49 za materiały.

Uczestników seminarium zapraszamy na lunch.

Poprawiamy błędy nowelizacji

Nowelizacja ustawy o VAT z 7 listopada 2008 r. jest nieudaną, choć obiektywnie ważną zmianą tego podatku. W ostatniej chwili usunięto z niej wadliwe rozwiązania, co prawda nie wszystkie, które zbędnie komplikowałyby rozliczanie VAT-u. Dotyczy to zwłaszcza nakazu korygowania deklaracji w przypadku późniejszego otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej oraz zmian zasad kursowych uniemożliwiających wystawienie faktury przed powstaniem obowiązku podatkowego. Problemy te zostały poruszone w opinii Instytutu do Senatu RP i zostały uwzględnione w ostatecznej wersji tej ustawy.

Zminimalizuj błędy najczęściej występujące w praktyce rozliczania VAT – wykład dotyczący powtarzających się bieżących problemów w tym podatku

Szanowni Państwo

Korzystając z doświadczenia Instytutu Studiów Podatkowych, jako jednej z największych spółek zajmujących się doradztwem podatkowym, na szkoleniu omówimy problemy, które najczęściej występują w bieżącym rozliczaniu podatku od towarów i usług przez podatników. Zminimalizowanie błędów podatkowych ma znaczenie dla każdego przedsiębiorcy, zwłaszcza w czasach obniżonej prosperity gospodarczej.

Ze względu na to, że rozliczanie i dokumentowanie podatku od towarów i usług w pewnych, stale powtarzających się przypadkach, powoduje ciągle, te same zresztą trudności, celem seminarium będzie omówienie i wyjaśnienie, jak w praktyce powinno się uniknąć błędów z tym związanych.

Na szkoleniu zostaną omówione m.in. następujące zagadnienia:

1. Terminowe i poprawne wystawianie faktur VAT, w tym faktur zaliczkowych, a także **faktur tzw. „końcowych”**, rozliczających sprzedaż.
2. **„Refakturowanie usług”**, rozpoznawanie prawidłowego momentu powstania obowiązku podatkowego przez refakturowującego.
3. Problemy z określaniem **szczególnych momentów powstania obowiązków podatkowych** – m.in. w najmie, transporcie, licencjach i usługach budowlanych, a także terminy wystawiania faktur dokumentujących te usługi.
4. Wystawianie **faktur wewnętrznych** – promocja, reklama i reprezentacja, a także świadczenia na rzecz pracowników.
5. **Korekty faktur** (In plus i In minus) a **duplikaty** – ujęcie w deklaracji przez wystawcę oraz przez podatnika otrzymującego te dokumenty (zmiany w tym zakresie).
6. Zmiana przeznaczenia wykorzystywania towarów i usług, a obowiązek korekty podatku naliczonego – w tym **niedobory w podatku od towarów i usług**.
7. **Nabycie wewnątrzwspólnotowe** – m.in. ujmowanie korekt w deklaracji, rozpoznawanie obowiązku podatkowego przy tzw. przemieszczeniu nietransakcyjnym.
8. Dostawa wewnątrzwspólnotowa i eksport towarów – **wykazywanie w deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D**.
9. Przeliczanie kursów walut, m.in. w związku z wykazywaniem importu usług w prawidłowym momencie.
10. Transakcje międzynarodowe – **udział kilku sprzedawców (pośredników)** a miejsce świadczenia w Polsce; kiedy należy wystawić fakturę z VAT, a kiedy tylko fakturę tzw. handlową.
11. Pozostałe tematy – część konsultacyjna.

Uczestnicy Seminarium otrzymają m.in. kompleksową Instrukcję na temat legalnych metod zmniejszenia obciążeń z tytułu podatku od towarów i usług oraz zwiększenia zwrotu podatku, a także wzór wniosku o zwrot nadpłaty za lata 2004-2008.

Wykładowca i konsultant Instytutu Studiów Podatkowych, doradca podatkowy, Dyrektor Departamentu Podatków Pośrednich w Instytucie Studiów Podatkowych, wykładowca ISP. Ukończyła z wyróżnieniem studia prawnicze na Uniwersytecie Warszawskim. Jest autorem i współautorem licznych książek i publikacji w zakresie prawa podatkowego, w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług. Publikuje na łamach Biuletynu ISP, Gazety Prawnej, „Finansów Komunalnych”. Uczestniczy w sporządzaniu ekspertyz i opinii dotyczących prawa podatkowego dla Seimu RP.

26 czerwca 2009 r. godz. 10.00-15.00, **Poznań**, hotel „Polonez”, Al. Niepodległości 36

Uczestników seminarium zapraszamy na lunch.

Nowelizacja ustawy o VAT z 7 listopada 2008 r. jest nieudaną, choć obiektywnie ważną zmianą tego podatku. W ostatniej chwili usunięto z niej wadliwe rozwiązania, co prawda nie wszystkie, które zbędnie komplikowałyby rozliczanie VAT-u. Dotyczy to zwłaszcza nakazu korygowania deklaracji w przypadku późniejszego otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej oraz zmian zasad kursowych uniemożliwiających wystawienie faktury przed powstaniem obowiązku podatkowego. Problemy te zostały poruszone w opinii Instytutu do Senatu RP i zostały uwzględnione w ostatecznej wersji tej ustawy.

Każdy Słuchacz ma możliwość przesłania do Instytutu (wyłącznie faksem) w ciągu 10 dni od dnia zakończenia seminarium **do dwóch pytań**, na które udzielane są odpowiedzi na łamach najbliższego Biuletynu ISP. Na faksie prosimy podać miejsce i datę seminarium oraz adres, na który będzie wysłany biuletyn wraz z odpowiedziami. Uczestnicy pragnący skorzystać z tej możliwości proszeni są o wypełnienie **odpowiedniej pozycji karty zgłoszenia**. Uprawnienie do skorzystania z tej możliwości przewidziane jest dla Słuchaczy, którzy uwzględnili ten element w zamówieniu. Warunkiem opublikowania odpowiedzi na pytania w Biuletynie jest zapłata kwoty 149 zł oraz zaznaczenie odpowiedniej pozycji na karcie zgłoszenia.

04-367 Warszawa, ul. Kalańska 8, tel. (0-22) 870 34 03, 517 30 90, 517 30 60; fax (0-22) 517 30 97, <http://www.iso-modzelewski.pl>, e-mail: biuro@iso-modzelewski.pl

.....
pełna nazwa instytucji lub imię i nazwisko

.....
data

.....
adres

.....
telefon

.....
numer kodu

.....
miejscowość:

.....
fax

.....
numer NIP (dotyczy podatników VAT)

.....
e-mail

PYTANIA NA SEMINARIUM:

TERMIN SZKOLENIA.....

MIEJSCOWOŚĆ.....

Lp.	Imię i nazwisko (czytelny druk)	stanowisko służbowe	tel./fax

Płatność za szkolenie w formie przelewu powinna być dokonana przed szkoleniem.
Nieobecność zgłoszonego uczestnika nie zwalnia od zapłaty pełnej wysokości należności. W przypadku wycofania zgłoszenia na 10 dni przed terminem szkolenia należność nie podlega zwrotowi.
Wyrażam zgodę na przetwarzanie moich danych osobowych zawartych na karcie zgłoszenia dla potrzeb niezbędnych do działalności akwizycyjnej, zgodnie z ustawą o ochronie danych osobowych z dnia 29.08.1997 r.

Należność za uczestnictwo wraz z materiałami: zł (1 osoba) x osób = zł.

☐ Należność za odpowiedzi 149 zł

Ogółem należność w wysokości zł wpłacona
gotówką / przelewem do dnia rozpoczęcia szkolenia* na konto:

Bank PEKAO S.A. X O/Warszawa 65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

* niepotrzebne skreślić

Podpis i pieczęć osoby odpowiedzialnej za zgłoszenie

krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwa-
dzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzo-
we.

4. Zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać najpóźniej w terminie 30 dni, licząc od dnia zakończenia ostatniego roku podatkowego.
5. Osoby prawne i jednostki organizacyjne, które nie były dotychczas podatnikami w rozumieniu ustawy, dokonują zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności.
6. Jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.
7. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do podatkowych grup kapitałowych. Dla poszczególnych spółek tworzących grupę:
 - 1) dzień poprzedzający początek roku podatkowego przyjętego przez grupę jest dniem kończącym rok podatkowy tych spółek,
 - 2) dzień następujący po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy lub w którym grupa utraciła status podatkowej grupy kapitałowej, jest dniem rozpoczynającym rok podatkowy tych spółek.

Art. 9

1. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.
- 1a.^{<51>} Podatnicy będący armatorami w rozumieniu ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym prowadzący działalność opodatkowaną podatkiem tonazowym oraz inną działalność opodatkowaną podatkiem dochodowym, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić przychody i związane z nimi koszty na poszczególne rodzaje działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem tonazowym i podatkiem dochodowym.
2. Jeżeli ustalenie dochodu (straty) w sposób określony w ust. 1 nie jest możliwe, dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania.
- 2a. W przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, obowiązanych do prowadzenia ewidencji rachunkowej wymienionej w ust. 1, gdy określenie dochodu na ich podstawie nie jest możliwe, dochód określa

się w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźnika dochodu w stosunku do przychodu w wysokości:

- 1) 5% – z działalności w zakresie handlu hurtowego lub detalicznego,
 - 2) 10% – z działalności budowlanej lub montażowej albo w zakresie usług transportowych,
 - 3) 60% – z działalności w zakresie pośrednictwa, jeżeli wynagrodzenie jest określone w formie prowizji,
 - 4) 80% – z działalności w zakresie usług adwokackich lub rzeczoznawstwa,
 - 5) 20% – z pozostałych źródeł przychodów.
- 2b.^{<24>} Przez działalność w zakresie handlu hurtowego lub detalicznego, o której mowa w ust. 2a pkt 1, wykonywaną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, rozumie się odpłatne zbycie towarów polskim odbiorcom bez względu na miejsce zawarcia umowy.
- 2c. Przepisów ust. 2a i 2b nie stosuje się, jeżeli umowa w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, zawarta z krajem, na terytorium którego podatnik ma siedzibę lub miejsce zamieszkania, stanowi inaczej.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może wprowadzić obowiązek dokonywania spisu z natury niektórych towarów w przypadku zmiany ich ceny.

Art. 9a^{<1>}

1. Podatnicy dokonujący transakcji z podmiotami powiązanymi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej (takich) transakcji, obejmującej:
 - 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
 - 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
 - 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
 - 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
 - 5) wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki,
 - 6) określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązanych do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem

świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

2. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, obejmuje transakcję lub transakcje między podmiotami powiązanymi, w których łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość:
 - 1)^{<14a>} 100 000 EURO – jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego, określonego zgodnie z art. 16 ust. 7, albo
 - 2) 30 000 EURO – w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych, albo
 - 3) 50 000 EURO – w pozostałych przypadkach.
3. Obowiązek sporządzenia dokumentacji, o którym mowa w ust. 1, obejmuje również transakcję, w związku z którą zapłata należności wynikająca z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 EURO.
4. Na żądanie organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej podatnicy są obowiązani do przedłożenia dokumentacji, o której mowa w ust. 1-3, w terminie 7 dni od dnia doręczenia żądania tej dokumentacji przez te organy.
5. Wyrażone w EURO wielkości, o których mowa w ust. 2 i 3, przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłaszającym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym została zawarta transakcja objęta obowiązkiem, o którym mowa w ust. 1.
- 5a.^{<52b>} Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.
6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Sporządzając wykaz krajów i terytoriów, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględnia w szczególności treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Art. 9b^{<52b>}

1. Podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie:
 - 1) art. 15a, albo

- 2) przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 3, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez podmioty uprawnione do ich badania.
2. Podatnicy, którzy wybrali metodę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych i wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Wycena ta dla celów podatkowych powinna być dokonywana na ostatni dzień każdego miesiąca i na ostatni dzień roku podatkowego lub na ostatni dzień kwartału i na ostatni dzień roku podatkowego, z tym że wybrany termin wyceny musi być stosowany przez pełny rok podatkowy i nie może być zmieniany.
3. W przypadku wyboru metody, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy mają obowiązek stosować tę metodę przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta ta metoda, z tym że podatnicy mają obowiązek w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających działalność – w terminie 30 dni od dnia jej rozpoczęcia, zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody.
4. W przypadku rezygnacji ze stosowania metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy są obowiązani zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zamierzają zrezygnować ze stosowania tej metody. Rezygnacja może nastąpić po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3.
5. W przypadku wyboru metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym została wybrana ta metoda, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie przepisów o rachunkowości na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego. Od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym wybrali tę metodę, stosują zasady, o których mowa w ust. 2.
6. W przypadku rezygnacji z metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy:
 - 1) zaliczają na ostatni dzień roku podatkowego, w którym stosowali tę metodę, odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie przepisów o rachunkowości,

- 2) od pierwszego dnia roku podatkowego, następującego po roku, w którym stosowali tę metodę, stosując zasady, o których mowa w art. 15a, ustalając różnice kursowe od dnia, o którym mowa w pkt 1.

Art. 10

- 1.^{<14a>} Dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4a i 4b, jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału (akcji), w tym także:
 - 1) dochód z umorzenia udziałów (akcji),
 - 2) dochód uzyskany z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki, w celu umorzenia tych udziałów (akcji),
 - 3) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej,
 - 4) dochód przeznaczony na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach – dochód przeznaczony na podwyższenie funduszu udziałowego oraz dochód stanowiący równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) osoby prawnej,
 - 5) w przypadku połączenia lub podziału spółek – dopłaty w gotówce otrzymane przez udziałowców (akcjonariuszy) spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
 - 6)^{<52b>} w przypadku podziału spółek, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa – ustalona na dzień podziału nadwyżka nominalnej wartości udziałów (akcji) przydzielonych w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej nad kosztami nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8; jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, kosztem uzyskania przychodów jest wartość lub kwota wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) na objęcie lub nabycie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalona w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego udziałowca wartość nominalna unicestwianych udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem,
 - 7)^{<52b>} zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,
 - 8)^{<58a>} wartość niepodzielonych zysków w spółkach kapitałowych w przypadku przekształcenia tych spółek w spółki osobowe; przychód określa się na dzień przekształcenia.
- 1a. Jeżeli osoba prawna uzyskuje przychody z działalności rolniczej oraz z innych źródeł przychodów, łączną kwotę dochodu, o którym mowa w ust. 1, zmniejsza się o dochód z działalności rolniczej, uzyskany za ten

sam okres sprawozdawczy, z wyjątkiem dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Gdy ustalenie dochodu zmniejszającego jego łączną kwotę nie jest możliwe, dochód ten ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, w ogólnej kwocie przychodów.

- 1b.^{<14a>} Przepisów ust. 1 pkt 1 i 2 nie stosuje się w przypadku umorzenia udziałów (akcji) objętych za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.
- 2.^{<14a>} Przy połączeniu lub podziale spółek kapitałowych:
 - 1) dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej nie stanowi dochodu, o którym mowa w ust. 1, nadwyżka wartości otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną majątku spółki przejmowanej lub dzielonej ponad nominalną wartość udziałów (akcji) przyznanych udziałowcom (akcjonariuszom) spółki przejmowanej lub dzielonej,
 - 2)^{<52b>} dla spółki przejmującej, która posiada w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości mniejszej niż 10%, dochód stanowi nadwyżka wartości przejętego majątku odpowiadająca procentowemu udziałowi w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 15 ust. 1k lub art. 16 ust. 1 pkt 8; dochód ten określa się na dzień wykreślenia spółki przejmowanej lub dzielonej z rejestru albo na dzień wydzielenia.
- 3.^{<14a>} (skreślony)
- 4.^{<14a>} Przepisów ust. 2 pkt 1 oraz art. 12 ust. 4 pkt 12 nie stosuje się w przypadkach, gdy połączenie lub podział spółek nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
- 5.^{<24>} Przepis ust. 2 ma zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami:
 - 1) o których mowa w art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo
 - 2)^{<52b>} o których mowa w art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, albo
 - 3)^{<52b>} o których mowa w art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

- 6.^{<37b>} Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 11

1. Jeżeli:

- 1) podatnik podatku dochodowego mający siedzibę (zarząd) lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwany dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
 - 2) osoba fizyczna lub prawna mająca miejsce zamieszkania albo siedzibę (zarząd) za granicą, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
 - 3) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów
 - i jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.
2. Dochody, o których mowa w ust. 1, określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:
- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej,
 - 2) ceny odprzedaży,
 - 3) rozsądnej marży („koszt plus”).
3. Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie metod wymienionych w ust. 2, stosuje się metody zysku transakcyjnego.
- 3a.^{<41b>} W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną.
- 4.^{<41b>} Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:
- 1) podmiot krajowy bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
 - 2) te same osoby prawne lub fizyczne równocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotami

krajowymi lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale tych podmiotów.

- 4a.^{<52b>} W przypadku gdy podmiot krajowy dokonuje transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu, o którym mowa w art. 9a ust. 6, a warunki ustalone w takiej transakcji odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podmiot krajowy nie wykazuje dochodów lub wykazuje dochody w zaniżonej wysokości – dochody podmiotu krajowego określa się w drodze oszacowania stosując metody wskazane w ust. 2 i 3 lub stosuje się odpowiednio art. 14.
- 5.^{<24>} Przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.
- 5a.^{<24>} Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 5%.
- 5b.^{<24>} Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.
6. Przez pojęcie powiązań rodzinnych, o których mowa w ust. 5, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.
- 7.^{<24>} (uchylony)
- 7a.^{<24>} (uchylony)
8. Przepisy ust. 4 nie mają zastosowania w przypadku świadczeń między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.
- 8a.^{<52b>} Przepisy ust. 1-3 stosuje się odpowiednio przy określaniu części dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, podlegający przypisaniu temu zakładowi.
- 8b.^{<58a>} Jeżeli dochody podatnika będącego podmiotem krajowym zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody powiązanego z podatnikiem podmiotu zagranicznego i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu zagranicznego, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dokonuje się korekty dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, któ-

rych stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.

- 8c.^{<58a>} Korekta dochodów, o której mowa w ust. 8b, służy określeniu dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jakie byłyby przez ten podmiot uzyskane, gdyby warunki handlowe lub finansowe ustalone z podmiotem zagranicznym, o którym mowa w ust. 8b, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niezależnymi.
- 8d.^{<58a>} Przepisy ust. 8b i 8c stosuje się odpowiednio do podmiotu zagranicznego posiadającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w zakresie dochodów uzyskanych za pośrednictwem tego zakładu i uwzględnionych w jego dochodach.
- 9.^{<58a>} Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób i tryb określania dochodów w drodze oszacowania oraz sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, uwzględniając w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, a także postanowienia Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych oraz Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. UE C 176 z 28.07.2006, str. 8-12).

Rozdział 2

Przychody

Art. 12

- 1.^{<58a>} Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
- 1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe,
 - 2)^{<37b>} wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez zakłady budżetowe, gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie,
 - 3)^{<1>} wartość, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 8, umorzonych lub przedawnionych:
 - a) zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy,
 - b) środków na rachunkach bankowych – w bankach,

- 4)^{<15b>} wartość zwróconych wierzytelności, które uprzednio, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 25 lub 43, zostały odpisane jako nieściągalne lub umorzone i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- 4a)^{<1>} dla uczestników funduszy inwestycyjnych – otrzymane dochody funduszu, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
- 4b)^{<1>} dla zarządców przedsiębiorstw państwowych – wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy o zarządzanie, w tym prawo do udziału w zysku przedsiębiorstwa,
- 4c)^{<8a>} wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy, o której mowa w art. 17f, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 17h,
- 4d)^{<14a>} wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- 4e)^{<14a>} równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów,
- 4f)^{<28>} w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług lub zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z odrębnymi przepisami – naliczony podatek od towarów i usług lub zwrócony podatek akcyzowy, w tej części, w której podatek uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów,
- 4g)^{<37b>} 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,
- 5) u ubezpieczycieli – kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, utworzonych zgodnie z odrębnymi przepisami,
- 5a)^{<24>} równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- 6)^{<15b>} w bankach – kwota stanowiąca równowartość:
- a) rezerwy na ryzyko ogólne, utworzonej zgodnie z ustawą z dnia 29

sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665, Nr 126, poz. 1070, Nr 141, poz. 1178, Nr 144, poz. 1208 i Nr 153, poz. 1271), rozwiązanej lub wykorzystanej w inny sposób,

- b) rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 15 lit. b),
- 7)^{<1, 14a>} nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio,
- 8)^{<14a>} wynagrodzenie podatnika otrzymane w wyniku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części,
- 9)^{<52b>} w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa – wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia; przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio,
- 10)^{<58a>} przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, w przypadku gdy:
- a) pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości wyższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwróconego kapitału a kwotą udzielonej pożyczki (kredytu),
 - b) pożyczkobiorca (kredytobiorca) zwraca tytułem spłaty pożyczki (kredytu) środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału.
- 1a. W razie zwrotu części wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 4, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału zwróconej części wierzytelności w jej ogólnej kwocie.
- 1b.^{<14a>} Przychód określony w ust. 1 pkt 7 powstaje w dniu:
- 1) zarejestrowania spółki kapitałowej albo
 - 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, albo
 - 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

2.^{<52b>} Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

2a.^{<52b>} (uchylony)

3.^{<52b>} Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

3a.^{<52b>} Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3e, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

3b.^{<24>} (uchylony)

3c.^{<52b>} Jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

3d.^{<52b>} Przepis ust. 3c stosuje się odpowiednio do dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.

3e.^{<52b>} W przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c i 3d, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

4. Do przychodów nie zalicza się:

- 1) pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów),
- 2) kwot naliczonych, lecz nie otrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów),
- 3)^{<24>} zwróconych udziałów lub wkładów w spółdzielni, umorzenia udziałów lub akcji w spółce, w tym kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji) oraz wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej – w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia, a także zwróconych udziałowcom (akcjonariuszom) dopłat wniesionych do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami – w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia,
- 4)^{<37b>} przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela,

- 4a) przychodów otrzymywanych przez towarzystwo funduszy inwestycyjnych z tytułu zapisów na jednostki uczestnictwa lub certyfikaty inwestycyjne,
- 5) przychodów, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, zwiększają ten fundusz,
- 6) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 6a) zwróconych innych wydatków nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 6b) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, nie zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
- 7) odsetek otrzymanych w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów,
- 8)^{<15b>} kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z:
- a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
 - b)^{<24>} postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
 - c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 9) należnego podatku od towarów i usług,
- 10)^{<28>} zwróconej, na podstawie odrębnych przepisów, różnicy podatku od towarów i usług,
- 10a)^{<37D>} zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- 11)^{<1, 14a>} dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach – wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy,
- 12)^{<14a>} w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6, przychodu udziałowca (akcjonariusza) spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość nominalną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo związaną,
- 13)^{<1>} przychodów z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy,
- 14)^{<37b>} wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów,
- 15)^{<15b>} w bankach:
- a) nominalnej wartości akcji (udziałów) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji realizowanym na podstawie odrębnych ustaw, objętych za wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) udzielonych tym przedsiębiorcom, na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów; w przypadku odpłatnego zbycia tych akcji (udziałów) nie ustala się kosztów uzyskania przychodów,
 - b) rezerw zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, rozwiązanych lub zmniejszonych w wyniku zamiany wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) na akcje (udziały) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
 - c)^{<34>} przychodów ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości niespłaconej części udzielonych kredytów (pożyczek),
- 16)^{<21>} wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- 17)^{<27>} kwot odpowiadających wartości nieruchomości pozostawionych poza obecnymi granicami państwa polskiego w części zaliczonej na podstawie odrębnych przepisów na poczet ceny sprzedaży albo opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości Skarbu Państwa,
- 18)^{<60>} wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 11 ust. 2 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przez partnera prywatnego lub spółkę,
- o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym,
- 19)^{<60>} nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16a-16c, wniesiony przez podmiot publiczny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 tej ustawy,
- 20)^{<47>} przychodów z tytułu umorzenia jednostek uczestnictwa subfunduszu funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, w przypadku zamiany jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego, dokonanej zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546 oraz z 2005 r. Nr 183, poz. 1537).
- 4a.^{<8a>} (skreślony)
- 4b.^{<14a>} W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wydierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do przychodów wynajmującego lub wydierżawiającego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności. Opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wydierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty.
- 4c.^{<24>} W przypadku odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych, na zasadach określonych w odrębnych przepisach (sprzedaż krótka), przychód ustala się na dzień zwrotu pożyczonych papierów wartościowych lub na dzień, w którym miał nastąpić zwrot tych papierów wartościowych zgodnie z zawartą umową pożyczki.
- 4d.^{<52b>} W przypadku podatników dokonujących zbycia udziałów (akcji) jednej spółki kapitałowej innej spółce kapitałowej, jeżeli spółka nabywająca oraz spółka zbywająca (obejmująca), podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania oraz w zamian za zbywane udziały (akcje) spółka zbywająca otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej albo otrzyma udziały (akcje) spółki nabywającej wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej otrzymanych udziałów (akcji) lub – w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), a także jeżeli w wyniku nabycia udziałów (akcji):
- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, albo

- 2) spółka posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są zbywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
- do przychodów nie zalicza się wartości otrzymanych udziałów (akcji) w spółce zbywającej i w spółce nabywającej.
- 4e.^{<34>} Zasady wymienione w ust. 4 pkt 15 lit. c nie mają zastosowania do przychodów ze zbycia wierzytelności w części dotyczącej odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych od kredytów (pożyczek).
- 5.^{<37b>} Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.
- 5a.^{<37b>} Wartością rzeczy lub praw częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w ust. 5, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.
6. Wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się:
- 1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców,
 - 2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu,
 - 3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu – w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu,
 - 4)^{<1>} w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.
- 6a.^{<37b>} Wartością świadczeń częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 6, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przepis art. 14 ust. 3 stosuje się odpowiednio.
- 7.^{<8a>} (skreślony)
- 8.^{<8a>} (skreślony)
- 9.^{<34>} Przepisu ust. 4 pkt 15 lit. c nie stosuje się do otrzymanych kwot spłat kredytów (pożyczek), nieprzekazanych funduszowi zabezpieczającemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz zabezpieczający – po upływie 5 dni roboczych od dnia wymagalności ich przekazania.
- 10.^{<37b>} Przepis ust. 1 pkt 4g stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

- 11.^{<37b>} Przepisy ust. 4d stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 13^{<58a>}

(uchylony)

Art. 14

- 1.^{<1>} Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.
- 2.^{<1>} Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.
3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego lub biegłych ponosi zbywający.
4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.
- 5.^{<1>} (skreślony)

Rozdział 3

Koszty uzyskania przychodów

Art. 15

- 1.^{<52b>} Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Koszty poniesione w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.
- 1a.^{<52b>} (uchylony)
- 1b. U ubezpieczycieli kosztem uzyskania przychodów za rok podatkowy są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:
 - 1)^{<52b>} rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe utworzone zgodnie z odrębnymi przepisami – do wysokości stanowiącej przyrost tych rezerw na koniec roku podatkowego w stosunku do ich stanu na początek roku; przy ustalaniu zaliczek, o których mowa w art. 25, kosztem uzy-

skania przychodu jest przyrost stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych na koniec okresu, za który wpłacana jest zaliczka, w stosunku do stanu tych rezerw na początek roku podatkowego,

- 2) odpisy na fundusz przewencyjny w wysokości określonej w odrębnych przepisach, jeżeli równowartość odpisów zwiększy środki funduszu,
- 3) wpłaty z tytułu, określonego w przepisach o działalności ubezpieczeniowej, nadzoru nad działalnością zakładów ubezpieczeń.

3)^{<61>} (uchylony)

1c.^{<6>} (skreślony)

- 1d. Kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez pracodawcę na zapewnienie prawidłowej realizacji pracowniczego programu emerytalnego w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych.
- 1e. W powszechnych towarzystwach emerytalnych kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:
 - 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności otwartego funduszu emerytalnego,
 - 2) kwoty przekazane na rachunek rezerwowy otwartego funduszu emerytalnego,
 - 3) wydatki poniesione na pokrycie niedoboru w otwartym funduszu emerytalnym, jeżeli środki zgromadzone na rachunku rezerwowym tego funduszu są niewystarczające na pokrycie tego niedoboru,
 - 4) wpłaty dokonane na Fundusz Gwarancyjny, o których mowa w ustawie z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. Nr 139, poz. 934, z 1998 r. Nr 98, poz. 610, Nr 106, poz. 668 i Nr 162, poz. 1118 oraz z 1999 r. Nr 110, poz. 1259) – do wysokości określonej w odrębnych przepisach,
 - 5)^{<11, 50>} opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w pkt 4.
- 1f. W pracowniczych towarzystwach emerytalnych kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:
 - 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności pracowniczego funduszu emerytalnego,
 - 2)^{<11, 50>} opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w ust. 1e pkt 4.
- 1g. U pracodawców będących akcjonariuszami pracowniczego towarzystwa emerytalnego kosztem uzyskania przychodów w roku podatkowym są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:
 - 1) wydatki poniesione na pokrycie kosztów działalności pracowniczego towarzystwa emerytalnego,
 - 2)^{<11, 50>} opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których

mowa w ustawie wymienionej w ust. 1e pkt 4.

1h.^{<34>} W bankach kosztem uzyskania przychodów są także:

- 1) rezerwa na ryzyko ogólne tworzona w roku podatkowym zgodnie z art. 130 ustawy, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 6,
- 2) strata ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek), stanowiąca różnicę pomiędzy kwotą uzyskaną ze zbycia a wartością wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości uprzednio utworzonej na tę część wierzytelności rezerwy zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z niniejszą ustawą,
- 3) przekazane funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
 - a) pożyczki z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - b) kwoty główne z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - c) kwoty uzyskane z tytułu realizacji zabezpieczeń sekurytyzowanych wierzytelności
 – objęte umową o subpartycypację.

1i.^{<37b>} W przypadku odpłatnego zbycia nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych rzeczy lub praw, a także innych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie nabytych świadczeń, w związku z którymi, stosownie do art. 12 ust. 5-6a, określony został przychód, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia, z uwzględnieniem aktualizacji zgodnie z odrębnymi przepisami, jest:

- 1) wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5 i 6 albo
 - 2) wartość przychodu, określonego w art. 12 ust. 5a i 6a, powiększona o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych rzeczy lub praw albo innych świadczeń
- pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

1j.^{<1>} W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część – na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów – ustala się koszt uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7, w wysokości:

- 1) wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne,
- 2) wartości:

- a) nominalnej wnoszonych w formie wkładu niepieniężnego udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni, w przypadku gdy zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
 - b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
 - c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części
 - jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni,
- 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie innych niż wymienione w pkt 1 i 2 składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu są te inne składniki.

1k.^{<1>} W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji), wkładów, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:

- 1) nominalnej wartości objętych udziałów (akcji), wkładów z dnia ich objęcia – jeżeli te udziały (akcje), wkłady zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,
- 1a)^{<60>} wartości początkowej składnika majątkowego, o którym mowa w art. 2 pkt 3 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, będącego przedmiotem wkładu własnego, o którym mowa w art. 2 pkt 5 tej ustawy, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, a w przypadku wniesienia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów wartości równej wydatkom poniesionym na ich nabycie;
- 2) wartości przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ksiąg przedsiębiorstwa, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji), wkładów, nie wyższej jednak niż ich wartość nominalna z dnia objęcia.

1l.^{<24>} W przypadku umorzenia udziałów (akcji) objętych w zamian za wkład niepieniężny albo ich zbycia na rzecz spółki w celu ich umorzenia, do ustalenia kosztu, o którym

mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3, przepisy ust. 1k stosuje się odpowiednio.

1ł.^{<14a>} Kosztami uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 9, są wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, poniesione na nabycie składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiazane.

1m.^{<14a>} W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiazanej jest ich wartość nominalna ustalona na dzień zarejestrowania podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej albo na dzień zarejestrowania spółek nowo zawiazanych.

1n.^{<24>} W przypadku odpłatnego zbycia pożyczonych papierów wartościowych, o którym mowa w art. 12 ust. 4c, kosztem uzyskania przychodu są wydatki poniesione na odkupienie papierów wartościowych w celu ich zwrotu.

1o.^{<24>} Jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów (akcji), to wydatki te powiększają koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 1j.

1p.^{<37a>} Przepisów ust. 1h pkt 2 i 3 nie stosuje się do otrzymanych kwot spłat kredytów (pożyczek), nieprzekazanych funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny – po upływie 5 dni roboczych od dnia wymagalności ich przekazania.

1q.^{<37a>} U przedsiębiorców telekomunikacyjnych kosztem uzyskania przychodów są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:

- 1) kwota dopłaty, o której mowa w art. 95 ust. 1 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. Nr 171, poz. 1800),
- 2) kwota rocznej opłaty telekomunikacyjnej, o której mowa w art. 183 ustawy wymienionej w pkt 1.

1r.^{<60>} Dla partnera prywatnego lub spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, określonych w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, w przypadku nieodpłatnego przeniesienia na rzecz podmiotu publicznego lub innego podmiotu, o którym mowa w art. 11 ust. 2 tej ustawy, własności środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych w terminie określonym w tej umowie, kosztem uzyskania przychodu jest wartość początkowa tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

2. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie

jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

2a.^{<14a>} Zasadę, o której mowa w ust. 2, stosuje się również w przypadku, gdy podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których część dochodów nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo jest zwolniona z tego opodatkowania; w takim przypadku przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

3. W celu ustalenia wartości zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego lub w działach specjalnych produkcji rolnej surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej oraz własnej gospodarki leśnej stosuje się odpowiednio przepis art. 12 ust. 5.

4.^{<52b>} Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

4a.^{<63>} Koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo poczynszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.

4b.^{<52b>} Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

- 1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo
 - 2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego
- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

4c.^{<52b>} Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 4b pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po

roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

4d.^{<52b>} Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

4e.^{<58a, 63>} Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

4f.^{<58a>} Koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

4g.^{<58a>} Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.

4h.^{<58a>} Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74, z późn. zm.), w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone:

- 1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów,
- 2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom do składek tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia,

tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 16a ust. 1 i 2 pkt 1-3, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 16d ust. 1, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 16g ust. 13, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 16j ust. 1 pkt 1 lit. a) i b), jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

5a. (skreślony)

5b. Wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.

6. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16.

7.^{<14a>} W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wydzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do kosztów uzyskania przychodów wynajmującego lub wydzierżawiającego zalicza się zapłacone osobie trzeciej dyskonto lub wynagrodzenie.

8.^{<37b>} Przepisy ust. 1k, 1l, 1m oraz 1o stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 15a^{<52b>}

1. Różnice kursowe zwiększają odpowiednio przychody jako dodatnie różnice kursowe albo koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe w kwocie wynikającej z różnicy między wartościami określonymi w ust. 2 i 3.

2. Dodatnie różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

- 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
- 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
- 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych,

- według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5,
- 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni,
 - 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.
3. Ujemne różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:
 - 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
 - 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia,
 - 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wpływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5,
 - 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni,
 - 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.
 4. Jeżeli przy obliczaniu wartości różnic kursowych, o których mowa w ust. 2 i 3, nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, przyjmuje się kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.
 5. Jeżeli faktycznie zastosowany kurs waluty, o którym mowa w ust. 2 i 3, jest wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień faktycznie zastosowanego kursu waluty, organ podatkowy może wezwać strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających zastosowanie kursu waluty. W razie niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają zastosowanie faktycznego kursu waluty, organ podatkowy określi ten kurs opierając się na kursach walut ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski.
 6. Przez średni kurs ogłaszany przez Narodowy Bank Polski, o którym mowa w ust. 2 i 3, rozumie się kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu.
 7. Za koszt poniesiony, o którym mowa w ust. 2 i 3, uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty, o którym mowa w ust. 2 i 3 – dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.
 8. Podatnicy wyznaczają kolejność wyceny środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej, o której mowa w ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3, według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości, której nie mogą zmieniać w trakcie roku podatkowego.
 9. Przepisy ust. 2 pkt 4 i 5 oraz ust. 3 pkt 4 i 5 stosuje się odpowiednio do kapitałowych rat kredytów (pożyczek).

Art. 16

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
 - 1) wydatków na:
 - a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,
 - b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,
 - c) ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych
 - wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem pkt 8a, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia,
- 2)^{<8a>} (skreślony)
- 3)^{<8a>} (skreślony)
- 4)^{<1, 8b>} odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20000

EURO przeliczonej na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania,

- 5)^{<1>} strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1,
- 6)^{<1>} strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,
- 7) (skreślony)
- 8)^{<47>} wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów albo akcji w spółce oraz innych papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych wkładów, udziałów, akcji oraz innych papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych albo umorzenia jednostek uczestnictwa, tytułów uczestnictwa oraz certyfikatów inwestycyjnych w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e,
- 8a)^{<1>} (skreślony)
- 8b)^{<1, 14a>} wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych – do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia – o ile wydatki te, stosownie do art. 16g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 8c)^{<14a>} wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 10 ust. 1 pkt 6; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej, w wysokości:
 - a) ustalonej na podstawie art. 15 ust. 1k – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,
 - b) ustalonej zgodnie z pkt 8 – jeżeli udziały (akcje) w spółce przejmowanej lub dzielonej zostały nabyte albo objęte za wkład pieniężny,
 - c) wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w spółce dzielonej, ustalonych zgodnie z lit. a) lub lit. b), w takiej proporcji, w jakiej pozostaje u tego udziałowca (akcjonariusza)

sza) wartość nominalna unicestwiających udziałów (akcji) w spółce dzielonej do wartości nominalnej udziałów (akcji) przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie,

8d)^{<30a>} wydatków na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych innej spółce w sposób, o którym mowa w art. 12 ust. 4d; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia otrzymanych za nie udziałów (akcji), ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k,

9) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:

- a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
- b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu,

c)^{<20, 36>} (uchylony)

10) wydatków:

a)^{<58a>} na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów), z tym że kosztem uzyskania przychodów są wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w przypadku, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, jeżeli:

- pożyczkobiorca (kredytobiorca) w związku ze spłatą pożyczki (kredytu) zwraca kwotę kapitału większą niż kwota otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwrotu kapitału a kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu),
- pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą udzielonej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału,

b) na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,

c) na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów,

d) (skreślony)

e)^{<34>} z tytułu przekazania przez bank fundusze sekurytyzacyjnemu

albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny, środków pochodzących ze spłat kredytów (pożyczek), objętych sekurytyzacją wierzytelności,

11) naliczonych, lecz nie zapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów),

12) odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji,

13) odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów,

13a) odsetek od dopłat wnoszonych do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, a także odsetek od dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych,

14)^{<58a>} darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem dokonywanych między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową, a także wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873, z późn. zm.), z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje,

15) podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach,

16) jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy,

17) kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań,

18) grzywien i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywien i kar,

19) kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu:

- a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,
- b) niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy,

19a)^{<14a>} dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania

w niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej (Dz.U. Nr 63, poz. 639 i z 2002 r. Nr 113, poz. 984), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy,

19b)^{<38>} dodatkowej opłaty za brak sieci zbierania pojazdów, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. Nr 25, poz. 202), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 12 ust. 2 i art. 14 tej ustawy,

19c)^{<46>} dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 69 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o zużyciu sprężenia elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. Nr 180, poz. 1495), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 9 ust. 1 i 3 oraz art. 64 ust. 2 tej ustawy,

20) wierzytelności odpisanych jako przedawnione,

21) odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej,

22) kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad albo zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług,

23) wydatków na wykup obligacji, pomniejszonych o kwotę dyskonta,

24)^{<58a>} (uchylony)

25) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem:

- a) wierzytelności, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarchiwizowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2,

b)^{<1>} udzielonych przez jednostki organizacyjne uprawnione, na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, do udzielania kredytów (pożyczek) – wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek), pomniejszonych o kwotę nie spłaconych odsetek i równowartość rezerw na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,

c) strat poniesionych przez bank z tytułu udzielonych po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji albo poręczeń spłaty kredytów i pożyczek, obliczonych zgodnie z pkt 25 lit. b),

26)^{<15b>} rezerw tworzonych na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z wyjątkiem tych rezerw utworzonych na pokrycie:

- a) w jednostkach organizacyjnych, o których mowa w pkt 25 lit. b):
- wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek),
 - kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii straconych, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- b) wymagalnych, a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek,
- c) zakwalifikowanych do kategorii straconych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- d) 25% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 25% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r.,
- e) 50% kwoty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych oraz 50% zakwalifikowanych do kategorii wątpliwych należności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek – udzielonych przez bank przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 26a)^{<14a>} odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 12 ust. 3 do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie ust. 2a pkt 1,
- 27)^{<14a>} rezerw innych niż wymienione w pkt 26, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z innych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości, inne niż określone w niniejszej ustawie jako taki koszt,
- 28)^{<52b>} kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych,
- 29) odpisów na fundusz rekultywacji w wysokości przekraczającej kwotę określoną przez podatnika na dany rok w planie rekultywacji terenów poeksploatacyjnych, skorygowaną o kwotę pozostałości środków tego funduszu według stanu na początek roku podatkowego,
- 30) wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby podatnika:
- a)^{<14a>} w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowej) – w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- b) w jazdach lokalnych – w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- określonych w odrębnych przepisach, wydanych przez właściwego ministra,
- 31)^{<9, 14a>} (skreślony)
- 32) kwot dodatkowych, które zgodnie z przepisami o cenach podlegają wpłaceniu do budżetu państwa,
- 33)^{<14a>} kwot dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami,
- 34) (skreślony)
- 35) (skreślony)
- 36) wpłat, o których mowa w art. 21 ust. 1 i w art. 23 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. Nr 123, poz. 776 i Nr 160, poz. 1082, z 1998 r. Nr 99, poz. 628, Nr 106, poz. 668, Nr 137, poz. 887, Nr 156, poz. 1019 i Nr 162, poz. 1118 i 1126, z 1999 r. Nr 49, poz. 486, Nr 90, poz. 1001, Nr 95, poz. 1101 i Nr 111, poz. 1280 oraz z 2000 r. Nr 48, poz. 550),
- 37) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
- a) składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej, z tym że górną granicę składki określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Spółdzielczej,
- b) (skreślony),
- c)^{<14a>} składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw – do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne,
- 38) wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz udziałowców (akcjonariuszy) lub członków spółdzielni nie będących pracownikami w rozumieniu odrębnych przepisów, z tym że wydatki ponoszone na rzecz członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną są kosztem uzyskania przychodów w części dotyczącej działalności objętej obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego,
- 38a) wydatków na rzecz osób wchodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji,
- 39)^{<1>} strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, chyba że wierzytelność ta uprzednio, na podstawie art. 12 ust. 3, została zarachowana jako przychód należny,
- 40) składek na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy i na inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw – od nagród i premii, wypłacanych w gotówce lub w papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym,
- 41)^{<58a>} (uchylony)
- 42) (skreślony)
- 43)^{<15b>} umorzonych kredytów (pożyczek) bankowych, jeżeli ich umorzenie nie jest związane z:
- a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
- b)^{<24>} postępowaniem upadłościowym z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego, lub
- c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
- 44) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem tych, które uprzednio na podstawie art. 12 ust. 3 zostały zarachowane jako przychody należne,
- 45) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych,
- 46)^{<37b>} podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:
- a) podatek naliczony:
- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,
 - w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka

- trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
- b) podatek należny w przypadku:
- importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
 - przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
- c) kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 16a-16m, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z art. 91 ustawy o podatku od towarów i usług,
- 47)^{<59>} strat powstałych w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków,
- 48)^{<37b>} odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
- 49)^{<1, 8b>} składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej pozostaje równowartość 20 000 EURO, przeliczona na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia,
- 50) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym,
- 51)^{<24>} wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu,
- 52) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, nie zaliczanych do środków trwałych – w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów działalności prowadzonej przez podatnika, lecz służą osobistym celom pracowników i innych osób albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą podatnika,
- 53) dopłat, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 11, oraz ich zwrotu,
- 54) opłat sankcyjnych, które zgodnie z odrębnymi przepisami podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- 54a) dodatkowej opłaty wymierzonej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych,
- 55) kosztów utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- 56) strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy,
- 57)^{<58a>} niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz w art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g,
- 57a)^{<58a>} nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek, z zastrzeżeniem pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek,
- 58)^{<52b>} wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47 i 48 lub ze środków, o których mowa w art. 33 ust. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. Nr 96, poz. 873, z późn. zm.),

- 59)^{<24>} składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka grup 1, 3 i 5 działu I oraz grup 1 i 2 działu II wymienionych w załączniku do ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. Nr 124, poz. 1151) jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
- a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie,
- 60)^{<14a>} odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych spółce przez jej udziałowca (akcjonariusza) posiadającego nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki albo udziałowców (akcjonariuszy) posiadających łącznie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) tej spółki, jeżeli wartość zadłużenia spółki wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale takiego udziałowca (akcjonariusza) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni,
- 61)^{<14a>} odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych przez spółkę innej spółce, jeżeli w obu tych podmiotach ten sam udziałowiec (akcjonariusz) posiada nie mniej niż po 25% udziałów (akcji), a wartość zadłużenia spółki otrzymującej pożyczkę (kredyt) wobec udziałowców (akcjonariuszy) tej spółki posiadających co najmniej 25% jej udziałów (akcji) i wobec innych podmiotów posiadających co najmniej 25% udziałów w kapitale tych udziałowców (akcjonariuszy) oraz wobec spółki udzielającej pożyczki (kredytu) osiągnie łącznie trzykrotność wartości kapitału zakładowego spółki – w części, w jakiej pożyczka (kredyt) przekracza tę wartość zadłużenia, określoną na dzień zapłaty odsetek; przepisy te stosuje się odpowiednio do spółdzielni, członków spółdzielni oraz funduszu udziałowego takiej spółdzielni,
- 62)^{<20>} (uchylony)
- 63) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
- a)^{<24>} nabytych nieodpłatnie, jeżeli:

- ^{<37b>} nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, lub
- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,
- b) jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz nie zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
- c)^{<58a>} oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania,
- d)^{<14a>} nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej,
- 64) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how),
- 65)^{<52b>} (uchylony)
- 66)^{<58a>} poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.
- 1a.^{<1>} (skreślony)
- 1b.^{<1>} Ileż w ustawie jest mowa o pochodnych instrumentach finansowych, rozumie się przez to prawa majątkowe, których cena zależy bezpośrednio lub pośrednio od ceny towarów, walut obcych, waluty polskiej, złota dewizowego, platyny dewizowej lub papierów wartościowych, albo od wysokości stóp procentowych lub indeksów, a w szczególności opcje i kontrakty terminowe.
- 2. Za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 25, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:
 - 1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiedzialnym stanowiącym faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
 - 2) postanowieniem sądu o:
 - a)^{<24>} oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania, lub
 - b)^{<24>} umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność wymieniona pod lit. a), lub
 - c)^{<24>} ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, albo
 - 3) protokołem sporządzonym przez podatkownika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.
- 2a. Nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną:
 - 1)^{<14a>} w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26a, w szczególności jeżeli:
 - a)^{<24>} dłużnik zmarł, został wykreślony z ewidencji działalności gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku, albo
 - b)^{<24>} zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
 - c) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - d) wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego,
 - 2)^{<15b>} w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26 lit. a) tiret pierwsze i lit. b), jeżeli:
 - a) spełniony jest warunek określony w pkt 1 lit. a) albo lit. b), lub
 - b) opóźnienie w spłacie kapitału kredytu (pożyczki) lub odsetek przekracza 6 miesięcy, a ponadto:
 - spełniony jest warunek określony w pkt 1 lit. d) albo
 - wierzytelność została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - miejsce pobytu dłużnika jest nieznanne i nie został ujawniony jego majątek mimo podjęcia przez wierzyciela działań zmierzających do ustalenia tego miejsca i majątku.
- 2b.^{<15b>} Wierzytelności objęte rezerwami z tytułu kredytów (pożyczek) i udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, wymienionych w ust. 1 pkt 26 pomniejsza się, z zastrzeżeniem ust. 2c, o wartość:
 - 1) gwarancji lub poręczeń Skarbu Państwa, Narodowego Banku Polskiego lub Bankowego Funduszu Gwarancyjnego,
 - 2) gwarancji lub poręczeń banku centralnego lub rządu kraju będącego członkiem OECD,
 - 3) gwarancji lub poręczeń banku mającego siedzibę w kraju będącym członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw,
 - 4) gwarancji lub poręczeń państwowej osoby prawnej, z wyłączeniem banków i zakładów ubezpieczeń, uprawnionej na podstawie odrębnych przepisów do ich udzielania w ramach realizacji powierzonych jej zadań państwowych, w przypadku gdy w budżecie państwa określono źródła sfinansowania ewentualnych zobowiązań,
 - 5) przelewu wierzytelności z akredytywy zabezpieczającej (akredytywa typu stand-by) otwartej lub potwierdzonej przez bank kraju będącego członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw,
 - 6) umowy ubezpieczenia eksportowego lub gwarancji ubezpieczeniowej Korporacji Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych S.A., zawartej lub udzielonej na podstawie przepisów o gwarantowanych przez Skarb Państwa ubezpieczeniach eksportowych, dla określonej umowy kredytowej lub zobowiązania pozabilansowego – do 100% sumy odpowiednio ubezpieczenia lub gwarancji, jeżeli konieczność tworzenia rezerwy celowej jest następstwem zdarzeń objętych tym ubezpieczeniem lub gwarancją,
 - 7)^{<62>} **gwarancji lub poręczeń Banku Gospodarstwa Krajowego udzielonych na podstawie przepisów o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne,**
 - 8) gwarancji lub poręczeń jednostki samorządu terytorialnego Rzeczypospolitej Polskiej (gmin, powiatów i województw) o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, przy czym uwzględniana kwota zabezpieczenia powinna wynikać z uchwały właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego w sprawie ustalania maksymalnej wysokości pożyczek, gwarancji i poręczeń udzielanych przez zarząd w roku budżetowym,
 - 9) wpłaty określonej kwoty w złotych lub w innej walucie wymienialnej na rachunek banku, który zobowiąże się, że zwróci tę kwotę po uzyskaniu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, do wysokości tej kwoty, przy czym przeliczenia na złote należy dokonać według kursu średniego ustalonego przez Narodowy Bank Polski na dzień dokonywania klasyfikacji,
 - 10) zastawu rejestrowego na wierzytelności z rachunku lokaty złożonej w banku:
 - a) posiadającym ekspozycję kredytową lub
 - b) mającym siedzibę w kraju będącym członkiem OECD, w przypadku gdy sytuacja ekonomiczno-finansowa tego banku nie budzi obaw
 - wraz z oświadczeniem o blokadzie lokaty oraz pełnomocnictwem do pobrania środków z rachunku lokaty,

- 11) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności:
- a) papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski,
 - b) papierów wartościowych emitowanych przez banki centralne lub rządy krajów będących członkiem OECD,
 - c) bankowych papierów wartościowych emitowanych przez inne banki
- według ich wartości godziwej,
- 12) hipoteki ustanowionej na:
- a) nieruchomości,
 - b) użytkowaniu wieczystym,
 - c) własnościowym spółdzielczym prawie do lokalu mieszkalnego,
 - d) spółdzielczym prawie do lokalu użytkowego,
 - e) prawie do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - f) prawie do lokalu mieszkalnego w domu budowanym przez spółdzielnię mieszkaniową w celu przeniesienia jej własności na członka,
- 13) gwarancji lub poręczeń podmiotu o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, jeżeli łączna kwota gwarancji i poręczeń udzielonych przez gwaranta (poręczyciela) jednemu kredytobiorcy nie przekracza 15% aktywów netto tego gwaranta (poręczyciela), pomniejszych o należne, lecz niewniesione wkłady na poczet kapitałów (funduszy) podstawowych spółek akcyjnych i spółdzielni,
- 14) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności rzeczy ruchomej, na warunkach określonych przez strony w umowie,
- 15) przeniesienia na bank przez dłużnika, do czasu spłaty zadłużenia wraz z należnymi odsetkami i prowizją, prawa własności papierów wartościowych, niewymienionych w pkt 11, będących w obrocie giełdowym w krajach będących członkiem OECD,
- 16) hipoteki morskiej na statku morskim wpisanym do rejestru okrętowego,
- 17) zastawu na statku powietrznym wpisanym do rejestru państwowego statków powietrznych,
- 18) zastawu rejestrowego na:
- a) prawach z papierów wartościowych, o których mowa w pkt 11, według ich wartości godziwej,
 - b) prawach z papierów wartościowych, o których mowa w pkt 15,
- 19) zastawu rejestrowego na rzeczy ruchomej,
- 20) przelewu wierzytelności z rachunku lokaty założonej w banku innym niż bank posiadający należność lub udzielonego zobowiązania pozabilansowego, wraz z oświadczeniem o blokadzie lokaty oraz pełnomocnictwem do pobrania środków z rachunku lokaty,
- 21) oświadczenia patronackiego podmiotu o dobrej sytuacji ekonomiczno-finansowej, zawierającego zobowiązanie wystawcy do podjęcia działań wobec dłużnika, mających na celu utrzymanie terminowej obsługi ekspozycji kredytowej banku oraz utrzymanie nie budzącej obaw sytuacji ekonomiczno-finansowej dłużnika, pod warunkiem że:
- a) treść oświadczenia zapewnia możliwość dochodzenia wobec wystawcy roszczeń w przypadku konieczności utworzenia rezerwy celowej,
 - b) bank posiada opinię prawną dotyczącą skuteczności dochodzenia ewentualnych roszczeń wobec wystawcy oświadczenia,
 - c) zobowiązanie ciążące na wystawcy oświadczenia jest ujęte w jego księgach,
 - d) łączna kwota oświadczeń patronackich, gwarancji i poręczeń udzielonych przez wystawcę jednemu kredytobiorcy nie przekracza 15% aktywów netto tego wystawcy, pomniejszych o należne, lecz niewniesione wkłady na poczet kapitałów (funduszy) podstawowych spółek akcyjnych i spółdzielni.
- 2c.^{<15b>} Przepisy ust. 2b stosuje się w takim zakresie, w jakim bank pomniejszy podstawę tworzenia rezerw zaliczanych do kosztów banku na podstawie przepisów o rachunkowości, o wartość zabezpieczeń wymienionych w tych przepisach.
- 2d.^{<15b>} Za ekspozycje kredytowe, o których mowa w ust. 2b pkt 10 lit. a) oraz pkt 21, rozumie się:
- a) należności, z wyłączeniem odsetek, także skapitalizowanych,
 - b) udzielone zobowiązania pozabilansowe o charakterze finansowym i gwarancyjnym.
- 3.^{<1, 14, 15b>} Przepisy ust. 1 pkt 26 dotyczą rezerw na ryzyko związane z działalnością banków, utworzonych zgodnie przepisami o rachunkowości.
- 3a.^{<52b>} (uchylony)
- 3b.^{<8a>} Przepis ust. 1 pkt 51 nie dotyczy samochodów osobowych używanych na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1.
- 3c.^{<15b>} Przepisów ust. 1 pkt 26 nie stosuje się w przypadku rezerw utworzonych na pokrycie kredytów (pożyczek), gwarancji (poręczeń) wymienionych w ust. 1 pkt 26, które zostały udzielone z naruszeniem prawa, przy czym naruszenie to powinno być stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu.
- 3d.^{<15b, 40>} Przepis art. 16 ust. 1 pkt 43 lit. c) ma zastosowanie do banków uczestniczących w realizacji programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, pod warunkiem przeznaczenia i wydatkowania równowartości 100% kwoty wierzytelności podlegającej umorzeniu na uruchomienie kredytów (pożyczek) dla podmiotów objętych tym programem.
- 3e.^{<15b>} Przepisu ust. 2a pkt 2 nie stosują banki uczestniczące w programie restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, w zakresie rezerw na wierzytelności z tytułu zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) oraz wierzytelności z tytułu gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) – udzielonych przez bank.
- 3f.^{<15b>} W przypadku zakwalifikowania kredytów (pożyczek) oraz gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek udzielonych przez bank, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 26 lit. a) tiret drugie i lit. c), do kategorii straconych, a których nieściągalność nie została uzasadniona, za koszty uzyskania przychodów uważa się wysokość rezerwy ustalonej zgodnie z ust. 1 pkt 26 lit. d).
4. Ilekroć w ust. 1 jest mowa o stawce za jeden kilometr przebiegu pojazdu, rozumie się przez to stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika.
- 5.^{<24>} Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 30 i 51, powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu, potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za jeden kilometr przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za jeden kilometr przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane. W razie braku tej ewidencji, wydatki z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.
6. Wskaźnik procentowy, o którym mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, posiadanych przez udziałowców (akcjonariuszy) udziałów (akcji) w spółce określa się na podstawie liczby praw głosu, jakie w związku z posiadanymi udziałami (akcjami) przysługują tym udziałowcom (akcjonariuszom).
- 7.^{<1, 14a>} Wartość, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61, funduszu udziałowego w spółdzielni lub kapitału zakładowego spółki określa się bez uwzględnienia tej części tego funduszu lub kapitału, jaka nie została na ten fundusz lub kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi członkom wobec tej spółdzielni lub udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.
- 7a.^{<14a, 37b>} (uchylony)
- 7b.^{<37b>} Przez pożyczkę, o której mowa w ust. 1 pkt 60 i 61 oraz w ust. 7, rozumie się każdą

umowę, w której dający pożyczkę zobowiązuje się przenieść na własność biorącego określoną ilość pieniędzy, a biorący zobowiązuje się zwrócić tę samą ilość pieniędzy; przez pożyczkę tę rozumie się także emisję papierów wartościowych o charakterze dłużnym, depozyt nieprawidłowy lub lokatę.

7c.^{<37b>} Przepis ust. 1 pkt 46 lit. c) stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 91 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług.

7d.^{<58a>} Przepis ust. 1 pkt 57a stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, do składek na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

7e.^{<47>} Przepisu ust. 1 pkt 8 zdanie po średniku nie stosuje się przy zamianie jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielnymi subfunduszami, dokonanej zgodnie z ustawą z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

7f.^{<47>} Przez fundusze kapitałowe, o których mowa w ust. 1 pkt 8, rozumie się fundusze inwestycyjne oraz fundusze zagraniczne, o których mowa w ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, maksymalną wysokość wpłat na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawaną za koszt uzyskania przychodów.

9.^{<37b>} Przepisy ust. 1 pkt 8c i 8d stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 16a

1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, 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

– ^{<8a>} o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 16c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,

3)^{<8a>} 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) w grupie „statki” o symbolu 35.11, zaliczone do branży 1051-1053 Systematycznego Wykazu Wyrobów (SWW) Głównego Urzędu Statystycznego (Dz.U. z 1997 r. Nr 42, poz. 264 i z 1999 r. Nr 92, poz. 1045).

Art. 16b

1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 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)^{<52b>} prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.),
- 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

– ^{<8a>} o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 16c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1)^{<14a>} (skreślony)
- 2) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:
 - a) kupna,
 - b)^{<8a>} przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,
 - c)^{<24a>} wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,

3) koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

- a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
- c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,

4)^{<8a>} 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 albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający

– zwane także wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 16c

Amortyzacji nie podlegają:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - 2) budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,
 - 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)^{<57>} składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność
- zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 16d

1. Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, których wartość początkowa określona zgodnie

z art. 16g nie przekracza 3500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.

- 2.^{<58a>} Składniki majątku, o których mowa w art. 16a-16c, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 4.

Art. 16e

1. Jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione w art. 16a ust. 1 i art. 16b ust. 1, o wartości początkowej przekraczającej 3500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:
 - 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia,
 - 2)^{<1>} zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy, zwanym dalej „Wykazem stawek amortyzacyjnych”, a dla wartości niematerialnych i prawnych przy zastosowaniu zasad określonych w art. 16m,
 - 3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych,
 - 4)^{<58a>} wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1; odsetki od różnicy, o której mowa w pkt 2, są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.
2. Przepisy ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku o wartości początkowej

przekraczającej 3500 zł do kosztów uzyskania przychodów, a następnie zaliczenia tych składników do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed upływem roku od dnia ich nabycia lub wytworzenia; w tym przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

3. Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 1 pkt 2, jest wyższa od kosztów danego miesiąca, nierozliczona nadwyżka kosztów pomniejsza koszty w następnych miesiącach.

Art. 16f

- 1.^{<24>} Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16a ust. 1 i ust. 2 pkt 1-3 oraz w art. 16b.
- 2.^{<24>} Podatnicy będący armatorami, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zamówionego przez nich taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 16a ust. 2 pkt 4.
3. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 16h-16m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3500 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3500 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16h-16m albo jednorazowo w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.
4. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zostały przewłaszczone w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu, dokonuje dotychczasowy właściciel, w tym pożyczkobiorca lub kredytobiorca.

Art. 16g

1. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-14, uważa się:
 - 1) w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia,
 - 1a)^{<37b>} w razie częściowo odpłatnego nabycia, cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a,
 - 2) w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia,
 - 3) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości,

- 4)^{<14a>} w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni – ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej,

- 5)^{<52b>} w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 10b – ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

- 2.^{<1>} Wartość początkową firmy stanowi dodatek różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, albo nominalną wartością wydanych akcji lub udziałów w zamian za wkład niepieniężny a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki.
- 3.^{<29>} Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.
4. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.
5. Cenę nabycia, o której mowa w ust. 3, oraz koszt wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka

- trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.
- 6.^{<52b>} Wartość początkową składników majątku nabytych w sposób określony w ust. 1 pkt 3-5, wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.
7. Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych oraz budynków i budowli wybudowanych na obcym gruncie ustala się stosując odpowiednio ust. 3-5.
8. W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku. Art. 5 ust. 1 stosuje się odpowiednio.
- 9.^{<14a>} W razie przekształcenia formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów, z zastrzeżeniem ust. 19, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 9 ust. 1, podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego.
- 10.^{<52b>} W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:
- 1) suma ich wartości rynkowej – w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2,
 - 2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi – w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy.
- 10a.^{<52b>} Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego. Jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podmiot wnoszący wkład niepieniężny, stosuje się odpowiednio ust. 10.
- 10b.^{<52b>} W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.
- 11.^{<37b>} W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny, łączna wartość początkowa nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi sumę ich wartości rynkowej, nie wyższą jednak od różnicy pomiędzy wartością przychodów, o której mowa w art. 12 ust. 5, uwzględnionych w podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym w roku podatkowym, w którym nabyto to przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, a wartością składników zwiększających aktywa spadkobiercy lub obdarowanego, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi.
- 12.^{<52b>} Przy ustalaniu wartości początkowej poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z ust. 1 pkt 3-5 oraz ust. 2, 10 i 11 stosuje się odpowiednio art. 14.
- 13.^{<14a>} Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1 i 3-11, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.
14. Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjodawcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.
- 15.^{<14a>} (skreślony)
- 16.^{<14a>} W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.
- 17.^{<14a>} Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o różnicę, o której mowa w ust. 16.
- 18.^{<14a>} Przepis ust. 9 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiotu istniejącego, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego.
- 19.^{<14a>} Przepisu ust. 9 nie stosuje się do podziału podmiotów, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku dla wyceny przejmowanego majątku przepisy ust. 1 pkt 4 lub ust. 10 stosuje się odpowiednio.
- 20.^{<51>} W razie zmiany formy opodatkowania z podatku towarowego na podatek dochodowy podatnicy w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględniają odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie podatku towarowego.

Art. 16h

1. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:
 - 1)^{<14a>} od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 16k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, z zastrzeżeniem art. 16e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów,
 - 2) od zamówionego przez armatora taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 16a ust. 2 pkt 4, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym armator poniósł wydatki (w tym dokonał wpłat zaliczek) na budowę taboru w wysokości co najmniej 10% wartości kontraktowej odrębnie dla każdego obiektu tego taboru; wartość kontraktową, o której mowa w niniejszym punkcie, ustala się na dzień zawarcia umowy na budowę danego obiektu,
 - 3) od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku,
 - 4)^{<58a>} od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

2. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16l i 16i, dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonych w art. 16i-16k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.
- 3.^{<14a>} Podmioty, o których mowa w art. 16g ust. 9, powstałe z przekształcenia, podziału, z zastrzeżeniem ust. 5, albo połączenia podmiotów oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony, z uwzględnieniem art. 16i ust. 2-7.
- 3a.^{<52b>} Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład.
- 3b.^{<52b>} W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.
- 4.^{<14a>} Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, z uwzględnieniem art. 16i. Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji do końca tego roku podatkowego.
- 5.^{<14a>} Przepisu ust. 3 nie stosuje się do podziału podmiotów, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek pozostający w podmiocie dzielonym, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku odpisów amortyzacyjnych od przejmowanych składników majątkowych dokonuje się na zasadach określonych w art. 16i-16m.
- a) pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,
- b) złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4,
- 2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej, przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4,
- 3)^{<1>} dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), wydanej na podstawie odrębnych przepisów, zwanej dalej „Klasyfikacją”, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.
3. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.
- 4.^{<14a>} Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.
- 5.^{<14a>} Podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.
6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.
7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

Art. 16i

1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 16j-16l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.
2. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:
 - 1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:

Art. 16j

- 1.^{<14a>} Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:
 - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,
 - b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,
 - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach,
- 2)^{<52b>} dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy,
- 3)^{<52b>} dla budynków (lokalii) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 – 10 lat, z wyjątkiem:
 - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związanych z gruntem,
 - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych
 – dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata,
- 4)^{<52b>} dla budynków (lokalii) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.
2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
 - 1) używane jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub
 - 2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.
3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:
 - 1) używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
 - 2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.
4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:
 - 1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat,
 - 2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.

5.^{<14a>} (skreślony)**Art. 16k**

- 1.^{<1, 52b>} Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 16i ust. 1, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16i.
- 2.^{<1>} W przypadku używania środków trwałych, określonych w ust. 1, w zakładzie położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną, których wykaz na podstawie odrębnych przepisów ustala Rada Ministrów, stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.
3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.
- 4.^{<52b>} (uchylony)
- 5.^{<52b>} (uchylony)
- 6.^{<52b>} (uchylony)
- 7.^{<52b>} Podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.
- 8.^{<52b>} Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 16h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 16i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku po-

datkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

- 9.^{<52b>} Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3500 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16f ust. 3.
- 10.^{<52b>} Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.
- 11.^{<52b>} Przepisy ust. 7 nie mają zastosowania do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:
 - 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
 - 2) w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo
 - 3) przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro; wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.
- 12.^{<52b>} Przeliczenia na złote kwoty, o których mowa w ust. 7 i w ust. 11 pkt 3, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły zdarzenia, o których mowa w tych przepisach, w zaokrągleniu do 1000 zł.
- 13.^{<63>} **W przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki.**

Art. 16l

1. Odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie, wymienionego w art. 16a ust. 2 pkt 4, dokonuje się w ratach co miesiąc przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych dla taboru pływającego w Wykazie stawek amortyzacyjnych.
2. Podstawę obliczenia odpisów amortyzacyjnych od obiektów taboru wymienionych w ust. 1 stanowi część wartości kontraktowej, o której mowa w art. 16h ust. 1 pkt 2, powiększona o kolejne wydatki (zaliczki), ponoszone na budowę danego obiektu; wydatki te zwiększają sukcesywnie podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w miesiącu następującym po miesiącu ich poniesienia.
3. Odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 1, dokonuje się do końca miesiąca, w którym dany obiekt taboru został przyjęty do używania; jeżeli nie dojdzie do zawarcia umowy przenoszącej na armatora własność zamawianego taboru, armator jest obowiąz-

zany zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o dokonane odpisy amortyzacyjne, obliczone zgodnie z ust. 1 i 2, w miesiącu, w którym odstąpiono od umowy.

4. Odpisów amortyzacyjnych od przyjętego do używania taboru morskiego dokonuje się zgodnie z art. 16i. Suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych zgodnie z art. 16i i odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 2, nie może przekroczyć wartości początkowej danego obiektu taboru transportu morskiego.

Art. 16i

- 1.^{<24>} Od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania, zgodnie z umowami zawartymi na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji, jeżeli z tych umów wynika prawo zakupu tych środków albo wartości przez korzystającego za cenę ustaloną w umowach, podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w art. 16h ust. 1. Stawki amortyzacyjne, z uwzględnieniem art. 16i i 16m, ustala się w proporcji do okresu wynikającego z umowy, z wyjątkiem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o krótszym okresie amortyzacji niż okres trwania umowy.
2. W razie nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania na podstawie umów, o których mowa w ust. 1, przed upływem okresu, na jaki została zawarta umowa, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych od tych środków i wartości, kontynuując stosowanie zasad i stawek, określonych w ust. 1.
3. W razie przedłużenia okresu obowiązywania umowy zawartej na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 1, stawki odpisów amortyzacyjnych ulegają obniżeniu proporcjonalnie do okresu przedłużenia okresu obowiązywania umowy, z wyjątkiem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o okresie amortyzacji krótszym niż okres obowiązywania umowy; zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do stawek odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zmieniono umowę.
- 4.^{<8a>} Od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przekazanych do używania na podstawie innych umów niż wymienione w ust. 1, odpisów amortyzacyjnych od tych składników dokonują odpowiednio finansujący lub korzystający na zasadach określonych w art. 16h-16k i art. 16m, z uwzględnieniem przepisów rozdziału 4a.
- 5.^{<8a>} Jeżeli umowy inne niż wymienione w ust. 1, dotyczą środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 Klasyfikacji i zostały zawarte na okres co najmniej 60 miesięcy oraz zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, podatnik może stosować zasady określone w ust. 1-3.

- 6.^{<8a>} Jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a nastąpi zmiana, wygaśnięcie lub rozwiązanie umów, o których mowa w ust. 4 lub 5, i w związku z tym nie zostanie przeniesiona na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, właściciel przejmując te składniki majątku określa ich wartość początkową, zgodnie z art. 16g, przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, pomniejszoną o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 17a pkt 7, oraz o sumę dokonanych przez siebie odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

Art. 16m

1. Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 16f ust. 1-3, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:
 - 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące,
 - 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące,
 - 3)^{<4s>} od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy,
 - 4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.
2. Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 2, jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.
3. Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
4. Odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%.

Rozdział 4

Zwolnienia przedmiotowe

Art. 17

1. Wolne od podatku są:
 - 1)^{<1>} dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości,
 - 2)^{<24>} (uchylony)
 - 3) dochody osiągane poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników określonych w art. 3 ust. 1, jeżeli umowa

- międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, tak stanowi,
- 4) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczony na te cele,
 - 4a) dochody kościelnych osób prawnych:
 - a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
 - b) z pozostałej działalności – w części przeznaczonej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze,
 - c) (skreślony)
 - 4b) dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczony na cele wymienione w pkt 4a lit. b),
 - 4c) (skreślony)
 - 4d)^{<37b>} dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczony na cele statutowe; w tym zakresie jednostki te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
 - 4e) dochody podatników z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej – w części przeznaczony na działalność rolniczą, o której mowa w art. 2 ust. 2, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy, a w razie rozpoczęcia działalności – w pierwszym podatkowym roku tej działalności udział przychodów z działalności rolniczej, ustalonych zgodnie z art. 12-14, powiększonych o wartości zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej, stanowił co najmniej 60% przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności,
 - 4f)^{<24>} (uchylony)

- 4g) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego – w części przeznaczony dla tych jednostek,
- 4h)^{<24>} (uchylony)
- 4i)^{<24>} (uchylony)
- 4j)^{<24>} (uchylony)
- 4k)^{<52b>} dochody banku prowadzącego kasę mieszkaniową, stanowiące równowartość dochodu uzyskanego przez tę kasę z tytułów określonych w odrębnych przepisach – w części przeznaczony wyłącznie na realizację wymienionych w tych przepisach celów kasy mieszkaniowej,
- 4l) (skreślony)
- 4l)^{<24>} (uchylony)
- 4m)^{<24>} (uchylony)
- 4n)^{<24>} (uchylony)
- 4o)^{<24>} (uchylony)
- 4p)^{<20>} dochody Narodowego Funduszu Zdrowia w części przeznaczony na cele statutowe,
- 4r)^{<52b>} (uchylony)
- 4s)^{<24>} (uchylony)
- 4t)^{<52b>} (uchylony)
- 4u)^{<14a>} dochody Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników, o którym mowa w przepisach o ubezpieczeniu społecznym rolników – w części przeznaczony na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
- 4w)^{<24>} (uchylony)
- 4x)^{<52b>} (uchylony)
- 4y)^{<52b>} (uchylony)
- 4z)^{<52b>} (uchylony)
- 5) dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 – w części przeznaczony na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji,
- 5a)^{<55>} dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 18 stycznia 1996 r. o kulturze fizycznej (Dz.U. z 2001 r. Nr 81, poz. 889, z późn. zm.), przeznaczone i wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na szkolenie i współzawodnictwo sportowe dzieci i młodzieży w kategoriach wiekowych młodzików, juniorów młodszych, juniorów i młodzieżowców do 23 roku życia, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów,
- 6)^{<24>} (uchylony)
- 6a)^{<24>} (uchylony)
- 6b)^{<24>} (uchylony)
- 6c)^{<21>} dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczony na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
- 7)^{<24>} (uchylony)
- 8)^{<24>} (uchylony)
- 9) (skreślony)
- 10) (skreślony)

- 11)^{<24>} (uchylony)
 12) (skreślony)
 13)^{<24>} (uchylony)
 14)^{<24>} (uchylony)
 14a)^{<10>} dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD),
 14b)^{<24>} (uchylony)
 15) dochody z działalności pozarolniczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia za pracę członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną, a także ich domowników – jeżeli wynagrodzenia te są związane z wymienioną działalnością,
 16) dochody z tytułu prowadzenia loterii fantowych i gry bingo fantowe na podstawie zezwolenia wydanego na mocy odrębnych przepisów,
 17) dochody osób prawnych nie mających siedziby lub zarządu w Rzeczypospolitej Polskiej, uzyskane z tytułu działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i finansowanej z funduszy pochodzących z międzypaństwowych instytucji finansowych oraz ze środków przyznanych przez państwa obce na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej lub ministra za zgodą Rady Ministrów z tymi instytucjami i państwami,
 18) na zasadach wzajemności, dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez ośrodki kulturalne państw obcych,
 19) dochody w wysokości nominalnej wartości obligacji skarbowych lub środków pieniężnych otrzymanych na podstawie przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków dla zwiększenia funduszy własnych i rezerw,
 20) dochody narodowych funduszy inwestycyjnych, utworzonych na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 1993 r. o narodowych funduszach inwestycyjnych i ich prywatyzacji (Dz.U. Nr 44, poz. 202, z 1994 r. Nr 84, poz. 385 oraz z 1997 r. Nr 30, poz. 164, Nr 47, poz. 298 i Nr 107, poz. 691), pochodzące z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również z tytułu sprzedaży udziałów lub akcji spółek mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 21)^{<1, 10>} dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14 i 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m,
 22) dochody z działalności Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego, Rzecznika Ubezpieczonych oraz Polskiego Biura Ubezpieczeń Komunikacyjnych,
 23)^{<1, 14a>} dochody uzyskane przez podatników od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, pochodzące ze środków bezzwrotnej pomocy, w tym także ze środków z programów ramowych badań, rozwoju technicznego i prezentacji Unii Europejskiej i z programów NATO, przyznanych na podstawie jednostronnej deklaracji lub umów zawartych z tymi państwami, organizacjami lub instytucjami przez Radę Ministrów Rzeczypospolitej Polskiej, właściwego ministra lub agencje rządowe; w tym również w przypadkach, gdy przekazanie tych środków jest dokonywane za pośrednictwem podmiotu upoważnionego do rozdzielania środków bezzwrotnej pomocy zagranicznej na rzecz podmiotów, którym służyć ma ta pomoc,
 24) odsetki od dochodów lub środków, o których mowa w pkt 23, lokowanych na bankowych rachunkach terminowych,
 25)^{<19, 24>} (uchylony)
 26) dochody podmiotów zarządzających portami lub przystaniami morskimi w części przeznaczonej na budowę, rozbudowę i modernizację infrastruktury portowej oraz na realizację zadań określonych w art. 7 ust. 1 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz.U. z 1997 r. Nr 9, poz. 44 i Nr 121, poz. 770 oraz z 1999 r. Nr 62, poz. 685),
 27)^{<20>} (uchylony)
 28)^{<24>} (uchylony)
 29)^{<24>} (uchylony)
 30) dochody Funduszu Gwarancyjnego, o którym mowa w ustawie wymienionej w art. 15 ust. 1e pkt 4,
 31)^{<2>} (skreślony)
 32)^{<2>} (skreślony)
 33)^{<24>} (uchylony)
 34)^{<33>} dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz.U. Nr 123, poz. 600, z 1996 r. Nr 106, poz. 496, z 1997 r. Nr 121, poz. 770, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 2000 r. Nr 117, poz. 1228, z 2002 r. Nr 113, poz. 984 i Nr 240, poz. 2055 oraz z 2003 r. Nr 188, poz. 1840), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami,
 35)^{<24>} (uchylony)
 36)^{<24>} dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów,
 37)^{<52a>} dochody Banku Gospodarstwa Krajowego w związku z prowadzeniem funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych temu bankowi na podstawie odrębnych ustaw, stanowiące równowartość dochodów uzyskanych przez te fundusze z tytułów określonych w przepisach regulujących ich tworzenie i funkcjonowanie – w części przeznaczonej wyłącznie na realizację celów wymienionych w tych przepisach,
 38)^{<31>} dochody Wojskowej Agencji Mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi i z innych źródeł – w części przeznaczonej na cele związane z budownictwem i gospodarką zasobami mieszkaniowymi oraz internatowo-hotelowymi,
 39)^{<58a>} dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców i partii politycznych, działających na podstawie odrębnych ustaw – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej,
 40)^{<37b>} składki członkowskie członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych – w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą,
 41)^{<39>} dotacje celowe z budżetu państwa, środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz inne środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, otrzymane przez Krajowy Fundusz Kapitałowy,
 42)^{<60>} wkład własny, o którym mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym, otrzymany przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 14 ust. 1 tej ustawy, i przeznaczony na cele określone w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, z zastrzeżeniem ust. 7,
 43)^{<48>} dochody spółdzielni socjalnej wydatkowane w roku podatkowym na cele, o których mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych (Dz.U. Nr 94, poz. 651), na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów,
 44)^{<52b>} dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств будownицтва społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyj-

nich prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi – w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem tych zasobów, z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi,

45)^{<52b>} dochody z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów o systemie oświaty – w części przeznaczonej na cele szkoły, z zastrzeżeniem ust. 8,

46)^{<52b>} dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe,

47)^{<52b>} dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach,

48)^{<52b>} kwoty otrzymane od agencji rządowych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach,

49)^{<53>} dochody grupy producentów rolnych wpisanej do rejestru, o którym mowa w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 88, poz. 983, z późn. zm.), pochodzące ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków – w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy w roku podatkowym lub roku po nim następującym, z zastrzeżeniem ust. 9 i 10,

50)^{<58a>} odsetki lub dyskonto od obligacji emitowanych przez Skarb Państwa i oferowanych na rynkach zagranicznych oraz dochody z odpłatnego zbycia tych obligacji uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2,

51)^{<62>} **dochody Banku Gospodarstwa Krajowego:**

a) osiągnięte w związku z realizacją programów rządowych, w tym dochody ze zbycia udziałów, akcji lub innych papierów wartościowych przekazanych Bankowi Gospodarstwa Krajowego w celu finansowania tych programów,

b) ze zbycia udziałów lub akcji przekazanych nieodpłatnie Bankowi Gospodarstwa Krajowego przez ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa przed dniem likwidacji Krajowego Funduszu Poręczeń Kredytowych

– w części przeznaczonej wyłącznie na realizację programów rządowych.

1a.^{<14a>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających do-

chody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, nie dotyczy:

1) dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego,

1a)^{<8a>} dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a-17k,

2) dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach.

1b.^{<14a>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów.

1c. Przepis ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w:

1)^{<45>} przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach,

2) przedsiębiorstwach komunalnych mających osobowość prawną, dla których funkcję organu założycielskiego pełni jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki pomocnicze utworzone na podstawie odrębnych przepisów,

3) zakładach budżetowych i innych jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – jeżeli przedmiotem ich działalności jest zaspokajanie potrzeb publicznych pośrednio związanych z ochroną środowiska w zakresie: wodociągów i kanalizacji, ścieków komunalnych, wysypisk i utylizacji odpadów komunalnych oraz transportu zbiorowego.

1d. Przy ustalaniu udziału, o którym mowa w ust. 1 pkt 4e, w kwocie przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności nie uwzględnia się przychodów uzyskanych:

1)^{<24>} w związku z regulowaniem zobowiązań wobec Agencji Nieruchomości Rolnych wierzytelnościami nabytymi od wierzycieli tej Agencji,

2) ze sprzedaży produktów produkcji rolnej nabytych przez spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną od członków tych spółdzielni – w części odpowiadającej cenie nabycia tych produktów.

1e.^{<21>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:

1) wyemitowanych po dniu 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych oraz obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po dniu 1 stycznia 1997 r.,

2)^{<47>} papierów wartościowych lub niebędących papierami wartościowymi instrumentów finansowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c i d ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. Nr 183, poz. 1538), o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania portfelem, o którym mowa w art. 75 tej ustawy, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu powołanej ustawy,

3)^{<37b>} jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz.U. Nr 146, poz. 1546).

1f.^{<21>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczany i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1.

2.^{<24>} (uchylony)

3.^{<24>} (uchylony)

4.^{<5>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 34, przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy.

5.^{<5>} W razie cofnięcia zezwolenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34, podatnik traci prawo do zwolnienia i jest obowiązany do zapłaty podatku za cały okres korzystania ze zwolnienia podatkowego.

6.^{<52b>} W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dochodu, w odniesieniu do którego utracił prawo do zwolnienia, a w razie poniesienia straty do jej zmniejszenia o tę kwotę – w rozliczeniu zaliczki za wybrany okres wpłaty zaliczek, o którym mowa w art. 25, w którym utracił to prawo, a gdy utrata prawa nastąpi w ostatnim okresie wpłaty zaliczek danego roku podatkowego – w zeznaniu rocznym.

7.^{<44>} Zwolnieniu, o którym mowa w ust. 1 pkt 42, nie podlegają środki stanowiące zwrot wydatków poniesionych na realizację zadania publicznego lub przedsięwzięcia będącego przedmiotem umowy o partnerstwie

publiczno-prywatnym przez partnera prywatnego lub za jego pośrednictwem oraz środki przeznaczone na nabycie udziałów lub akcji w spółce handlowej.

8.^{<52b>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 45, ma zastosowanie, jeżeli dochody przeznaczone na cele szkoły zostaną wydatkowane na:

- 1) zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły,
- 2) organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów.

9.^{<53>} Za wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 49, uznaje się wydatki na:

- 1) zakup środków produkcji przekazanych członkom grupy producentów rolnych,
- 2) szkolenie członków grupy producentów rolnych.

10.^{<53>} Przepisy ust. 1b, 1e i 1f nie mają zastosowania do zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 49.

Rozdział 4a^{<8a>}

Opodatkowanie stron umowy leasingu

Art. 17a

Ilekroć w rozdziale jest mowa o:

- 1) umowie leasingu – rozumie się przez to umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty,
- 2) podstawowym okresie umowy leasingu – rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona,
- 3) odpisach amortyzacyjnych – rozumie się przez to odpisy amortyzacyjne dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16,
- 4) normatywnym okresie amortyzacji – rozumie się przez to w odniesieniu do:
 - a) środków trwałych – okres, w którym odpisy amortyzacyjne, wynikające z zastosowania stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych, zrównują się z wartością początkową środków trwałych,
 - b) wartości niematerialnych i prawnych – okres ustalony w art. 16m,
- 5) rzeczywistej wartości netto – rozumie się przez to wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zaktualizowaną zgod-

nie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1,

6) hipotetycznej wartości netto – rozumie się przez to wartość początkową określoną zgodnie z art. 16g pomniejszoną o:

- a) odpisy amortyzacyjne obliczone według zasad określonych w art. 16k ust. 1 z uwzględnieniem współczynnika 3 – w odniesieniu do środków trwałych,
- b) odpisy amortyzacyjne obliczone przy zastosowaniu trzykrotnie skróconych okresów amortyzowania, o których mowa w pkt 4b – w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych,

7) spłacie wartości początkowej – rozumie się przez to faktycznie otrzymaną przez finansującego w opłatach ustalonych w umowie leasingu równowartość wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, określoną zgodnie z art. 16g, w podstawowym okresie umowy leasingu; spłaty tej nie koryguje się o kwotę wypłaconą korzystającemu, o której mowa w art. 17d albo art. 17h.

Art. 17b

1. Opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2, jeżeli umowa ta spełnia następujące warunki:

- 1) została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 10 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości, oraz
 - 2) suma ustalonych w niej opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.
2. Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:
- 1) art. 6,
 - 2) przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,
 - 3) art. 23 i 37 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143, z 1998 r. Nr 160, poz. 1063 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 484 i Nr 101, poz. 1178)

– do umowy tej stosuje się zasady opodatkowania określone w art. 17f-17h.

Art. 17c

Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1, finansujący przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy:

- 1) przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży; jeżeli jednak cena ta jest niższa od hipotetycznej wartości netto środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej według zasad określonych w art. 14,
- 2) kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto.

Art. 17d

1. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1, finansujący przenosi na osobę trzecią własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy, oraz wypłaca korzystającemu z tytułu spłaty ich wartości uzgodnioną kwotę – przy określaniu przychodu ze sprzedaży i kosztu jego uzyskania stosuje się przepisy art. 12-16.
2. Kwota wypłacona korzystającemu, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi koszt uzyskania przychodów finansującego w dniu zapłaty do wysokości różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością netto a hipotetyczną wartością netto.
3. Kwota otrzymana przez korzystającego, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi jego przychód w dniu jej otrzymania.

Art. 17e

Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1, finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem tej umowy, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone przez strony tej umowy.

Art. 17f

1. Do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony,
- 2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków

- trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) umowa zawiera postanowienie, że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy leasingu dokonuje korzystający.
2. Jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne opłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy.

Art. 17g

1. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 17f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych będących przedmiotem tej umowy:
- 1) przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, także wtedy, gdy odbiega ona znacznie od ich wartości rynkowej,
 - 2) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych stanowiących przedmiot umowy leasingu; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 17a pkt 7.
2. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 17f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem umowy, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone przez strony, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Art. 17h

1. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 17f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na osobę trzecią własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem umowy, oraz wypłaca korzystającemu z tytułu spłaty ich wartości uzgodnioną kwotę:
- 1) przy określaniu przychodu ze sprzedaży stosuje się przepisy, o których mowa w art. 12-14,
 - 2) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych stanowiących przedmiot umowy; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 17a pkt 7.

2. Kwota wypłacona korzystającemu stanowi koszt uzyskania przychodów u finansującego i jest przychodem korzystającego w dniu jej otrzymania.

Art. 17i

1. Jeżeli przedmiotem umowy leasingu zawartej na czas oznaczony są grunty, a suma ustalonych w niej opłat odpowiada co najmniej wartości gruntów, równej wydatkom na ich nabycie – do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat ustalonych w tej umowie, ponoszonych przez korzystającego w podstawowym okresie tej umowy z tytułu używania przedmiotu umowy, w części stanowiącej spłatę tej wartości; przepis art. 17f ust. 2 stosuje się odpowiednio.
2. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego lub osobę trzecią własność gruntów będących przedmiotem tej umowy, albo oddaje je korzystającemu do dalszego używania, do ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów stron umowy przepisy art. 17g i art. 17h stosuje się odpowiednio.

Art. 17j

1. Jeżeli w umowie leasingu została określona cena, po której korzystający ma prawo nabyć przedmiot umowy po zakończeniu podstawowego okresu tej umowy, cenę tę uwzględnia się w sumie opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1 pkt 2 i art. 17f ust. 1 pkt 2.
2. Do sumy opłat, o której mowa w ust. 1, nie zalicza się:
- 1) płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, o ile są one wyodrębnione z opłat leasingowych,
 - 2) podatków, w których obowiązek podatkowy ciąży na finansującym z tytułu własności lub posiadania środków trwałych, będących przedmiotem umowy leasingu, oraz składek na ubezpieczenie tych środków trwałych, jeżeli w umowie leasingu zastrzeżono, że korzystający będzie ponosił ciężar tych podatków i składek niezależnie od opłat za używanie,
 - 3) kaucji określonej w umowie leasingu wpłaconej finansującemu przez korzystającego.
3. Kaucji, o której mowa w ust. 2 pkt 3, nie zalicza się do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego.

Art. 17k

1. Jeżeli finansujący przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1, a nie została przeniesiona na osobę trzecią własność przedmiotu umowy leasingu:
- 1) do przychodów finansującego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności,

- 2) kosztem uzyskania przychodów finansującego jest zapłacone osobie trzeciej dyskonto lub wynagrodzenie.
2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, opłaty ponoszone przez korzystającego na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód finansującego w dniu wymagalności zapłaty.

Art. 17l

Do opodatkowania stron umowy zawartej na czas nieoznaczony lub na czas oznaczony, lecz niespełniającej warunków, określonych w art. 17b ust. 1 pkt 2 lub art. 17f ust. 1 lub art. 17i ust. 1, stosuje się przepisy, o których mowa w art. 12-16, dla umów najmu i dzierżawy.

Rozdział 5**Podstawa opodatkowania i wysokość podatku****Art. 18**

1. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21 i 22, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo w art. 7a ust. 1, po odliczeniu:
- 1) ^{<52b>} darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1,
 - 2) ^{<9>} (skreślony)
 - 3) (skreślony)
 - 4) (skreślony)
 - 5) ^{<24>} (uchylony)
 - 6) ^{<15b>} w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacyjnego na podstawie odrębnych ustaw, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów,
 - 7) ^{<24>} darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.
- 1a. ^{<24>} Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1 i 7 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:
- 1) osób fizycznych,
 - 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego,

paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

1b.^{<58a>} Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług, w części przekraczającą kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny. Przy określaniu wartości tych darowizn stosuje się odpowiednio art. 14.

1c.^{<41b>} Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz wynikające z odrębnych ustaw, stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

1d.^{<41b>} (uchylony)

1e.^{<37b>} Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1h, otrzymujący darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, są obowiązani:

1) w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wyodrębnić z przychodów kwotę ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1, a także celu, o którym mowa w ust. 1 pkt 7, wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15 000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35 000 zł,

2) w terminie składania zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w pkt 1, i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł.

1f.^{<37b>} Podatnicy otrzymujący darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, którzy nie składają zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, są obowiązani w terminie, o którym mowa w art. 27 ust. 1:

1) przekazać urzędowi skarbowemu informację o kwocie ogółem otrzymanych darowizn ze wskazaniem celu jej przeznaczenia zgodnie ze sferą działalności pożytku publicznego, o której mowa w art. 4 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1, a także celu, o którym mowa w ust. 1 pkt 7, wraz z wyszczególnieniem darowizn pochodzących od osób prawnych z podaniem nazwy i adresu darczyńcy, jeżeli jednorazowa kwota darowizny przekracza 15 000 zł lub jeżeli suma wszystkich darowizn otrzymanych w danym roku podatkowym od jednego darczyńcy przekracza 35 000 zł,

2) udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych, informacje, o których mowa w pkt 1, i w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Z obowiązku tego zwolnione są podmioty, których dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł.

1g.^{<52b>} Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz wynikającego z odrębnych ustaw, są obowiązani wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji.

1h.^{<37b>} Do podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4a, składających zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, otrzymujących darowizny, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 7 oraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisy ust. 1e i 1f stosuje się odpowiednio.

1i.^{<41b>} Przepisy ust. 1e, 1f i 1h stosuje się odpowiednio do podatników otrzymujących darowizny, które podlegają odliczeniu na podstawie odrębnych ustaw.

1j.^{<52b>} Prawo do odliczenia darowizny na rzecz organizacji, określonej w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącej działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, przysługuje podatnikowi pod warunkami:

1) udokumentowania przez podatnika oświadczeniem tej organizacji, iż na dzień przekazania darowizny była ona równoważną organizacją do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o

działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, realizującą cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie i prowadzącą działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, oraz

2) istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska lub z odrębnych ustaw, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.

1k.^{<58a>} Odliczenia darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik zaliczył wartość przekazanej darowizny do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 14.

2. (skreślony)

3. (skreślony)

3a. (skreślony)

4. (skreślony)

5. (skreślony)

6. (skreślony)

6a. (skreślony)

6b. (skreślony)

6c. (skreślony)

7. (skreślony)

Art. 18a

(skreślony)

Art. 18b^{<45>}

1.^{<49>} Od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii.

2.^{<49>} Za nowe technologie, w rozumieniu ust. 1, uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat, co potwierdza opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej w rozumieniu ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. Nr 238, poz. 2390 i Nr 273, poz. 2703 oraz z 2005 r. Nr 85, poz. 727 i Nr 179, poz. 1484).

2a.^{<49>} Przez nabycie nowej technologii rozumie się nabycie praw do wiedzy technologicznej, o której mowa w ust. 2, w drodze umowy o ich przeniesienie, oraz korzystanie z tych praw.

3. Prawo do odliczeń nie przysługuje podatnikowi, jeżeli w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.

4. Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie nowej technologii, uwzględnionych w wartości początkowej, w części, w jakiej została zapłacona podmio-

towi uprawnionemu w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w roku następującym po tym roku, oraz w której nie została zwrócona podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

5. Jeżeli podatnik dokonał przedpłat (zadatków) na poczet wydatków określonych w ust. 4 w roku poprzedzającym rok, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, uznaje się je za poniesione w roku jej wprowadzenia do tej ewidencji.
6. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki, o których mowa w ust. 4 i 5. W sytuacji gdy podatnik osiąga za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu z pozarolniczej działalności podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe licząc od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.
- 7.^{<49>} Odliczenia związane z nabyciem nowej technologii nie mogą przekroczyć 50% kwoty ustalonej zgodnie z ust. 4 i 5.
8. Podatnik traci prawo do odliczeń związanych z nabyciem nowej technologii, jeżeli przed upływem trzech lat podatkowych licząc od końca roku podatkowego, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
 - 1) udzieli w jakiegokolwiek formie lub części innym podmiotom prawa do nowej technologii; nie dotyczy to przeniesienia prawa w wyniku przekształcenia formy prawnej oraz łączenia lub podziału dotychczasowych przedsiębiorców – dokonywanych na podstawie przepisów Kodeksu spółek handlowych, albo
 - 2) zostanie ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku, lub zostanie postawiony w stan likwidacji, albo
 - 3) otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie.
9. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 8, podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, do których utracił prawo, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę. W przypadku, o którym mowa w ust. 8 pkt 3, kwotę odliczeń, do której podatnik utracił prawo, określa się proporcjonalnie do udziału zwróconych wydatków w wartości początkowej nowej technologii.
10. Przepisy ust. 9 stosuje się odpowiednio w razie utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika. Obowiązek, o którym mowa w ust. 9, ciąży wówczas na spół-

ce, która wprowadziła nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

11. Do odliczeń, o których mowa w ust. 1, nie mają zastosowania przepisy art. 16 ust. 1 pkt 48.

Art. 18c^{<42b>}

(utracił moc)

Art. 19

- 1.^{<24>} Podatek, z zastrzeżeniem art. 21 i 22, wynosi 19% podstawy opodatkowania.
- 2.^{<17>} (uchylony)
3. (skreślony)
- 4.^{<1>} Jeżeli organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej określą, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedstawi tym organom wymaganej przez te przepisy dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez te organy opodatkowuje się stawką 50%.

Art. 19a^{<54>}

1. Podatnik, który uzyskał – zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym – zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego i który w tym składzie podatkowym wytwarza – zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych (Dz.U. Nr 169, poz. 1199 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 217, Nr 99, poz. 666) – biokomponenty, wykorzystując w tym celu surowce pochodzące z własnej produkcji lub nabyte, w tym pochodzące z importu lub nabycia wewnątrzwspólnotowego, może za lata podatkowe 2007-2014 odliczać od podatku, o którym mowa w art. 19 ust. 1, kwotę stanowiącą 19% nadwyżki kosztów wytworzenia biokomponentów nad kosztami wytworzenia paliw ciekłych o takiej samej wartości opałowej, jednak nie więcej niż 19% nadwyżki wartości wytworzonych biokomponentów nad wartością wytworzonych paliw ciekłych, obliczonych według średnich cen biokomponentów i paliw ciekłych, o których mowa w ust. 4, o takiej samej wartości opałowej.
2. Koszty wytworzenia biokomponentów oraz koszty wytworzenia paliw ciekłych, o których mowa w ust. 1, oznaczają koszty, o których podatnik informuje Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki na podstawie art. 30 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o biokomponentach i biopaliwach ciekłych.
3. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, nie wytwarza paliw ciekłych, do obliczenia kwoty nadwyżki, o której mowa w ust. 1, stosuje się średnie ceny paliw ciekłych.
4. Średnią cenę biokomponentów oraz średnią cenę paliw ciekłych w danym roku podatkowym stanowi średnia arytmetyczna średnich cen, odpowiednio biokomponentów i paliw ciekłych, na rynku wewnętrznym, w impor-

cie oraz w nabyciu wewnątrzwspólnotowym, z roku kalendarzowego poprzedzającego dany rok podatkowy. Ceny te nie obejmują podatków i opłat.

5. Wartości opałowe oraz średnie ceny biokomponentów oraz paliw ciekłych ogłoszone w obwieszczeniu, o którym mowa w ust. 11, stosuje się do końca danego roku podatkowego.
6. Podatnik, o którym mowa w ust. 1, u którego rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy, stosuje do końca rozpoczętego roku podatkowego wartości opałowe oraz średnie ceny biokomponentów i paliw ciekłych ogłoszone w obwieszczeniu, o którym mowa w ust. 11, obowiązujące w pierwszym miesiącu roku podatkowego tego podatnika.
7. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, wykorzystuje surowce pochodzące z własnej produkcji, przy obliczaniu kosztów wytworzenia, o których mowa w ust. 1, przepis art. 12 ust. 5 stosuje się odpowiednio.
8. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1, może być dokonane w miesięcznych lub kwartalnych zaliczkach, w zależności od formy wpłacania zaliczek, o których mowa w art. 25 ust. 1 i 1b.
9. Przez paliwa ciekłe rozumie się paliwa ciekłe, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. Nr 169, poz. 1200), do których odpowiednie biokomponenty mogą być dodawane.
10. W razie braku w danym roku podatkowym możliwości odliczenia, o którym mowa w ust. 1, nieodliczoną kwotę odlicza się w następnych latach podatkowych, w miesięcznych lub kwartalnych zaliczkach, w zależności od formy wpłacania zaliczek, o których mowa w art. 25 ust. 1 i 1b, albo w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.
11. Minister właściwy do spraw gospodarki, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych, ogłasza w latach 2008-2014, do końca stycznia każdego roku kalendarzowego, wartości opałowe oraz średnie ceny biokomponentów i paliw ciekłych na dany rok podatkowy, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Art. 20^{<37b>}

- 1.^{<52b>} Jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, osiągają również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu, a nie zachodzą okoliczności wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 3, w rozliczeniu za rok podatkowy dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym wypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatкови zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przy-

pada na dochód uzyskany w obcym państwie.

2. W przypadku gdy:

- 1) spółka posiadająca osobowość prawną mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskuje dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osoby prawnej, oraz
 - 2)^{<52b>} dochody (przychody), o których mowa w pkt 1, uzyskiwane są z tytułu udziału w zyskach spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, na terytorium państwa, z którym Rzeczpospolita Polska posiada obowiązującą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, niebędącego państwem członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo Konfederacji Szwajcarską, oraz
 - 3) spółka, o której mowa w pkt 1, posiada w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, bezpośrednio nie mniej niż 75% udziałów (akcji)
 - odliczeniu podlega również kwota podatku od dochodów, z których zysk został wypłacony, zapłaconego przez spółkę, o której mowa w pkt 2, w państwie jej siedziby, w części odpowiadającej udziałowi spółki, o której mowa w pkt 1, w wypłaconym zysku spółki, o której mowa w pkt 2.
- 3.^{<52b>} Zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) uzyskiwane przez podatników, o których mowa w ust. 1, z tytułu dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
- 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania,
 - 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1.
- 4.^{<52b>} (uchylony)
- 5.^{<52b>} (uchylony)
- 6.^{<52b>} Łączna kwota odliczenia, o którym mowa w ust. 1 i 2, nie może przekroczyć tej części podatku, która została obliczona przed do-

konaniem odliczenia i która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany z tego źródła dochodu.

7.^{<52b>} (uchylony)

- 8.^{<52b>} Określając wielkość odliczenia, o którym mowa w ust. 1 i 2, oraz zwolnienia, o którym mowa w ust. 3, kwotę podatku zapłaconego w obcym państwie oraz osiągniętego dochodu (przychodu) przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień zapłaty tego podatku lub dzień osiągnięcia dochodu (przychodu).
- 9.^{<52b>} Odliczenie, o którym mowa w ust. 2, oraz zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, ma zastosowanie w przypadku, gdy spółka, o której mowa w ust. 2 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 2, posiada udziały (akcje) spółki, o której mowa w ust. 2 pkt 2 oraz ust. 3 pkt 1, w wysokości określonej w ust. 2 pkt 3 oraz odpowiednio w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.
- 10.^{<52b>} Odliczenie, o którym mowa w ust. 2, oraz zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 2 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 3, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka, która dokonała odliczenia lub skorzystała ze zwolnienia, jest obowiązana zgodnie z odrębnymi przepisami do złożenia korekty zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za lata podatkowe, w których dokonała odliczenia lub korzystała ze zwolnienia.
- 11.^{<52b>} Przepisów ust. 2-10 nie stosuje się, jeżeli wypłata dywidendy lub innych należności z tytułu udziału w zyskach osób prawnych została dokonana w wyniku likwidacji spółki dokonującej wypłaty.
- 12.^{<52b>} Przepisy ust. 3, 9-11 stosuje się odpowiednio do:
- 1) spółdzielni zawiązanych na podstawie rozporządzenia nr 1435/2003/WE z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu Spółdzielni Europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003),
 - 2) dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3, wypłacanych przez spółki podlegające w Konfederacji Szwajcarskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, spółkom, o których mowa w ust. 3 pkt 2, przy czym określony w ust. 3 pkt 3 bezpośredni udział procentowy w kapitale spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 1, ustala się w wysokości nie mniejszej niż 25%,
 - 3) spółek podlegających w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowa-

niu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć również tej części podatku zapłaconego w obcym państwie, jaka proporcjonalnie przypada na dochód z tego źródła przypisany do zagranicznego zakładu.

13.^{<52b>} (uchylony)

- 14.^{<52b>} Przepisy ust. 3, 9-11 stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy, przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy te mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 12 pkt 2.

Art. 21

1. Podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów:
- 1) z odsetek, z praw autorskich lub praw pokrewnych, z praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych, w tym również ze sprzedaży tych praw, z należności za udostępnienie tajemnicy receptury lub procesu produkcyjnego, za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego, za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),
 - 2)^{<24>} z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mające siedzibę za granicą, organizowanej za pośrednictwem osób fizycznych lub osób prawnych prowadzących działalność w zakresie imprez artystycznych, rozrywkowych lub sportowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2a)^{<24>} z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze
 - ustala się w wysokości 20% przychodów,
 - 3) z tytułu należnych opłat za wywóz ładunków i pasażerów przyjętych do przewozu w portach polskich przez zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żegluga handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
 - 4) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żegluga powietrznej
 - ustala się w wysokości 10% tych przychodów.

2. ^{<14a>} Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.
3. ^{<37a>} Zwalnia się od podatku dochodowego przychody, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
- 1) wypłacającym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest:
 - a) spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
 - b) ^{<52b>} położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład spółki podlegającej w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, jeżeli wypłacane przez ten zagraniczny zakład należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2) uzyskującym przychody, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest spółka podlegająca w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
 - 3) spółka:
 - a) o której mowa w pkt 1, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, lub
 - b) o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1, lub
 - c) podlegająca w państwie członkowskim Unii Europejskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia, posiada bezpośrednio – zarówno w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1, jak i w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2 – nie mniej niż 25% udziałów (akcji),
 - 4) odbiorcą należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest:
 - a) spółka, o której mowa w pkt 2, albo
 - b) ^{<52b>} zagraniczny zakład spółki, o której mowa w pkt 2, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.
4. ^{<37a>} Przepis ust. 3 ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3, posiadają udziały (akcje) w wysokości, o której mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.
5. ^{<37a>} Przepisy ust. 3 i 4 mają również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 3 pkt 3, upływa po dniu uzyskania przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1. W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), o których mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat, spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od przychodów określonych w ust. 1 pkt 1 w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu, o którym mowa w art. 26 ust. 3.
6. ^{<37a>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, nie ma zastosowania do przychodów, które zgodnie z odrębnymi przepisami zostaną uznane za:
- 1) przychody z podziału zysków lub spłaty kapitału spółki wypłacającej należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1,
 - 2) przychody z tytułu wierzytelności dającej prawo do udziału w zyskach dłużnika,
 - 3) przychody z tytułu wierzytelności uprawniającej wierzyciela do zamiany jego prawa do odsetek na prawo do udziału w zyskach dłużnika,
 - 4) przychody z tytułu wierzytelności, która nie powoduje obowiązku spłaty kwoty głównej tej wierzytelności lub gdy spłata jest należna po upływie co najmniej 50 lat od powstania wierzytelności.
7. ^{<37a>} Jeżeli w wyniku szczególnych powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1, między podmiotem wypłacającym i uzyskującym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, w wyniku czego kwota wypłaconych należności jest wyższa od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały, zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się tylko do kwoty należności określonej bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań. Przepisy art. 11 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.
8. ^{<37a>} Przepisy ust. 3-7 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy.
- Art. 22**
1. ^{<52b>} Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu.
2. ^{<52b>} (uchylony)
3. ^{<52b>} (uchylony)
4. ^{<37b>} Zwalnia się od podatku dochodowego dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
- 1) ^{<52b>} wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego, mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - 2) ^{<52b>} uzyskującym dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w pkt 1, jest spółka podlegająca w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
 - 3) spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1,
 - 4) odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest:
 - a) spółka, o której mowa w pkt 2, albo
 - b) ^{<52b>} zagraniczny zakład spółki, o której mowa w pkt 2.
- 4a. ^{<52b>} Zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółka uzyskująca dochody (przychody) z dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej posiada udziały (akcje) w spółce wypłacającej te należności w wysokości, o której mowa w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.
- 4b. ^{<52b>} Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu udziału w zysku osoby prawnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 4 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat spółka, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) określonych w ust. 1 w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia. Odsetki nalicza się od następnego dnia po dniu, w którym po raz pierwszy skorzystała ze zwolnienia.
- 4c. ^{<52b>} Przepisy ust. 4-4b stosuje się odpowiednio do:

1) spółdzielni zawiązanych na podstawie rozporządzenia nr 1435/2003/WE z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu Spółdzielni Europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003),

2) dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 1, wypłacanych przez spółki, o których mowa w ust. 4 pkt 1, spółkom podlegającym w Konfederacji Szwajcarskiej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przy czym określony w ust. 4 pkt 3 bezpośredni udział procentowy w kapitale spółki, o której mowa w ust. 4 pkt 1, ustala się w wysokości nie mniejszej niż 25%.

5.^{<24, 37b>} (uchylony)

6.^{<52b>} Przepisy ust. 4-4c stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy, przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy ust. 4-4c mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 4c pkt 2.

Art. 22a^{<37b>}

Przepisy art. 20-22 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 23^{<52b>}

(uchylony)

Art. 24

(skreślony)

Rozdział 6

Pobór podatku

Art. 25

1.^{<52b>} Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1b, 2a, 3-6a oraz art. 21 i 22, są obowiązani wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące.

1a.^{<52b>} Zaliczki miesięczne, o których mowa w ust. 1, za okres od pierwszego do przedostatniego miesiąca roku podatkowego podatnik uiszcza w terminie do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczka za ostatni miesiąc jest uiszczana w wysokości zaliczki za miesiąc poprzedni do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatkowego; ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy następuje w terminie ustalonym do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (poniesionej straty) za ten rok.

1a.^{<58b>} **Zaliczki miesięczne, o których mowa w ust. 1, podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczkę za ostatni miesiąc roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia**

pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1.

1b.^{<52b>} Podatnicy rozpoczynający działalność, w pierwszym roku podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 1c, oraz mali podatnicy, mogą wpłacać zaliczki kwartalne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za poprzednie kwartały. Przez kwartał rozumie się kwartał roku kalendarzowego.

1c.^{<52b>} Zaliczki kwartalne za okres od pierwszego do przedostatniego kwartału roku podatkowego podatnicy, o których mowa w ust. 1b, uiszczają w terminie do dnia 20 każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczka za ostatni kwartał jest uiszczana w wysokości zaliczki za kwartał poprzedni do 20 dnia ostatniego miesiąca roku podatkowego; ostateczne rozliczenie podatku za rok podatkowy następuje w terminie ustalonym do złożenia zeznania o wysokości dochodu osiągniętego (poniesionej straty) za ten rok.

1c.^{<58b>} **Zaliczki kwartalne, o których mowa w ust. 1b, podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który jest wpłacana zaliczka, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczkę za ostatni kwartał roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni kwartał, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1.**

1d.^{<52b>} Do podatników rozpoczynających działalność, którzy zamierzają wpłacać zaliczki kwartalne, o których mowa w ust. 1b, przepisy art. 16k ust. 11 stosuje się odpowiednio.

1e.^{<52b>} Podatnicy, którzy wybrali kwartalne wpłaty zaliczek, o których mowa w ust. 1b, mają obowiązek w terminie do dnia 20 drugiego miesiąca roku podatkowego zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody.

2.^{<52b>} Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1e, dotyczy lat następnych, chyba że podatnik w terminie wpłaty pierwszej zaliczki za dany rok podatkowy zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z kwartalnych wpłat zaliczek.

2a.^{<52b>} Podatnicy uzyskujący w roku podatkowym przychody z działalności rolniczej, określone w art. 2 ust. 2, oraz z innych źródeł, u których w roku poprzedzającym rok podatkowy udział przychodów z działalności rolniczej w ogólnej kwocie przychodów, ustalony zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4e, wynosił co najmniej 50%, mogą wpłacać za-

liczki, o których mowa w ust. 1-1c, począwszy od dnia 20 października każdego roku.

3.^{<1, 14a>} Przepis ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 3a, nie ma zastosowania do gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych i do podatników, których dochody w całości są wolne od podatku, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 17 ust. 1, przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie.

3a.^{<1>} Przepis ust. 1 nie ma zastosowania także do podatników wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a).

4.^{<52b>} Jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1, uprzednio zadeklarowali, że przeznaczą dochód na cele określone w tych przepisach i dochód ten wydatkowali na inne cele – podatek od tego dochodu, bez wezwania, wpłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku; przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i nie wydatkowanych w tych latach na cele określone w art. 17 ust. 1b.

5.^{<14a, 22>} Podatnik, który złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w formie pisemnej oświadczenie, że:

1) zaprzestał działalności albo

2)^{<24>} jest podatnikiem, o którym mowa w ust. 4 i nie osiąga przychodów z działalności wymienionej w art. 17 ust. 1a pkt 1 oraz nie dokonuje wydatków na cele inne niż określone w art. 17 ust. 1b, 1e i 1f

– jest zwolniony od obowiązków wynikających z ust. 1 od dnia złożenia tego oświadczenia. W przypadku zmiany stanu faktycznego uzasadniającego to zwolnienie podatnik, bez wezwania, jest obowiązany stosować przepisy ust. 1-4.

5a.^{<57>} W przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej podatnik jest zwolniony od obowiązków wynikających z ust. 1, 1b, 6 i 6a za okres objęty zawieszeniem.

5b.^{<57>} Podatnik będący wspólnikiem spółki jawnej, spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, która zawiesiła wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jest zwolniony, w zakresie tej działalności, z obowiązków wynikających z ust. 1, 1b, 6 i 6a za okres objęty zawieszeniem.

5c.^{<57>} Przepisy ust. 5a i 5b stosuje się, jeżeli podatnik nie później niż przed upływem 7 dni od dnia złożenia wniosku o wpis informacji o zawieszeniu wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o okresie zawieszenia wykonywania tej działalności.

5d.^{<57>} Po okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospo-

darczej podatnicy, o których mowa w ust. 5a i 5b, wpłacają zaliczki według zasad, o których mowa w ust. 1-1c, 6 i 6a.

6.^{<52b>} Podatnicy mogą wpłacać zaliczki miesięczne w danym roku podatkowym w uproszczonej formie w wysokości 1/12 podatku należnego wykazanego w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, złożonym w roku poprzedzającym dany rok podatkowy. Jeżeli w tym zeznaniu podatnicy nie wykazali podatku należnego, mogą wpłacać zaliczki miesięczne w wysokości 1/12 podatku należnego wynikającego z zeznania złożonego w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata. Jeżeli również w tym roku podatnicy nie wykazali podatku należnego, nie są możliwe wpłaty zaliczek w uproszczonej formie.

6a.^{<14a>} Jeżeli zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, złożone w roku poprzedzającym dany rok podatkowy dotyczy roku podatkowego, który trwał krócej lub dłużej niż 12 kolejnych miesięcy – podatnicy mogą wpłacać zaliczki miesięczne za dany rok podatkowy w uproszczonej formie w wysokości podatku należnego, wykazanego w tym zeznaniu, przypadającego proporcjonalnie na każdy miesiąc tego roku podatkowego, którego zeznanie dotyczy. Jeżeli w tym zeznaniu podatnicy nie wykazali podatku należnego, mogą wpłacać zaliczki miesięczne w sposób wskazany powyżej, z tym że wysokość podatku należnego musi wynikać z zeznania złożonego w roku poprzedzającym dany rok podatkowy o dwa lata. Przepis ust. 6 zdanie ostatnie stosuje się odpowiednio.

7.^{<14a>} Podatnicy, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w ust. 6 i 6a, są obowiązani:

- 1) ^{<14a, 22>} w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie wpłaty pierwszej zaliczki w roku podatkowym, w którym po raz pierwszy wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek,
- 2) stosować tę formę wpłacania zaliczek w całym roku podatkowym,
- 3)^{<52b>} wpłacać zaliczki w terminach określonych w ust. 1a i 2a, uwzględniając zasady wyrażone w tych przepisach,
- 4)^{<14a>} (skreślony)
- 5) dokonać rozliczenia podatku za rok podatkowy zgodnie z art. 27.

7a.^{<14a, 22>} Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, dotyczy lat następnych, chyba że podatnik w terminie wpłaty pierwszej zaliczki za dany rok podatkowy zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek.

8.^{<14a>} Przepisy ust. 6, 6a i 7 nie mają zastosowania do podatników, którzy po raz pierwszy podjęli działalność w roku poprzedzającym rok podatkowy lub w roku podatkowym.

9.^{<14a>} Jeżeli podatnik złoży korektę zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, powodującą zmianę wysokości podstawy obliczenia

miesięcznych zaliczek płaconych w uproszczonej formie, kwota tych zaliczek:

1) ulega zwiększeniu lub zmniejszeniu, odpowiednio do zmiany wysokości podstawy ich obliczenia – jeżeli zeznanie korygujące zostało złożone w urzędzie skarbowym do końca roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zaliczki są płacone w formie uproszczonej,

1)^{<58b>} ***ulega zwiększeniu lub zmniejszeniu, odpowiednio do zmiany wysokości podstawy ich obliczenia – jeżeli zeznanie korygujące zostało złożone w urzędzie skarbowym do końca roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, za który zaliczki są płacone w formie uproszczonej,***

2) ulega zwiększeniu lub zmniejszeniu począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym została złożona korekta, odpowiednio do zmiany wysokości podstawy ich obliczenia – jeżeli zeznanie korygujące zostało złożone w roku podatkowym, w którym zaliczki są płacone w formie uproszczonej,

2)^{<58b>} ***ulega zwiększeniu lub zmniejszeniu począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym została złożona korekta, odpowiednio do zmiany wysokości podstawy ich obliczenia – jeżeli zeznanie korygujące zostało złożone w roku podatkowym, za który zaliczki są płacone w formie uproszczonej,***

3) nie zmienia się – jeżeli zeznanie korygujące zostało złożone w terminie późniejszym niż wymieniony w pkt 1 i 2.

10.^{<14a>} W przypadku gdy właściwy organ podatkowy określi należny podatek dochodowy w wysokości innej niż wykazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, albo w zeznaniu korygującym, przepisy ust. 9 stosuje się odpowiednio.

11.^{<15a, 22>} Podatnicy będący, od dnia rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej do pierwszego dnia miesiąca roku podatkowego, w którym rozpoczynają korzystanie ze zwolnienia, małymi przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów o działalności gospodarczej są zwolnieni z obowiązków wynikających z ust. 1 w roku podatkowym następującym bezpośrednio po:

- 1) pierwszym roku podatkowym, o którym mowa w art. 8 ust. 2 i 2a – w przypadku gdy ten rok podatkowy trwał co najmniej pełnych 10 miesięcy kalendarzowych albo
- 2) drugim roku podatkowym – w przypadkach innych niż wymienione w pkt 1 – pod warunkiem złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenia o korzystaniu z tego zwolnienia; oświadczenie to składa się w formie pisemnej w terminie do 20 dnia pierwszego miesiąca roku podatkowego objętego tym zwolnieniem.

12.^{<15a>} Podatnicy korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w ust. 11, są obowiązani do

złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, oraz do uiszczenia należnego podatku za rok objęty tym zwolnieniem w pięciu kolejnych latach podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym korzystali ze zwolnienia – w wysokości 20% należnego podatku wykazanego w zeznaniu składanym za rok objęty zwolnieniem; podatek ten płatny jest w terminach określonych dla złożenia zeznań za pięć kolejnych lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku objętym tym zwolnieniem.

13.^{<15a>} Przepisy ust. 11 i 12 nie mają zastosowania do podatników:

- 1) utworzonych w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, albo
- 2) utworzonych w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo
- 3) utworzonych przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roku poprzedzającego rok korzystania ze zwolnienia, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio art. 14, albo
- 4) utworzonych przez osoby prawne lub fizyczne wnoszące – tytułem wkładów niepieniężnych na poczet ich kapitału – składniki majątku uzyskane przez te osoby w wyniku likwidacji podatników, którzy skorzystali ze zwolnień określonych w ust. 11 i 12, o ile osoby te posiadały udziały lub akcje tych zlikwidowanych podatników, albo
- 5) którzy uzyskali w okresie poprzedzającym rok korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w ust. 11, przychód średniomiesięcznie w wysokości stanowiącej równowartość w złotych kwoty niższej niż 1000 euro przeliczonej według średniego kursu euro, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roku poprzedzającego rok rozpoczęcia działalności, albo
- 6) którzy w okresie poprzedzającym rok korzystania ze zwolnienia zatrudniali, na podstawie umowy o pracę, w każdym miesiącu mniej niż 5 osób w przeliczeniu na pełne etaty.

14.^{<15a>} Podatnicy, o których mowa w ust. 11, tracą prawo do zwolnienia, jeżeli:

- 1)^{<24>} zostali postawieni w stan likwidacji albo ogłoszona została ich upadłość obejmująca likwidację majątku w okresie korzystania ze zwolnienia albo w pięciu następnych latach podatkowych, albo
- 2) w którymkolwiek z miesięcy roku korzystania ze zwolnienia albo w jednym z pięciu następnych lat podatkowych

- zmniejszą przeciętne miesięczne zatrudnienie na podstawie umowy o pracę o więcej niż 10% w stosunku do najwyższego przeciętnego miesięcznego zatrudnienia w roku poprzedzającym rok podatkowy, albo
- 3) w roku korzystania ze zwolnienia albo w pięciu następnych latach podatkowych osiągną przychody z działalności gospodarczej średniomiesięcznie w wysokości stanowiącej równowartość w złotych kwoty niższej niż 1000 euro przeliczonej według średniego kursu euro, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia w roku poprzednim, albo
- 4)^{<36>} odpowiednio w roku lub za rok korzystania ze zwolnienia lub w pięciu następnych latach podatkowych mają zaległości z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa, ceł oraz składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. Nr 210, poz. 2135); określenie lub wymierzenie w innej formie – w wyniku postępowania prowadzonego przez właściwy organ – zaległości z wymienionych tytułów nie pozbawia podatnika prawa do skorzystania ze zwolnienia, jeżeli zaległość ta wraz z odsetkami za zwłokę zostanie uregulowana w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ostatecznej.
- 15.^{<15a>} Przeciętne miesięczne zatrudnienie, o którym mowa w ust. 13 pkt 6 oraz ust. 14 pkt 2, ustala się w przeliczeniu na pełne etaty, pomijając liczby po przecinku; w przypadku, gdy przeciętne miesięczne zatrudnienie jest mniejsze od jedności, przyjmuje się liczbę jeden.
- 16.^{<15a>} Podatnicy, którzy utracili prawo do zwolnienia:
- 1)^{<52b>} w roku podatkowym, w którym korzystają z tego zwolnienia – są obowiązani do wpłaty należnych zaliczek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utracili prawo do zwolnienia; w tym przypadku nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu zaliczek za poszczególne miesiące roku, w którym podatnicy korzystali ze zwolnienia,
- 1)^{<58b>} **w roku podatkowym, w którym korzystają z tego zwolnienia – są obowiązani do wpłaty należnych zaliczek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utracili prawo do zwolnienia, chyba że przed upływem tego terminu złożyli zeznanie i zapłacili podatek na zasadach określonych w art. 27 ust. 1; w tych przypadkach nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu zaliczek za poszczególne miesiące roku, w którym podatnicy korzystali ze zwolnienia,**
- 2) w pierwszych trzech miesiącach roku następującego bezpośrednio po roku, w którym korzystali ze zwolnienia – są obowiązani do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1; w tym przypadku nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu zaliczek za poszczególne miesiące roku, w którym podatnicy korzystali ze zwolnienia,
- 3) w okresie od upływu terminu określonego dla złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym korzystali ze zwolnienia, do końca piątego roku podatkowego następującego po roku, w którym korzystali ze zwolnienia – są obowiązani do zapłaty należnego podatku, o którym mowa w ust. 12, wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od dnia następnego po upływie terminu określonego dla złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, w którym mieli obowiązek złożyć to zeznanie.
- 17.^{<58a>} Pomoc, o której mowa w ust. 11 i 12, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

Art. 25a^{<14a, 22>}

- 1.^{<52b>} W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 10 ust. 2 pkt 2, spółka przejmująca obowiązana jest, bez wezwania, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, wpłacić na rachunek urzędu skarbowego podatek, o którym mowa w art. 22 ust. 1.
- 2.^{<37b>} Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 26

- 1.^{<52b>} Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz w art. 22 ust. 1, są obowiązane, jako płatnicy, pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, w dniu dokonania wypłaty, zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.
- 1a.^{<14a>} Zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w ust. 1, nie pobiera się, jeżeli podatnicy, wymienieni w art. 17 ust. 1, korzystający ze zwolnienia w związku z przeznaczaniem dochodów na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, złożą płatnikowi najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności oświadczenie, że przeznaczają dochody z dywidend oraz z in-

nych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych – na cele wymienione w tym przepisie.

- 1b.^{<52b>} Jeżeli przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3, są uzyskiwane od zleceniodawców zagranicznych, zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej są obowiązane przed wyjściem statku z portu polskiego wpłacić na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje właściwy według siedziby Morskiej Agencji naczelnik urzędu skarbowego należny podatek obliczony od przychodu z tytułu wywozu ładunku i pasażerów przyjętych do przewozu w porcie polskim. Dowód wpłaty podatku zagraniczne przedsiębiorstwo morskiej żeglugi handlowej jest obowiązane przekazać właściwej miejscowo Morskiej Agencji. Jeżeli jednak przed wyjściem statku z portu polskiego nie jest możliwe ustalenie wysokości przychodu za wywóz ładunków i pasażerów, zagraniczne przedsiębiorstwo morskiej żeglugi handlowej jest obowiązane wpłacić zaliczkę na podatek od przewidywanego przychodu, a następnie w ciągu 60 dni od dnia wyjścia z portu wpłacić różnicę między kwotą należnego podatku a kwotą wpłaconej zaliczki.
- 1c.^{<52b>} Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosując zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2, bądź spółkę, o której mowa w art. 22 ust. 4 pkt 2:
- 1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji, lub
 - 2) istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.
- 1d.^{<52b>} Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskaniem pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.

- 1e.^{<52b>} Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1d, powinno zawierać dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, a w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika.
- 2.^{<14a>} W razie przeznaczenia dochodu na podwyższenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach funduszu udziałowego, płatnicy, o których mowa w ust. 1, pobierają podatek w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu rejestrowego o dokonaniu wpisu o podwyższeniu kapitału zakładowego, a w spółdzielniach od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu funduszu udziałowego. W tym przypadku podatnikom nie przysługuje uprawnienie do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 1a.
- 3.^{<52b>} Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1 i 2 pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w:
- 1) art. 3 ust. 1 – informację o wysokości pobranego podatku,
 - 2) art. 3 ust. 2, oraz urzędowi skarbowemu – informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku
 - sporządzone według ustalonego wzoru.
- 3a.^{<52b>} Płatnicy są obowiązani przesłać informację, o której mowa w ust. 3 pkt 1, w terminie przekazania kwoty pobranego podatku, a informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat, o których mowa w ust. 1, również wówczas, gdy płatnik w roku podatkowym sporządzał i przekazywał informację w trybie przewidzianym w ust. 3b.
- 3b.^{<41b>} Na pisemny wniosek podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, płatnik, w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku, jest obowiązany do sporządzenia i przesłania podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, którym kieruje naczelnik właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 2.
- 3c.^{<41b>} W razie zaprzestania przez płatnika prowadzenia działalności przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 3a, płatnik przekazuje informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, w terminie do dnia zaprzestania działalności.
- 3d.^{<52b>} Informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, sporządzają i przekazują również podmioty, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22

ust. 1, gdy na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub ustawy nie są obowiązane do poboru podatku. Przepisy ust. 3b i 3c stosuje się odpowiednio.

- 4.^{<52b>} Podatnicy, o których mowa w ust. 1a, są obowiązani, bez wezwania, wpłacić należny zryczałtowany podatek na rachunek urzędu skarbowego określonego w ust. 3, jeżeli dochody z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych, od których płatnik nie pobrał podatku w związku z oświadczeniem, o którym mowa w ust. 1a, zostały wydatkowane na inne cele niż wymienione w art. 17 ust. 1.
5. Podatek, o którym mowa w ust. 4, wpłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wydatku.
- 6.^{<58a>} W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 i 8, spółka przejmująca, nowo zawiązana lub powstała w wyniku przekształcenia jest obowiązana jako płatnik, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, wpłacić podatek, o którym mowa w art. 22 ust. 1, na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych. Podatnik jest obowiązany przed tym terminem przekazać płatnikowi kwotę tego podatku. W terminie wpłaty podatku płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconym podatku, sporządzoną według ustalonego wzoru.
- 7.^{<52b>} Wypłata, o której mowa w ust. 1, 1c i 1d, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.

Art. 26a^{<52b>}

W terminie do końca pierwszego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku, płatnicy, o których mowa w art. 26, i podatnicy, o których mowa w art. 22 ust. 4b, art. 25a oraz art. 26 ust. 1b i 4, są obowiązani przesłać do urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 – do urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych, roczne deklaracje sporządzone według ustalonego wzoru.

Art. 27

- 1.^{<14a>} Podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a) i przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani składać urzędowi skarbowemu zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku

wym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku.

- 1a. Gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych, korzystające ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 3 i art. 6 ust. 2, są zobowiązane składać zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w terminach i na zasadach określonych w ust. 1.
- 1b.^{<1, 14a>} (skreślony)
- 2.^{<14a>} Podatnicy obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują do urzędu skarbowego sprawozdanie wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, a spółki – także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek złożenia opinii i raportu nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.
- 3.^{<41b>} Podatnicy, którym właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, dołączając do zeznania sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej.
- 4.^{<41b>} Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór sprawozdania, o którym mowa w ust. 3, w celu usprawnienia weryfikacji stosowania metody określonej w decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, uwzględniający w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej, ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązanymi oraz okres stosowania metody.
- Art. 28^{<24>}**
- 1.^{<52b>} Podatnicy posiadający zakłady (oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla ich siedziby są obowiązani składać do urzędu skarbowego w terminie wpłat zaliczek miesięcznych lub kwartalnych oraz załączać do zeznania o wysokości dochodu (straty) informację, sporządzoną zgodnie z odrębnymi przepisami, w celu ustalenia dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatkowej grupy kapitałowej, reprezentowanej przez spółkę, o której mowa w art. 1a ust. 3 pkt 4.

Art. 28a^{<1>}

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

- 1)^{<52b>} deklaracji i informacji, o których mowa w art. 26 ust. 3 i 6 oraz w art. 26a,
 - 2) zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1,
 - 3) oświadczeń, o których mowa w art. 26 ust. 1a,
 - 4)^{<37b>} informacji, o której mowa w art. 18 ust. 1f pkt 1
- wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania.

Rozdział 7**Zmiany w przepisach obowiązujących****Art. 29-36**

(pominięte)

Rozdział 8**Przepisy przejściowe i końcowe****Art. 37**

1. W okresie od dnia 1 stycznia 1993 r. do dnia 31 grudnia 1999 r. zwalnia się od podatku dochodowego od osób prawnych:

- 1) dochody podatników z tytułu nieodpłatnego otrzymania od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, spółek, których akcje (udziały) zostały wniesione przez Skarb Państwa do narodowych funduszy inwestycyjnych, przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw komunalnych lub zakładów budżetowych, zakładów domów i lokali mieszkalnych oraz hoteli pracowniczych, a także środków trwałych służących:
 - a) działalności socjalnej w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych,
 - b) działalności kulturalnej prowadzonej na podstawie przepisów o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej,
 - c) kulturze fizycznej w rozumieniu przepisów o kulturze fizycznej,
 - d) prowadzeniu przedszkoli, szkół, bufetów i stołówek oraz zakładów opieki zdrowotnej (w tym żłobków) w rozumieniu przepisów o zakładach opieki zdrowotnej,
- 2) dochody podatników z tytułu nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych zaliczanych do infrastruktury technicznej w zakresie urządzeń, obiektów i sieci: wodnokanalizacyjnych, gazowych i ciepłowniczych, jeżeli przedmiotem działalności tych podatników jest działalność w zakresie świadczeń wodnokanalizacyjnych, gazowych i ciepłowniczych,
- 3) dochody:
 - a) Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, spółek, których

akcje (udziały) zostały wniesione przez Skarb Państwa do narodowych funduszy inwestycyjnych, przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw komunalnych i zakładów budżetowych dokonujących nieodpłatnego przekazania środków trwałych, o których mowa w pkt 1,

- b) podatników dokonujących nieodpłatnego przekazania środków trwałych wymienionych w pkt 2 w części stanowiącej równowartość tych środków przekazanych nieodpłatnie, zgodnie z odrębnymi przepisami,
- 4) (skreślony)
2. (skreślony)
3. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1-3, dotyczy tej części dochodów, która odpowiada wartości netto środków trwałych wynikającej z prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych.
4. W razie przeniesienia, przed upływem pięciu lat od dnia nabycia, własności lub zmiany choćby w części przeznaczenia nabytych środków trwałych, podatnicy wymienieni w ust. 1 pkt 1 i 2 tracą prawo do zwolnienia, o którym mowa w tym przepisie, i są obowiązani do zapłacenia różnicy podatku obliczonego proporcjonalnie do liczby pełnych miesięcy okresu pięcioletniego, w którym środek trwały nie był wykorzystywany przez podatnika; nie dotyczy to przeniesienia własności w wyniku przekształcenia formy prawnej oraz łączenia lub podziału dotychczasowych podatników, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów, z których wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo łączenia wstępuje we wszystkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, dzielonego lub łączonego.
5. Kwotę podatku, o której mowa w ust. 4, podatnik obowiązany jest zapłacić w terminie do końca miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności określone w tym przepisie.

Art. 38

(skreślony)

Art. 38a^{<32>}

1. W latach 2007-2009 banki są uprawnione do pomniejszenia zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) o kwotę równą odpowiednio:
 - 1) za 2007 r. – 20%,
 - 2) za 2008 r. – 40%,
 - 3) za 2009 r. – 40%
 – kwoty 8% łącznej wartości utworzonych i niezaliczonych na dzień 31 grudnia 2002 r. do kosztu uzyskania przychodów, rezerw celowych na pokrycie wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych przez banki do kategorii stracone i wątpliwe oraz należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek zakwalifikowanych do kategorii stracone i wątpliwe;

pomniejszenie nie dotyczy tych rezerw rozwiązanych lub zmniejszonych albo zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w 2003 r.

2. Rozwiązanie części lub całości rezerw, które stanowiły podstawę pomniejszenia zobowiązania podatkowego (kwoty podatku), o którym mowa w ust. 1, na które utworzono rezerwy celowe, powoduje obowiązek podwyższenia zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) o kwotę 8% rozwiązanej rezerwy celowej. Podwyższenie zobowiązania (kwoty podatku) następuje w roku rozwiązania rezerwy celowej, nie wcześniej jednak niż z chwilą pomniejszenia zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) zgodnie z ust. 1. Jeżeli podwyższenie zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) wynikające z rozwiązania rezerwy celowej przewyższa wartość pomniejszonego zobowiązania podatkowego (kwoty podatku) w roku określonym w ust. 1 pkt 1, wartość ta zostaje uwzględniona w latach następnych.
3. Łączna kwota pomniejszenia zobowiązania podatkowego banków (kwota podatku), o której mowa w ust. 1, nie może być wyższa od łącznej kwoty środków pieniężnych przekazanych na zasilenie Funduszu Poręczeń Unijnych z tytułu oprocentowania rezerwy obowiązkowej w latach 2004-2006, o których mowa w art. 39 ust. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. Nr 140, poz. 938, z późn. zm.).

Art. 38b^{<37b>}

1. Banki, które na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.) sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, o których mowa w art. 2 ust. 3 tej ustawy, mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości kredytów (pożyczek) oraz gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, odpowiadające równowartości rezerw na ryzyko związane z działalnością banków, w wysokości i na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 26, ust. 2a pkt 2, ust. 2b-2d, ust. 3, 3c, 3e i 3f.
2. Do odpisów aktualizujących, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 12 ust. 1 pkt 4, 6 lit. b), ust. 1a, ust. 4 pkt 15 lit. a)-c), art. 15 ust. 1h pkt 2, art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b) i c), ust. 2 oraz art. 38a ust. 2 stosuje się odpowiednio.
3. Banki, o których mowa w ust. 1, mogą stosować przepisy art. 16 ust. 1 pkt 25 lit. b) i c), pkt 26, ust. 2, ust. 2a pkt 2, ust. 2b-2d, ust. 3, 3c, 3e i 3f do odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości kredytów (pożyczek) oraz gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek dotyczących rezerw na ryzyko związane z działalnością banków, utworzonych zgodnie z przepisami o rachunkowości w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2004 r., a niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.

4. Przepisy ust. 2 stosuje się do odpisów, o których mowa w ust. 3.

Art. 38c^{<37b>}

- Banki, które na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, o których mowa w art. 2 ust. 3 tej ustawy, mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów, na zasadach określonych w art. 15 ust. 1h pkt 1, rezerwę na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe do wysokości rezerwy na ryzyko ogólne, która zostałaby utworzona zgodnie z art. 130 ustawy, o której mowa w art. 12 ust. 1 pkt 6 lit. a).
- W bankach, o których mowa w ust. 1, nie zalicza się do przychodów nadwyżki kwoty rozwiązanej lub zmniejszonej rezerwy na ryzyko ogólne ponad kwotę utworzonej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy wymienionej w ust. 1, rezerwy na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe.
- Przepisy art. 12 ust. 1 pkt 6 lit. a) stosuje się odpowiednio do rezerwy na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe utworzonej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy wymienionej w ust. 1.

Art. 39

- Tracą moc:

- 1) ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216, Nr 80, poz. 350 i Nr 101, poz. 444),
- 2) art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443).

- Przepisy ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1 mają zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów osiągniętych przed dniem 1 stycznia 1992 r.

- Okresowe zwolnienia od podatku dochodowego, do których podatnicy nabyli uprawnień przed dniem 1 stycznia 1992 r., pozostają w mocy do czasu ich wygaśnięcia.

- Podatnicy, którzy:

- 1) w 1991 r. ponieśli wydatki, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1,
- 2) korzystali do końca 1991 r. z odliczeń wydatków od dochodu na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 2,

zachowują prawo do odliczeń poniesionych w tym okresie wydatków do czasu ich wyczerpania, z uwzględnieniem przepisów art. 16 ust. 3 i 4 ustawy, o której mowa w ust. 1 pkt 1.

Art. 40

- Uchyla się, z zastrzeżeniem ust. 2, przepisy ustaw szczególnych przyznające ulgi i zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz znosi się przyznane na podstawie tych przepisów ulgi i zwolnienia.

- Przepis ust. 1 nie dotyczy ulg i zwolnień od podatku dochodowego przysługujących na podstawie przepisów ustaw:

- 1) (skreślony)
- 2) (skreślony)
- 3) z dnia 20 stycznia 1990 r. o zmianach w organizacji i działalności spółdzielczości (Dz.U. Nr 6, poz. 36, Nr 11, poz. 74, Nr 29, poz. 175 i Nr 34, poz. 198, z 1991 r. Nr 83, poz. 373, z 1992 r. Nr 18, poz. 74 i Nr 80, poz. 406, 1993 r. Nr 40, poz. 182, z 1994 r. Nr 68, poz. 294 i Nr 90, poz. 419),
- 4)^{<1>} (skreślony)
- 5) z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143, z 1998 r. Nr 160, poz. 1063 i z 1999 r. Nr 49, poz. 484),
- 6) (skreślony)
- 7) (skreślony)
- 8)^{<43>} ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. Nr 169, poz. 1419).

Art. 41

(pominięty)

Art. 42

Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 1992 r., z wyjątkiem art. 30 i 33, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia.

**Załączniki do ustawy
z dnia 15 lutego 2002 r.**

Załącznik nr 1^{<1, 14a>}

WYKAZ ROCZNYCH STAWEK AMORTYZACYJNYCH

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa lub podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych	Powiązanie z KRŚT
1	2	3	4	5
01	1,5	11	Budynki mieszkalne	15, 16
		122	Lokale mieszkalne	
		10	Budynki niemieszkalne	10, 11, 12 13, 14, 15 17, 18, 19
	2,5	110	Z rodzaju 110 placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy opieki społecznej bez opieki medycznej	154 159
		121	Lokale niemieszkalne	
		102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)	227 293
		104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne (z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)	200 202 203 205 209
				220
				221
				222
	4,5			

1	2	3	4	5
	10	103	Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ – trwale związane z gruntem	125
		109	Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem	169
		010	Plantacje wikliny	198
02	2,5	224	Budowle wodne, z wyjątkiem melioracji, doków stałych załadownionych, wałów i grobli	001
				250
				251
				253
				254
				255
				259
				293
				297
		21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych	256
		290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	28
		291	Wieże przeciwpożarowe	291
		225	Melioracje podstawowe	01
		226	Melioracje szczegółowe	01
	4,5	2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	2
	10	211	Przewody sieci technologicznych wewnątrzzakładowych	651
		221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów	680
	14	202	Z rodzaju 202 wieże ekstrakcyjne	507
	20	200	Z rodzaju 200 wieże wiertnicze, wieżomaszty	510
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne	3
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo lekkie	323
		324	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie	324
		325	Silniki spalinowe na paliwo gazowe	325
		326	Silniki powietrzne	326
		343	Z rodzaju 343 zespoły elektroenergetyczne przenośne z silnikami spalinowymi na paliwo lekkie	343
		344	Zespoły elektroenergetyczne z silnikami spalinowymi na paliwo ciężkie	344
		349	Reaktory jądrowe	349
04	7	431	431-0 filtry (prasy) błotniarki	431
			431-4 cedzidla mechaniczne	
		450	Piece do przerobu surowców (z wyjątkiem 450-50 piece do przerobu surowca wielokomorowe)	450
		451	Piece do przetwarzania paliw (z wyjątkiem 451-0 piece koksownicze)	451
		454	Piece do wypalania tunelowe	454
		475	Aparaty bębnowe	475
		477	Suszarki komorowe: 477-0 do 4 oraz 477-6 do 8	477
	10	4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania	4
	14	41	Obrabiarki do metali	40, 41
		44	Maszyny i urządzenia do przetłaczania i sprężania cieczy i gazów	44
		46	Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem rodzaju 465 i 469-0)	46
		47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych (z wyjątkiem rodzaju 474, 475, 477-0 do 4 i 6-8 oraz 479-0)	47
	18	449	Z rodzaju 449-90 urządzenia dystrybucyjne do benzyny i olejów elektryczne i przepływomierze skladowe do cieczy i paliw płynnych	449
		465	Z rodzaju 465 wymienniki płynów obiegowych przy produkcji sody	465
		469	469-0 chłodnice odmulin i prób kołowych rozkładni gazu	469
		474	Kolumny nitracyjne i denitracyjne	474
		479	479-0 odbieralnice hydrauliczne rozkładni gazu	479
		481	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem chemicznym i elektrolizacyjnym	481
		482	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem cieplnym	482
		484	484-0 urządzenia do spawania i napawania łukowego w ochronie gazów oraz do spawania i napawania plazmowego	484
			Z rodzaju 484-1 wytwornice acetylenowe przenośne wysokiego ciśnienia	
			484-3 zgrzewarki oporowe i tarcicowe	
			Z rodzaju 484-6 urządzenia do metalizacji natryskowej i do natryskiwania tworzywami sztucznymi	
		490	Maszyny i urządzenia do przygotowywania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne	490
		492	Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami	492
		493	Z rodzaju 493 roboty przemysłowe	493
	20	434	434-01 maszyny do zamykania słoików	434
			Z rodzaju 434-02 maszyny do zamykania puszek	

1	2	3	4	5
		465	Wymienniki przeponowe rurowe sklasyfikowane jako chłodnice kwasu siarkowego	465
	30	491	Zespoły komputerowe	491
05	7	506	506-1 i 506-2 aparaty do rektyfikacji powietrza	506
		507	507-2 i 507-3 krystalizatory	507
			507-4 komory potne	
		548	548-0 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego	548
		583	583-0 koparki i zwalówki w kopalniach odkrywkowych węgla	583
			583-1 koparki w piaskowniach przemysłu węglowego	
	10	512	Maszyny i urządzenia do eksploatacji otworów wiertniczych	512
		513	Maszyny i urządzenia do przeróbki mechanicznej rud i węgla	513
		514	514-0 maszyny i urządzenia aglomerowni	514
			514-1 maszyny i urządzenia wielkopiecowe	
			514-2 maszyny i urządzenia hutnicze stalowni	
			Z rodzaju 514-3 do 6 nożyce hutnicze do cięcia na gorąco, tabor hutniczy, walcowniczy	
			514-9 inne maszyny, urządzenia i aparaty hutnicze	
		520	Z rodzaju 520 maszyny i urządzenia przemysłu kamieniarskiego:	520
			520-0 i 520-1 traki ramowe i tarczowe	
			520-2 cyrkulaki	
			520-3 szlifierki	
			520-4 tokarki i wiertarki do kamienia	
			520-5 kombajny do robót przygotowawczych	
		523	Maszyny i urządzenia przemysłu cementowego	523
		525	525-31 autoklawy	525
		529	Z rodzaju 529 maszyny i urządzenia do produkcji materiałów budowlanych:	529
			529-81 do produkcji elementów z lastryko	
			529-82 do produkcji sztucznego kamienia	
		56	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów rolnych	56
		582	Z rodzaju 582-1 pojemniki do bitumu stalowe powyżej 20 000 l pojemności oraz z rodzaju 582-2 odśnieżarki o mocy silników powyżej 120 KM	582
	14	50	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu chemicznego	50
		517	Maszyny i urządzenia torfiarskie	517
		52	Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych	52
		53	Maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych	53
		54	Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny i aparaty papiernicze i poligraficzne	54
		55	Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji z niej	55
		561	561-6 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji napoi	561
		568	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu piekarniczego (z wyjątkiem 568-40 do 48)	568
		57	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych	57
		59	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej	59
	18	505	505-1 piece prażalnicze fluidezyjne	505
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne	51
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych	58
	20	506	506-3 odgazowywacze	506
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze	510
		511	Obudowy zmechanizowane	511
		518	Z rodzaju 518 aparaty i urządzenia do:	518
			518-01 pomiarów magnetycznych	
			518-02 pomiarów geologicznych	
			518-03 pomiarów sejsmicznych i radiometrycznych	
			518-1 elektrycznego profilowania odwiertów, karotażu gazowego, perforacji otworów wiertniczych	
		535	Z rodzaju 535-0 aparaty specjalne do wytwarzania kwasu wolframowego i maszyny do redukcji-nych, próżniowych i specjalnych wytopów metali	535
			Z rodzaju 535-1 maszyny do produkcji węglanów i past emulsyjnych	
			Z rodzaju 535-7 urządzenia do produkcji półprzewodników	
		579	579-000 dystrybutory	579
			579-003 młynki młotkowe	
			579-01 maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych na mąkę pastewną i tłuszcze utylizacyjne	
			579-09 inne maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych	
		580	Maszyny do robót ziemnych i fundamentowych	580
		581	Maszyny do robót budowlanych	581
		582	582-3 szczotki mechaniczne i osprzęt do utrzymania dróg	582
	25	501	501-0 aparaty szklane i porcelanowe do destylacji	501
			501-1 porcelanowe młyny kulowe	
		511	Maszyny górnicze, z wyłączeniem obudów zmechanizowanych	511

1	2	3	4	5
		524	Z rodzaju 524 piece do topienia żużla wielkopiecowego i bazaltu	524
		571	571-8 autoklawy do hydrolizy	571
			571-30 i 571-31 neutralizatory stalowe oraz neutralizatory i hydrolizatory betonowe lub murowane	
		581	581-2 wibratory	581
			581-4 wibromłoty oraz z rodzaju 581-3 zacieraczki do tynku	
06	4,5	600	Zbiorniki naziemne ceglane	600
		601	Zbiorniki naziemne betonowe (z wyjątkiem z wykładziną chemoodporną dla kwasu ponitracyjnego)	601
		623	623-7 urządzenia telefoniczne systemów nośnych na liniach WN	623
		641	Z rodzaju 641-7 wyciągi kopalniane (bez wyciągów przy głębieniu szybów)	641
		648	Towarowe kolejki linowe i dźwignie linowe	648
		657	Akumulatory hydrauliczne	657
		660	Wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane	660
	10	6	Urządzenia techniczne	6
	18	61	Z podgrupy 61 urządzenia rozdzielcze i aparatura energii elektrycznej przewoźna	610
		641	Dźwigniki, wciągarki i wciągarki przejezdne oraz nieprzejezdne, kołowroty, wyciągniki (z wyjątkiem rodzaju 641-63 oraz z rodzaju 641-7 wyciągniki kopalniane łącznie z wyciągami przy głębieniu szybów, a także wyciągi kolei i kolejek linowych)	do 615 641
		662	662-1 projektory przenośne 16 mm i 35 mm	662
		681	Kontenery	681
	20	629	Telefony komórkowe	629
		669	Kasy fiskalne i rejestrujące (z wyjątkiem zaliczonych do poz. 04 – zespoły komputerowe)	669
		633	Baterie akumulatorów elektrycznych stacjonarnych	633
		634	Baterie akumulatorów elektrycznych zasadowych	634
		662	662-5 ekrany kinowe	662
		644	644-0 do 4 przenośniki w kopalniach i zakładach przetwórczych rud i węgla	644
		664	Z rodzaju 664 urządzenia do przeprowadzania badań technicznych	664
	25	644	644-0 przenośniki zgrzeblowe ciężkie i lekkie	644
07	7	70	Kolejowy tabor szynowy naziemny	70
		71	Kolejowy tabor szynowy podziemny	71
		72	Tramwajowy tabor szynowy	72
		73	Pozostały tabor szynowy naziemny	73
		77	Tabor pływający	77
	14	700	700-7 drezyny i przyczepy do drezyn	700-7
		710	710-01 lokomotywy akumulatorowe	710 do 03
			710-02 i 710-03 lokomotywy ognioszczelne i typu „Karlik”	710-02 i 710-03
			710-10 do 14 wozy kopalniane	710-10 do 14
		770	770-13 kontenerowce	770-13
		773	773-1010 wodoloty	773-1010
		780	Samoloty	780
		781	Śmigłowce	781
		743	Samochody specjalne	743
		745	Z rodzaju 745 trolejbusy i samochody ciężarowe o napędzie elektrycznym	745
		746	Ciągniki	746
		747	Naczepy	747
		748	Przyczepy	748
				750
				751
				752
				753
				754
		76	Pozostały tabor bezszynowy (wózki jezdniowe akumulatorowe, widłowe i inne wózki jezdniowe)	76
	18	745	Z rodzaju 745 pozostałe samochody o napędzie elektrycznym	745
		783	Balony	783
		788	Inne środki transportu lotniczego	788
		79	Środki transportu pozostałe	
	20	740	Motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe	740
		741	Samochody osobowe	741
		742	Samochody ciężarowe	742
		744	Autobusy i autokary	744
		782	Szybowce	782
08	10	805	Z rodzaju 805 wyposażenie kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych oraz instrumenty muzyczne	805

1	2	3	4	5
		806	Kioski, budki, baraki, domki kempingowe	806
			– nie związane trwale z gruntem	
	14	803	803-0 do 1 maszyny biurowe	803
			803-30 dalekopisy do maszyn matematycznych	
	20	8	Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	8
	25	801	801-0 elektroniczna aparatura kontrolno-pomiarowa do przeprowadzania badań laboratoryjnych	801
		802	802-0 aparaty i sprzęt do hydro- i mechanoterapii	802
		804	Z rodzaju 804 wyposażenie cyrkowe	804

Objaśnienia:

1. Za pogorszone warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy, uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.
2. Za złe warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy, uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.
3. Przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 2 ustawy, rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie.
4. Przez maszyny i urządzenia grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 3 ustawy, rozumie się maszyny, urządzenia i aparaturę, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalnie-produkcyjną.

Załącznik nr 2^{<1>}

**TABELA RODZAJÓW I ROZMIARÓW DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ PODLEGAJĄCYCH OPODATKOWANIU
PODATKIEM DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH**

Lp.	Rodzaje i rozmiary upraw i produkcji
1	2
1	Uprawy w szklarniach ogrzewanych lub nie ogrzewanych – powyżej 25 m ² powierzchni ogólnej
2	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych – powyżej 50 m ² powierzchni ogólnej
3	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej
4	Drób rzeźny: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki – powyżej 100 sztuk
5	Drób nieśny – powyżej 80 sztuk: a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym) b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym) c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym) d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym) e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym) f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)
6	Wylęgarnie drobiu: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki – bez względu na liczbę sztuk uzyskanych z wylęgu
7	Zwierzęta futerkowe: a) lisy, jenoty, norki, tchórzofretki, szynszyle – 1 samica stada podstawowego i powyżej b) nutrie – powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego c) króliki – powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego
8	Zwierzęta laboratoryjne: szczury białe, myszy białe – bez względu na liczbę sprzedanych sztuk
9	Jedwabniki – produkcja kokonów 1 dm ³ i powyżej
10	Pasieki – powyżej 80 rodzin
11	Uprawy roślin „in vitro” – 1 m ² powierzchni półek i powyżej
12	Hodowla entomofagów – 1 m ² powierzchni upraw roślin żywicielskich i powyżej
13	Hodowla dżdżownic – 1 m ² powierzchni łoża hodowlanego i powyżej
14	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym: a) krowy – powyżej 5 sztuk b) cielęta – powyżej 10 sztuk c) bydło rzeźne – powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów) d) tuczniki – powyżej 50 sztuk e) prosięta i warchlaki – powyżej 50 sztuk f) chów i hodowla owiec – powyżej 10 sztuk matek g) tucz owiec – powyżej 15 sztuk h) konie rzeźne – 1 sztuka i powyżej i) konie hodowlane – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej j) hodowla ryb akwariowych – powyżej 700 dm ³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi k) hodowla psów rasowych – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej l) hodowla kotów rasowych – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej

Lp.	Państwo członkowskie Unii Europejskiej	Zakres podmiotowy
1	2	3
1	Królestwo Belgii	spółki ustanowione według prawa belgijskiego, określane jako: „société anonyme”/„naamloze vennootschap”, „société en commandite par actions”/„commanditaire vennootschap op aandelen”, „société privée à responsabilité limitée”/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid” jak również podmioty prawa publicznego, które działają według prawa prywatnego
2	Królestwo Danii	spółki ustanowione według prawa duńskiego, określane jako: „aktieselskab”, „anpartsslskab”
3	Królestwo Hiszpanii	spółki ustanowione według prawa hiszpańskiego, określane jako: „sociedad anónima”, „sociedad comanditaria por acciones”, „sociedad de responsabilidad limitada”, jak również podmioty prawa publicznego, które działają według prawa prywatnego
4	Królestwo Niderlandów	spółki ustanowione według prawa holenderskiego, określane jako: „naamloze vennootschap”, „besloten venno-otschap met beperkte aansprakelijkheid”
5	Królestwo Szwecji	spółki ustanowione według prawa szwedzkiego, określane jako: „aktiebolag”, „bankaktiebolag”, „foersaekringsaktiebolag”
6	Republika Malty	spółki ustanowione według prawa maltańskiego, określane jako: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata”, „Sojetajiet en commandite li 1-kapital tagħhom magsum fazzjonijiet”
7	Republika Austrii	spółki ustanowione według prawa austriackiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”
8	Republika Cypryjska	spółki ustanowione według prawa cypryskiego: „εταιρεία” zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym
9	Republika Czeska	spółki ustanowione według prawa czeskiego, określane jako: „akciová společnost”, „společnost s ručením omezeným”
10	Republika Estońska	spółki ustanowione według prawa estońskiego, określane jako: „täisühing”, „usaldusühing”, „osaühing”, „aktsiaselts”, „tulundusühistu”
11	Republika Federalna Niemiec	spółki ustanowione według prawa niemieckiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Komanditgesellschaft auf Aktien”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, „bergrechtliche Gewerkschaft”
12	Republika Finlandii	spółki ustanowione według prawa fińskiego, określane jako: „osakeyhtiö/aktiebolag”, „osuuskunta/andslag”, „saajaostopankki/sparbank” oraz „vakuutusyhitys/foersaekringsbolag”
13	Republika Francuska	spółki ustanowione według prawa francuskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, jak również państwowe zakłady i przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe
14	Republika Grecka	spółki ustanowione według prawa greckiego, określane jako: „anonymi etaireia”
15	Irlandia	spółki ustanowione według prawa irlandzkiego, określane jako: „public companies limited by shares or by guarantee”, „private companies limited by shares or by guarantee”, podmioty zarejestrowane zgodnie z Industrial and Provident Societies Acts lub „building societies” zarejestrowane zgodnie z Building Societies Acts
16	Republika Litewska	spółki ustanowione według prawa litewskiego
17	Republika Łotewska	spółki ustanowione według prawa łotewskiego, określane jako: „akciju sabiedrība”, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību”
18	Republika Portugalska	spółki ustanowione według prawa portugalskiego, mające formę spółek handlowych, handlowych spółek prawa cywilnego lub inne, utworzone według prawa portugalskiego, osoby prawne, które są przedsiębiorstwami przemysłowo-handlowymi
19	Republika Słowacka	spółki ustanowione według prawa słowackiego, określane jako: „Akciová spoločnosť”, „Spoločnosť s ručením obmedzeným”, „Komanditná spoločnosť”
20	Republika Słowenii	spółki ustanowione według prawa słoweńskiego, określane jako: „družba”, „komanditna družba”, „družba z omejeno odgovornostjo”
21	Republika Węgierska	spółki ustanowione według prawa węgierskiego, określane jako: „közkereseti társaság”, „betéti társaság”, „közös vállalat”, „korlátolt felelősségű társaság”, „résztvénytársaság”, „egyesülés”, „közhasznú társaság”, „szövetkezet”
22	Republika Włochy	spółki ustanowione według prawa włoskiego, określane jako: „società per azioni”, „società in accomandita per azioni”, „società a responsabilità limitata”, jak również państwowe i prywatne przedsiębiorstwa przemysłowo-handlowe
23	Wielkie Księstwo Luksemburga	spółki ustanowione według prawa luksemburskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”
24	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	spółki ustanowione według prawa Zjednoczonego Królestwa
25 ^{<47>}	spółdzielnie związane na podstawie rozporządzenia nr 1435/2003/WE z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003)	
26 ^{<56>}	Republika Bułgarii	Spółki utworzone według prawa bułgarskiego i prowadzące działalność gospodarczą, określane jako: „сдружението с ограничена отговорност”, „акопонионосно друшество”, „акционерско асоцијација”, „асоцијативно друшество”, „асоцијативна акциона друшество”, „асоцијативна акциона друшество”, „асоцијативна акциона друшество”
27 ^{<56>}	Rumunia	Spółki utworzone według prawa rumuńskiego, określane jako: „societăți pe acțiuni”, „societăți în comandită pe acțiuni”. „societăți cu răspundere limitată”

LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH MA ZASTOSOWANIE ART. 20 UST. 14 I ART. 22 UST. 6 USTAWY

Lp.	Państwo ^{<41a>}	Zakres podmiotowy
1	2	3
1	Królestwo Belgii	spółki utworzone według prawa belgijskiego, określane jako: „société anonyme”/„naamloze vennootschap”, „société en commandite par actions”/„commanditaire vennootschap op aandelen”, „société privée à responsabilité limitée”/„besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „société coopérative à responsabilité limitée”/„coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „société coopérative à responsabilité illimitée”/„coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, „société en nom collectif”/„vennootschap onder firma”, „société en commandite simple”/„gewone commanditaire vennootschap”, przedsiębiorstwa publiczne, które przybrały jedną z wymienionych wyżej form prawnych, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa belgijskiego podlegające opodatkowaniu belgijskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
2	Królestwo Danii	spółki utworzone według prawa duńskiego, określane jako: „aktieselskab” i „anpartsselskab”, oraz inne spółki podlegające opodatkowaniu zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, w takim zakresie, w jakim ich dochód podlegający opodatkowaniu jest obliczany i opodatkowany zgodnie z ustawodawstwem podatkowym mającym zastosowanie do „aktieselskaber”
3	Królestwo Hiszpanii	spółki utworzone według prawa hiszpańskiego, określane jako: „sociedad anónima”, „sociedad comanditaria por acciones”, „sociedad de responsabilidad limitada”, jak również podmioty prawa publicznego, które działają według prawa prywatnego, oraz inne podmioty utworzone zgodnie z przepisami prawa hiszpańskiego podlegające opodatkowaniu hiszpańskim podatkiem dochodowym od osób prawnych („Impuesto sobre Sociedades”)
4	Królestwo Niderlandów	spółki utworzone według prawa holenderskiego, określane jako: „naamloze vennootschap”, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „Open commanditaire vennootschap”, „Coöperatie”, „onderlinge waarborgmaatschappij”, „Fonds voor gemene rekening”, „vereniging op coöperatieve grondslag” i „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa holenderskiego podlegające opodatkowaniu holenderskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
5	Królestwo Szwecji	spółki utworzone według prawa szwedzkiego, określane jako: „aktiebolag”, „försäkringsaktiebolag”, „ekonomiska föreningar”, „sparbanker”, „ömsesidiga försäkringsbolag”
6	Republika Malty	spółki ustanowione według prawa maltańskiego, określane jako: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata”, „Soċjetajiet en commandite li 1-kapital tagħhom maqsum fazzjonijiet”
7	Republika Austrii	spółki utworzone według prawa austriackiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, „Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit”, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften”, „Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts”, „Sparkassen”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa austriackiego podlegające opodatkowaniu austriackim podatkiem dochodowym od osób prawnych
8	Republika Cypryjska	spółki ustanowione według prawa cypryjskiego: „εταιρείες” zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym
9	Republika Czeska	spółki ustanowione według prawa czeskiego, określane jako: „akciová společnost”, „společnost s ručením omezeným”
10	Republika Estońska	spółki ustanowione według prawa estońskiego, określane jako: „täisühing”, „usaldusühing”, „osaühing”, „aktsiaselts”, „tulundusühistu”
11	Republika Federalna Niemiec	spółki utworzone według prawa niemieckiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Kommanditgesellschaft auf Aktien”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, „Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit”, „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft”, „betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa niemieckiego podlegające opodatkowaniu niemieckim podatkiem dochodowym od osób prawnych
12	Republika Finlandii	spółki utworzone według prawa fińskiego, określone jako: „osakeyhtiö”/„aktiebolag”, „osuuskunta”/„andelslag”, „säästöpankki”/„sparbank” i „vakuutusyhtiö”/„försäkringsbolag”
13	Republika Francuska	spółki utworzone według prawa francuskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, „sociétés par actions simplifiées”, „société d'assurances mutuelles”, „caisses d'épargne et de prévoyance”, „sociétés civiles”, które automatycznie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych, „coopératives”, „unions de coopératives”, przemysłowe i handlowe instytucje publiczne oraz przedsiębiorstwa i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa francuskiego podlegające opodatkowaniu francuskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
14	Republika Grecka	spółki utworzone według prawa greckiego, określane jako: „ανωνυμη εταιρια”, „εταιρια περιωρισμενης υθινης (Ε.Π.Ε.)”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa greckiego podlegające opodatkowaniu greckim podatkiem dochodowym od osób prawnych
15	Irlandia	spółki utworzone lub istniejące według prawa irlandzkiego, podmioty zarejestrowane zgodnie z Industrial and Provident Societies Act, „building societies” zarejestrowane zgodnie z Building Societies Acts i „trustee savings banks” w rozumieniu Trustee Savings Banks z 1989 r.
16	Republika Litewska	spółki ustanowione według prawa litewskiego
17	Republika Łotewska	spółki ustanowione według prawa łotewskiego, określane jako: „akciju sabiedrība”, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību”
18	Republika Portugalska	spółki utworzone według prawa portugalskiego będące spółkami handlowymi lub spółki prawa cywilnego posiadające formę handlową oraz spółdzielnie i przedsiębiorstwa publiczne
19	Republika Słowacka	spółki ustanowione według prawa słowackiego, określane jako: „Akciová spoločnosť”, „Spoločnosť s ručením obmedzeným”, „Komanditná spoločnosť”
20	Republika Słowenii	spółki ustanowione według prawa słoweńskiego, określane jako: „delniška družba”, „komanditna družba”, „družba z omejeno odgovornostjo”

[illegible]

Załącznik nr 5^{37b}

LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH MAJĄ ZASTOSOWANIE ART. 21 UST. 8 USTAWY

Lp.	Państwo ^{<41a>}	Zakres podmiotowy
1	2	3
1	Królestwo Belgii	Spółki ustanowione według prawa belgijskiego, określane jako: „naamloze vennootschap/société anonyme”, „commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions”, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée”, oraz te podmioty prawa publicznego, które działają na podstawie prawa prywatnego
2	Królestwo Danii	spółki ustanowione według prawa duńskiego, określane jako: „aktieselskab”, „anpartsselskab”
3	Królestwo Hiszpanii	spółki ustanowione według prawa hiszpańskiego, określane jako: „sociedad anónima”, „sociedad comanditaria por acciones”, „sociedad de responsabilidad limitada”, oraz te podmioty prawa publicznego, które działają na podstawie prawa prywatnego
4	Królestwo Niderlandów	spółki ustanowione według prawa holenderskiego, określane jako: „naamloze vennootschap” i „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”
5	Królestwo Szwecji	spółki ustanowione według prawa szwedzkiego, określane jako: „aktiebolag” oraz „försäkringsaktiebolag”
6	Republika Malty	spółki ustanowione według prawa maltańskiego, określane jako: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata”, „Socjetajiet en commandite li 1-kapital tagħhom maqsum fazzjonijiet”
7	Republika Austrii	spółki ustanowione według prawa austriackiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”
8	Republika Cypryjska	spółki ustanowione według prawa cypryjskiego, określane jako: spółki zgodnie z prawem spółek, korporacyjne podmioty publiczne, a także jakiegokolwiek inne podmioty, które są traktowane jak spółki zgodnie z przepisami o podatku dochodowym
9	Republika Czeska	spółki ustanowione według prawa czeskiego, określane jako: „akciová společnost”, „společnost s ručením omezeným”, „veřejná obchodní společnost”, „komanditní společnost”, „družstvo”
10	Republika Estońska	spółki ustanowione według prawa estońskiego, określane jako: „täisähing”, „usaldüsuhing”, „osaühing”, „aktsiaselts”, „tulundusühistu”
11	Republika Federalna Niemiec	spółki ustanowione według prawa niemieckiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Kommanditgesellschaft auf Aktien”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung” i „bergrechtliche Gewerkschaft”
12	Republika Finlandii	spółki ustanowione według prawa fińskiego, określane jako: „osakeyhtiö/aktiebolag”, „osuuskunta/andelslag”, „sa-eaestepankki/sparbank” oraz „vakuutusyhtiö/foersaekringsbolag”
13	Republika Francuska	spółki prawa francuskiego, określane jako: „société anonyme, société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, oraz przemysłowe i handlowe zakłady i przedsiębiorstwa publiczne
14	Republika Grecka	spółki ustanowione według prawa greckiego, określane jako: „ανώνυμη εταιρία”
15	Irlandia	spółki ustanowione według prawa irlandzkiego, określane jako: „public companies limited by shares or by guarantee”, „private companies limited by shares or by guarantee”, podmioty zarejestrowane zgodnie z Industrial and Provident Societies Acts lub „building societies” zarejestrowane zgodnie z Building Societies Acts
16	Republika Litewska	spółki ustanowione według prawa litewskiego
17	Republika Łotewska	spółki ustanowione według prawa łotewskiego, określane jako: „akciju sabiedrība”, „sabiedrība ar ierobežotu atbildību”
18	Republika Portugalska	utworzone według prawa portugalskiego spółki handlowe lub spółki prawa cywilnego mające formę handlową oraz spółdzielnie i przedsiębiorstwa publiczne

(Dz.U. z dnia 14 września 2007 r. Nr 165, poz. 1169)
(wyciąg)

Ustawa wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie także do osiągniętych dochodów za rok podatkowy rozpoczynający się w 2007 r.

Ustawa

z dnia 6 listopada 2008 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw

(Dz.U. z dnia 28 listopada 2008 r. Nr 209, poz. 1316)
(wyciąg)

(...)

Art. 9

1. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, u których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2009 r. stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2 w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r., z zastrzeżeniem ust. 2.
2. Przepisy art. 25 ust. 1a, 1c, ust. 9 pkt 1 i 2 oraz ust. 16 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2009 r.

Art. 10

1. Do przekazania 1% podatku należnego wynikającego z zeznań podatkowych lub ich korekt za 2008 r. stosuje się wykaz, o którym mowa w ust. 5.
2. Organizacje pożytku publicznego, ujęte w wykazie, o którym mowa w ust. 5, są obowiązane do dnia 31 stycznia 2009 r. przekazać naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według siedziby organizacji, numer rachunku bankowego, na który ma być przekazany 1% podatku.
3. Naczelnik urzędu skarbowego przekazuje 1% podatku należnego, o którym mowa w ust. 1, na rachunek bankowy organizacji pożytku publicznego, o którym mowa w ust. 2, w trzecim lub w czwartym miesiącu licząc od końca miesiąca, w którym upłynął termin dla złożenia zeznania podatkowego. Kwota ta jest pomniejszana o koszty przelewu bankowego.
4. W przypadku, gdy organizacja pożytku publicznego nie wypełniła obowiązku, o którym mowa w ust. 2, lub błędnie podała numer rachunku bankowego, naczelnik urzędu

skarbowego odstępuje od przekazania 1% podatku na rzecz tej organizacji.

5. W terminie do dnia 31 grudnia 2008 r. minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” wykaz organizacji mających status organizacji pożytku publicznego na dzień 30 listopada 2008 r.; w wykazie tym nie uwzględnia się organizacji prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

Art. 11

Wykaz, o którym mowa w art. 27a ust. 1 ustawy zmienianej w art. 5, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, zostanie sporządzony przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego najpóźniej do dnia 31 grudnia 2009 r.

Art. 12

1. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, zachowują moc do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2009 r.
2. Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, zachowują moc do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu na-

danym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2009 r.

Art. 13

Do dokonywania rocznego obliczenia podatku za 2008 r., zgodnie z art. 34 i art. 37 ustawy zmienianej w art. 1, ma zastosowanie art. 37 ust. 1a pkt 4 lit. b tej ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r.

Art. 14

Ustawa ma zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2009 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 1 pkt 1-3, pkt 11 lit. a tiret piąte, tiret ósme w zakresie dodawanego pkt 26a, tiret szesnaste oraz lit. c w zakresie dodawanego ust. 23, pkt 19 lit. a, c i lit. e, 20, 22, pkt 23 lit. a w zakresie tiret pierwszego i drugiego oraz lit. c, pkt 25, pkt 27, pkt 31, pkt 37, pkt 39 lit. g i lit. i, pkt 40 w zakresie dodawanego art. 45c ust. 1-3 i 5, art. 4 pkt 2, 4, pkt 5 lit. b, pkt 6 w zakresie dodawanego art. 21b ust. 1-3 i 5, pkt 7-9 oraz art. 6 i 7, które mają zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2008 r.;
- 2) art. 1 pkt 38 lit. b, e, f, h oraz lit. k i art. 2 pkt 12 lit. a-d, które mają zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionej straty) od dnia 1 stycznia 2010 r.

Art. 15

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2009 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 1 pkt 19 lit. a, c i lit. e, 20, 25, pkt 27, pkt 31, pkt 37, pkt 39 lit. g i pkt 40, art. 3, art. 4 pkt 2, 4, pkt 5 lit. b, pkt 6-9 oraz art. 6 i 10, które wchodzi w życie z dniem 1 grudnia 2008 r.;
- 2) art. 1 pkt 38 lit. b, e, f, h oraz lit. k i art. 2 pkt 12 lit. a-d, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.

Ustawa

z dnia 5 marca 2009 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 7 maja 2009 r. Nr 69, poz. 587)
(wyciąg)

(...)

Art. 3

Do kosztów prac rozwojowych rozpoczętych przed dniem 1 stycznia 2009 r. stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 4

1. Podatnicy, którzy w związku z podwyższeniem limitu przychodów, o którym mowa w art. 5a pkt 20 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, i art. 4a pkt 10 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stali się małymi podatnikami, mogą wpłacać zaliczki kwartalne, o których mowa w art. 44 ust. 3g ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 25 ust. 1b ustawy zmienianej w art. 2, począwszy od pierwszego kwartału następującego po kwartale, w którym weszła w życie niniejsza ustawa.
2. Przepis ust. 1 stosuje się w przypadku złożenia przez podatnika zawiadomienia, o którym mowa w art. 44 ust. 3i ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 25 ust. 1e ustawy zmienianej w art. 2, w terminie do 20 dnia

drugiego miesiąca kwartału następującego po kwartale, w którym weszła w życie niniejsza ustawa.

Art. 5

1. W latach podatkowych rozpoczynających się w 2009 r. i 2010 r. kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w art. 22k ust. 7 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 16k ust. 7 ustawy zmienianej w art. 2, wynosi 100.000 euro w każdym z tych lat podatkowych.
2. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy w roku 2008 lub 2009 rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, mogą zgodnie z zasadami określonymi w art. 22k ust. 7-13 ustawy zmienianej w art. 1 dokonywać odpisów amortyzacyjnych, do kwoty limitu określonej w ust. 1, także w roku podatkowym następującym bezpośrednio po roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej.
3. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy w roku 2008 lub 2009 rozpoczęli prowadzenie działalności, mogą

zgodnie z zasadami określonymi w art. 16k ust. 7-13 ustawy zmienianej w art. 2 dokonywać odpisów amortyzacyjnych, do kwoty limitu określonej w ust. 1, także w roku podatkowym następującym bezpośrednio po roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności.

4. Przepisu ust. 3 nie stosuje się do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których pierwszy rok podatkowy kończy się w dniu 31 grudnia 2010 r.

Art. 6

Ustawa ma zastosowanie do uzyskanych dochodów (poniesionych strat) od dnia 1 stycznia 2009 r., z tym że do podatników podatku dochodowego od osób prawnych, którzy rozpoczęli działalność w 2008 r., a których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i zakończy się po dniu 31 grudnia 2008 r., do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy art. 5 nie mają zastosowania.

Art. 7

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.