

DORADZTWO PODATKOWE

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



W NUMERZE:

- **PODATEK U ŹRÓDŁA W 2020 R.**
- **REMONT A ULEPSZENIE ŚRODKA TRWAŁEGO. WYDATKI INWESTYCYJNE JAKO KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW**
- **PREMIA PIENIĘŻNA NA GRUNCIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG**
- **SUBIEKTYWNA TEORIA WYROBU AKCYZOWEGO, CZYLI WSZYSCY JESTEŚMY PODATNIKAMI TEGO PODATKU**

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

NR 12

WYWIAD BISP

ZUS w 2019 r. – kolejne reformy, kolejne projekty, kolejne plany 4

ROZPRAWY I DYSERTACJE

Maciej Flis
Zapomniane polskie podatki XX w..... 9

ARTYKUŁY I STUDIA

Maciej Jendraszczyk
Usługi informatyczne a obowiązek poboru podatku u źródła i art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych 12

Aleksandra Szczęsny
Podatek u źródła w 2020 r..... 18

Alan Lipnicki
Wewnątrzwspólnotowe nabycie preparatów smarowych oznaczonych kodem CN 3403 w procedurze z zapłatą akcyzy..... 20

Kacper Wolak
Konsekwencje częściowej spłaty oraz rozłożenia na raty kwoty pieniężnej w przypadku zajęcia egzekucyjnego... 22

dr Joanna Kiszka
Remont a ulepszenie środka trwałego. Wydatki inwestycyjne jako koszty uzyskania przychodów 26

Katarzyna Wawrzonkiewicz
Premia pieniężna na gruncie podatku od towarów i usług 31

Błażej Materna
Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków 34

Marek Zagórski
Usługi gastronomiczne a koszty uzyskania przychodów w świetle przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych 36

Barbara Głowacka
Jakie rachunki bankowe zamieszczane są na tzw. białej liście? 38

Małgorzata Słomka
Czy wydanie majątku w ramach likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powoduje powstanie przychodu po stronie likwidowanej spółki?..... 42

ANALIZY I OPINIE

dr Agnieszka Sobiech, Maciej Sobiech
Hala namiotowa jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości..... 45

prof. dr hab. Witold Modzelewski
Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku 47

Mariusz Kuśmierczyk
Kwestia wykorzystania materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach jako dowodu w sprawie podatkowej 48

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Malwina Sik
Przepisy prawa krajowego przewidujące prawo do dodatku emerytalnego lub rentowego w przypadku kobiet mających przynajmniej dwoje dzieci..... 51

Marek Zagórski
Ustalenie przesłanek umorzenia należności składkowych 56

Mariusz Kuśmierczyk
Zmiany w procedurze cywilnej w zakresie postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych..... 58

DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

prof. dr hab. Witold Modzelewski
Czy PiS wygrał (wreszcie) wybory w Ministerstwie Finansów? 61

dr Dariusz Grabowski
Górnicy i nomadowie 62

PODATKI DLA KSIĘGOWYCH

Agata Strocka
Podatki w praktyce. Skutki podatkowe udzielania rabatów pracownikom 64

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 20 listopada 2019 r. w sprawie C-400/18 Infohos v. Belgische Staat 67

LEGISLACJA PODATKOWA

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych 72

Redakcja:prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny
Andrzej Sarna – Zastępca Redaktora Naczelnego**Rada Naukowa**prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch – Uniwersytet Warszawski
prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz – Szkoła Główna Handlowa
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D. – Masarykova Univerzita
prof. dr hab. Gertruda Uścińska – Uniwersytet Warszawski
prof. dr hab. Jerzy Żyżyński – Uniwersytet Warszawski**Lista recenzentów**prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic
prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska
prof. dr hab. Wanda Wójtowicz
dr Krzysztof Buk
dr Dariusz Grabowski
dr Rafał Nawrot
dr Krzysztof Radzikowski
dr Beata Rogalska
dr Andrzej Dmowski
dr Wiktor Klimiuk
dr Mateusz Tchórzewski
dr Przemysław Szymczyk
dr Bartłomiej Korniluk
dr Filip Majdowski
dr Paweł Szymanek**Redaktorzy tematyczni**Jerzy Bielawny
Krystian Łatka
Mariusz Unisk**Redaktor statystyczny**

dr hab. Jolanta Perek-Białas

Redaktor językowy

Iwona Adamus

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Siedziba wydawnictwa i miejsce wydania
oraz adres redakcji:Instytut Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
tel. 22 517 30 86
e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl
www.isp-bisp.plDział Sprzedaży Wydawnictw
ul. Kaleńska 8
04-367 Warszawa
NIP 113-02-34-978Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa
65 1240 1095 1111 0000 0336 0556Kierownik Działu Sprzedaży Wydawnictw
Robert Fajkowski
tel. 22 517 30 60 wew. 141
fax 22 517 30 97
e-mail: wydawnictwa@isp-modzelewski.pl

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.

Zasady publikacji i wytyczne dla Autorów do pobrania na stronie wydawnictwa: www.isp-bisp.pl

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.

* * *

Zamówienia na poszczególne numery „Biuletynu” oraz prenumeratę można realizować bezpośrednio poprzez Dział Sprzedaży Wydawnictw lub księgarnię internetową wydawnictwa: <https://isp-modzelewski.pl/sklep/>Koszt prenumeraty rocznej 564 zł (w tym 8% VAT)
Prenumerata realizowana przez RUCH S.A:
Zamówienia na prenumeratę w wersji papierowej i na e-wydania można składać bezpośrednio na stronie www.prenumerata.ruch.com.plEwentualne pytania prosimy kierować na adres e-mail: prenumerata@ruch.com.pl lub kontaktując się z Telefonicznym Biurem Obsługi Klienta pod numerem: 801 800 803 lub 22 717 59 59 – czynne w godzinach 7.00-18.00. Koszt połączenia wg taryfy operatora.

Drodzy Czytelnicy

Nowi, nieznanymi wcześniej obrońcy uczciwości podatkowej piętnują dziś publicznie wszystkich „oszustów podatkowych”, którzy ich zdaniem „świadomie uczestniczyli w karuzelach podatkowych”. Na takich podatników powinno się patrzeć z odrazą i żaden uczciwy człowiek nie może mieć z nimi nic wspólnego. Nawet pełnomocnik broniący kogoś takiego np. w postępowaniu sądowo-administracyjnym czy karnym zasługuje wyłącznie na potępienie jako „obrońca mafii vatowskich”, prawda? O domniemaniu uczciwości i działania w dobrej wierze szybko się zapomina, bo dziś obowiązuje poprawność nakazująca odcinać się od „oszustów podatkowych”, nawet jeśli jeszcze kilka lat temu sprzedawano im agresywne „schematy optymalizacyjne” w tym (i nie tylko w tym) podatku.

Skąd ta metamorfoza, zwłaszcza w tzw. międzynarodowym biznesie optymalizacyjnym? Odpowiedź na to pytanie wymaga kilku słów wstępu. Żeby można było „bezpiecznie” otrzymywać nienależne zwroty podatku od wartości dodanej, którym jednak nie można zarzucić bezprawności, potrzebnych jest wielu naiwnych i działających w dobrej wierze podatników uwiarygadniających te operacje. Przez ich ręce musi przejść „towar optymalizacyjny”, który służy do uzyskania tego zwrotu. Najlepiej, aby tego towaru w rzeczywistości nie było, czyli należy posłużyć się tzw. transakcją łańcuchową, w której naiwniacy będą mogli być oskarżeni o firmowanie fikcji. Najlepiej nadają się do tej roli towary masowe oznaczone co do gatunku i łatwo zużywalne, takie jak: olej opałowy, paliwa, stal. Aby jednak znalazła się odpowiednia liczba naiwnych podatników, którzy będą chcieli dobrowolnie wejść w te „interesy”, trzeba było przekonać ich, że podatek od wartości dodanej w wersji wspólnotowej jest nie tylko „bezpieczny” i „przyjazny dla podatników”, ale również „prosty” i o „żadnych oszustwach nie ma tu mowy”. Czy ktoś przypomina sobie, co wypisywały tzw. opiniotwórcze media na temat nowej wersji tego podatku w 2004 r., która (jakoby) jest o wiele lepsza („cywilizowana”) od poprzedniczki z lat 1993-2003? Maszynka propagandowa ruszyła wtedy pełną parą i dziesiątki tysięcy podatników naprawdę uwierzyły w te brednie i włączyły się z ochotą w obrót wewnątrzspółnotowy, który w istotnej części był i jest (i będzie) fikcją, mającą na celu wyłudzenia zwrotów VAT.

Najgłośniejszymi propagandystami zalet tego podatku byli wszechobecni „eksperti podatkowi”, wywodzący się najczęściej z firm o anglojęzycznych nazwach (ale nie tylko).

Scenariusz tej mistyfikacji był (i jest) następujący:

- naiwni podatnicy firmują „obrót wewnątrzspółnotowy” mający na celu wyłącznie wyłudzenie zwrotów;
- rzeczywisti beneficjenci szybko znikają, bo ich misją było tylko uzyskanie nienależnych korzyści;
- organy podatkowe zajmują się wyłącznie „pożytecznymi idiotami”, którzy pozostają na placu boju i to oni mają ponieść tego konsekwencje – przecież uczestniczyli w oszustwie podatkowym i wiedzieli, co robią.

Od kilku lat niedawni piewcy zalet wspólnotowego VAT stanęli jednak w pierwszym szeregu do walki z oszustwami podatkowymi, a nawet – co już graniczy z groteską – zajmują wysokie stanowiska publiczne. Oczywiście gromią tylko „pożytecznych idiotów”, bo przecież ci, którzy skorzystali na tym procederze, są i prawdopodobnie pozostaną nietykalni.

A wszystko to dzieje się w cieniu oficjalnej narracji o potrzebie „uszczelnienia podatków”. Zadajmy więc najistotniejsze dziś dla setek tysięcy podatników wciągniętych w pułapkę wspólnotowego VAT, podstawowe pytanie: dlaczego w latach 2004-2015 oni „musieli wiedzieć”, że uczestniczą w oszustwach podatkowych, a rządzący w tym czasie politycy i urzędnicy nic o tym nie wiedzieli? Tak przecież niejednokrotnie zeznawali, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, przed komisją śledczą do spraw wyłudzeń VAT i akcyzy. I dano im wiarę (?). Jeżeli jest tak, że politycy (zwłaszcza ci liberalni) nie mieli tej wiedzy, a podatnicy – wbrew medialnej propagandzie – musieli być głęboko podejrzliwi, to znaczy, że zwykli ludzie muszą być mądrzejsi od klasy politycznej i nie wierzyć opiniotwórczym mediom. I to wystarczy za konkluzję.

Z poważaniem
redaktor naczelny



ZUS w 2019 r. – kolejne reformy, kolejne projekty, kolejne plany

Rozmowa z prof. Gertrudą Uścińską, prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

Mijający, jubileuszowy dla ZUS rok to okres wdrożenia w Zakładzie kolejnych nowych projektów oraz kontynuacji inicjatyw wcześniej rozpoczętych, ukierunkowanych przede wszystkim na poprawę jakości świadczonych usług i satysfakcji klientów, jak najlepsze wypełnianie zobowiązań wobec innych instytucji, edukowanie społeczeństwa w obszarze ubezpieczeń społecznych, unowocześnianie funkcjonowania Zakładu i budowanie jego pozytywnego wizerunku.

W rozmowie, którą odbyliśmy rok temu, mówiła Pani nie tylko o tym, co ZUS zrealizował w mijającym roku, ale i o planach na rok bieżący. Czy udało się je zrealizować?

Powiedziałabym raczej, że udaje się je realizować. To jest bowiem proces, bo plany Zakładu dotyczą nie tylko

nowych rozwiązań, ale też działań ciągłych, ich rozwijania, udoskonalania, unowocześniania. Ubiegły rok kończyliśmy wdrażaniem – jako obligatoryjnych – elektronicznych zaświadczeń lekarskich, tzw. e-ZLA. Trudność tego projektu wiązała się m.in. z jego międzyresortowym charakterem, a wśród

jego realizatorów – z koniecznością pokonania lęku przed zmianą. Udało się. Odnieśliśmy spektakularny sukces. Od 1 grudnia 2018 r. do końca października 2019 r. wystawionych zostało 23 mln elektronicznych zwolnień lekarskich i jedynie 32,8 tys. zwolnień w formie papierowej. Oznacza to, że



99,86% wszystkich zaświadczeń o czasowej niezdolności do pracy wystawionych od grudnia 2018 r. do końca października 2019 r. miało formę elektroniczną. W październiku 2019 r. procentowy udział zwolnień elektronicznych wyniósł 99,99%. Osiągnięty wynik jest ogromnym sukcesem, biorąc pod uwagę, że pod koniec 2017 r. tylko 6,4% zaświadczeń miało formę elektroniczną.

Czyli ostatecznie udało się przekonać sceptyków?

Tak, ale włożyliśmy w to wiele siłki. W całym kraju prowadzone były liczne szkolenia dla lekarzy. Cały czas Zakład w różnych formach udziela im wsparcia zarówno w kontaktach bezpośrednich z konsultantami w oddziałach Zakładu, jak i w centrach obsługi telefonicznej, mailowo, przez Skype'a; odpowiednio do potrzeb i możliwości klientów. Współpracowaliśmy z organizacjami reprezentującymi to środowisko zawodowe, dyskutując o problemach i przekonując do zalet e-ZLA. Wspieraliśmy lekarzy, zakładając im konta na PUE. ZUS udostępnił też podmiotom zewnętrznym dokumentację konieczną do wytworzenia oprogramowania niezbędnego do przekazywania e-ZLA przez aplikacje gabinetowe. Prowadziliśmy akcje edukacyjne dla pracodawców i dla ubezpieczonych, w trakcie których tłumaczyliśmy mechanizm elektronicznych zwolnień, pokazywaliśmy możliwe korzyści. Nasza wytężona praca dała pozytywne rezultaty, a do stosowania tego rozwiązania przekonali się już chyba wszyscy. Jest sprawniej, szybciej, taniej i łatwiej. Projekt jest rozwijany. Na przykład w 2019 r. wprowadziliśmy postulowaną przez lekarzy usługę wystawiania e-ZLA w aplikacji gabinetowej, w imieniu lekarza, przez asystenta medycznego.

Czy z takim samym sukcesem realizują Państwo w ZUS także pozostałe projekty spośród wskazywanych rok temu jako kluczowe? Mówię tu o e-Składce czy o e-Aktach.

Zdecydowanie tak. Te projekty funkcjonują doskonale i przynoszą w każdym wymiarze założone rezultaty. E-Składka to opłacanie na jeden numer rachunku bankowego składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne. Dzięki e-Składce płatnicy nie muszą np. mierzyć się z błędami,

jakie popełniali wcześniej, wystawiając wiele przelewów do ZUS. Przed wprowadzeniem e-Składki było tych błędów prawie 300 tys. rocznie. Dziś pomyłki są jednostkowe. Za to m.in. rozwiązanie ZUS został wyróżniony tytułem Symbolu Innowacyjności 2019, przyznawanym przez redakcję „Monitora Biznesu” i redakcję „Monitora Rynkowego”, nagrodzony złotym eDukatem przyznawanym firmom zasłużonym dla rozwoju rynku płatności elektronicznych w Polsce, nagrodą w kategorii „Ubezpieczenia i inne instytucje finansowe” w konkursie na najciekawsze innowacje technologiczne Lider 2018, organizowanym przez „Gazetę Bankową”.

Działanie e-Składki ma też swoje znaczenie dla wskaźnika pokrycia bieżących wydatków z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych wpływami ze składek i wynikającej stąd koniecznej dotacji budżetowej na pokrycie zobowiązań Funduszu. Po trzech kwartałach 2019 r. składki pozwoliły na sfinansowanie 77,5% wydatków. Mimo że w I półroczu br. wypłaciliśmy świadczeniobiorcom ZUS ze środków Funduszu dodatkowo tzw. trzynaste emerytury, poziom tego wskaźnika jest tylko nieznacznie niższy niż w 2018 r.

Ponieważ jednym z rezultatów e-Składki jest identyfikacja kont z zadłużeniem, zaoferowaliśmy płatnikom pomoc w jego spłacie (np. układy ratalne, usługę doradców ds. ulg i umorzeń oraz obsługę wniosków o umorzenia w specjalistycznych Centrach Umorzeń, tzw. CUM, których powołanie zapewnia jednolitą procedurę rozpatrywania spraw i ogranicza ryzyko potencjalnych nadużyć). Rezultatem działania Centrów i większego nadzoru nad podejmowanymi rozstrzygnięciami jest m.in. mniejsza rozpiętość wskaźników spraw rozpatrzonych pozytywnie. O ile bezpośrednio przed uruchomieniem Centrów pozytywne decyzje stanowiły od 0% do 41% w zależności od oddziału, to po rozpoczęciu funkcjonowania Centrów w 2018 r. pozytywnie rozpatrywanych było od 0% do 19% spraw. Tylko w pierwszym półroczu bieżącego roku kwota umorzonych zaległości wyniosła 46,3 mln zł. Do sądów apelacyjnych zaskarżonych zostało tylko 7% decyzji CUM.

Pani Profesor, w działaniach Zakład Ubezpieczeń Społecznych wy-

rażnie zaznaczają się te, które mają na celu pomoc przedsiębiorcom. Takim przedsięwzięciem jest np. projekt e-Akta, który ma na celu elektroniczną aktywność pracowników i skrócenie okresu ich przechowywania. Projekt realizowany jest od początku bieżącego roku. Z jakim skutkiem?

Najpierw zauważmy, że projekt wszedł w życie przy dużym nakładzie pracy pracowników ZUS, którzy bezpośrednio zaopiekowali się (według stanu na koniec listopada 2019 r.) ponad 10 tys. płatników zainteresowanych wdrażaniem u siebie tego rozwiązania. Udostępniliśmy klientom bazę wiedzy, broszury, szkolenia stacjonarne i elektroniczne. Przeszkoliliśmy ponad 21 tys. osób. Ponadto u 337 płatników przeprowadziliśmy wizyty szkoleniowe.

O przekazaniu do nas informacji za pracowników zatrudnianych w latach 1999-2018 decydują pracodawcy. Często wymaga to uporządkowania kartotek pracowniczych oraz innej niezbędnej dokumentacji. Dlatego też każdy pracodawca musi świadomie i odpowiedzialnie podjąć decyzję, kiedy będzie chciał skorzystać z możliwości skrócenia okresu przechowywania akt pracowniczych. Z dotychczasowych obserwacji wynika, że najchętniej takie działanie deklarują płatnicy mali, którzy zatrudniają od 1 do 5 pracowników, oraz średni, zatrudniający od 6 do 20 pracowników. Stanowią oni ponad połowę płatników, którzy zadeklarowali chęć skrócenia okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej za okres sprzed 2019 r. Ta grupa płatników złożyła do tej pory najwięcej raportów informacyjnych.

Spośród dużych płatników, którzy pod względem zatrudnienia pracowników mieszczą się w przedziale 20-100 oraz powyżej tej liczby zatrudnionych, dopiero nieznaczna grupa podjęła decyzję o skróceniu okresu przechowywania dokumentacji pracowniczej. Należy wziąć pod uwagę, że w dużych firmach przekazanie do ZUS raportów informacyjnych za pracowników zatrudnianych w latach 1999-2018 będzie wymagało większego nakładu przygotowań i pracy. Stąd też płatnicy kalkulują opłacalność oraz ryzyka związane z podjęciem tego przedsięwzięcia. Równocześnie barierą może być także

termin przekazania danych do ZUS. Musi to nastąpić w ciągu 12 miesięcy od złożenia oświadczenia. Roczny okres w takich przypadkach może być odbierany jako zbyt krótki.

E-projekty przyniosły Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych status lidera e-administracji. Doceniają je różne instytucje, w tym także biznes.

Z satysfakcją potwierdzam. ZUS otrzymał w ostatnim czasie wiele nagród. W kraju zostaliśmy nagrodzeni za przygotowanie i uruchomienie e-Składki, za wdrożenie nowoczesnych technologii służących do sprawniejszej obsługi klientów i za wprowadzenie usługi doradcy emerytalnego. Wszystkie te inicjatywy określono jako innowacyjne. Nasze działania doceniono też na forum międzynarodowym. Międzynarodowe Stowarzyszenie Zabezpieczenia Społecznego (ISSA) w 2019 r. przyznało ZUS osiem certyfikatów jakości, tzw. ISSA Good Practice Award, w tym trzy certyfikaty z wyróżnieniem.

Ale nie osiadamy na laurach. W bieżącym roku uruchomiliśmy kolejne elektroniczne rozwiązania poprawiające jakość naszych usług. Opierając się na badaniu potrzeb klientów, uruchomiliśmy – obok kalkulatora emerytalnego – kalkulator do obliczania najniższej podstawy wymiaru składek oraz nowe funkcje w udostępnianych przez ZUS programach do rozliczeń dla płatników składek.

Od sierpnia br. na portalu PUE ZUS płatnicy mają możliwość samodzielnie utworzenia elektronicznego dokumentu z danymi z ZUS i przekazania takiego potwierdzenia innej instytucji. W taki sposób można np. utworzyć dokument z informacją o saldzie na koncie w ZUS. Dokument jest potwierdzony kwalifikowaną pieczęcią ZUS. Płatnicy uzyskali też możliwość wnioskowania o zaświadczenie o niezaleganiu w opłacaniu składek *via* rządowy portal biznes.gov.pl.

Tych e-rozwiązań jest rzeczywiście wiele i ich waga jest ogromna. Ale są przecież inne projekty, inne osiągnięcia i sukcesy. Jest to przecież sukces Pani Profesor na forum międzynarodowym. Na Światowym Forum Zabezpieczenia Społecznego w październiku br. została Pani ponownie wybrana do grona członków Biura Międzynarodowego Stowarzy-

zenia Zabezpieczenia Społecznego (ISSA), a ponadto z wyboru została Pani Profesor przewodniczącą Komitetu Sterującego Komisji Technicznej ISSA ds. ubezpieczeń z tytułu starości, niezdolności do pracy i śmierci żywiciela. Jest to najważniejsza spośród 13 komisji technicznych powołanych w ramach ISSA. Jej zadaniem jest wypracowanie rozwiązań dla instytucji zabezpieczenia społecznego będących odpowiedzialnością na wyzwania, które niosą ze sobą starzenie się populacji i nowe oczekiwania społeczne.

Wejście do tego znaczącego grona i zaufanie, jakim obdarzyli mnie członkowie Biura, wybierając na przewodniczącą wspomnianego Komitetu, jest dla mnie zaszczytem, ale i zobowiązaniem. Nie wyobrażam sobie ani mojej pracy naukowej i eksperckiej, ani kierowania Zakładem Ubezpieczeń Społecznych bez kontaktów międzynarodowych, bez aktywności na forum europejskim i w obrębie światowych struktur, bez współpracy, wymiany informacji i doświadczeń. Tym bardziej cenię sobie wspomniane stanowiska. Dają one możliwość, aby nie tylko być blisko najważniejszych, najbardziej aktualnych spraw dotyczących zabezpieczenia społecznego, ale też mieć realny wpływ na identyfikowanie i rozwiązywanie problemów.

Czy kontekst międzynarodowy jest tak istotnym elementem funkcjonowania ZUS?

Oczywiście i jego rola wzrasta chociażby dlatego, że wciąż narastają procesy migracyjne, a zadaniem Zakładu jest zapewnienie polskim obywatelom także za granicami kraju należnych im świadczeń. Od kilku lat systematycznie wzrasta liczba wniosków wpływających do komórek realizujących w ZUS przepisy unijnych rozporządzeń w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego oraz łączących Polskę umów dwustronnych o zabezpieczeniu społecznym. Co rok wypłacamy coraz więcej emerytur i rent na podstawie przepisów prawa międzynarodowego. W 2004 r. średnio miesięcznie ZUS wypłacał około 32 tys. takich emerytur i rent, podczas gdy w 2019 r. około 209 tys. tych świadczeń. To efekt przede wszystkim dużej migracji zarobkowej Polaków i poważne wyzwanie dla

Zakładu. Uruchamiamy więc kolejne komórki obsługi umów międzynarodowych w oddziałach ZUS; obecnie takich komórek jest 16.

Uważnie przyglądamy się też procesowi opuszczania struktur Unii Europejskiej przez Wielką Brytanię. Zakład gwarantuje dalszą ochronę praw nabytych do emerytur i rent również w razie brexitu, bez względu na jego scenariusz. Aktywnie angażuje się też w ochronę Polaków przed skutkami brexitu w zakresie świadczeń socjalnych, uczestnicząc w pracach nad rozwiązaniami prawnymi oraz prowadząc poradnictwo dla Polaków zamieszkałych w Wielkiej Brytanii.

W odniesieniu do działań na arenie międzynarodowej należy też wskazać kolejne podpisane umowy o współpracy dwustronnej. Jednak chyba najważniejsze w tym obszarze jest wdrożenie w ZUS unijnego projektu EESSI, czyli elektronicznej wymiany informacji dotyczących zabezpieczenia społecznego między instytucjami z państw UE/EFTA. W perspektywie najbliższego roku instytucje państw UE zamiast papierowych formularzy wymienianych w indywidualnych sprawach będą pozyskiwać informacje niezbędne do załatwienia wniosku klienta w ramach ustandaryzowanej elektronicznej wymiany danych w transgranicznych przypadkach koordynacji zabezpieczenia społecznego. ZUS już od 1 lipca br. jest w tym systemie i prowadzi elektroniczną wymianę danych dotyczących dochodzenia należności i części procedur ustawodawstwa właściwego.

W kolejnym etapie, w I kwartale 2020 r., uruchomiona zostanie elektroniczna wymiana informacji dotyczących świadczeń międzynarodowych, zasiłków z ubezpieczenia społecznego oraz pozostałych procedur z obszaru ustawodawstwa właściwego. EESSI to też instrument wsparcia procesów kontrolnych. Co miesiąc bowiem pozyskujemy informacje o ponad 50 tys. świadczeniobiorców ZUS mieszkających w innych państwach. Szacujemy, że działania te od lipca br. pozwoliły m.in. uniknąć nadpłaty świadczeń na kwotę co najmniej 400 tys. zł. EESSI przede wszystkim znacząco usprawnia pracę Zakładu i skraca czas załatwiania różnych spraw wymagających dostępu do danych lub ich udostępniania.

Czyli zgodnie z jubileuszowym hasłem Zakładu: „Jesteśmy dla Państwa”?

Tak jak było to w pierwszych latach funkcjonowania Zakładu, który obchodzi właśnie swoje 85-lecie, mamy ambicje być instytucją, którą wskazuje się jako wzór nowoczesnej organizacji sektora publicznego, przyjaznej klientom i otoczeniu, w którym funkcjonujemy. Udało nam się znacznie poprawić poziom społecznego zaufania i oceny jakości naszej pracy. Potwierdzają to badania CBOS. Wciąż unowocześniamy i dostosowujemy do potrzeb klientów formy kontaktu z nami i narzędzia pracy. Od stycznia do końca października 2019 r. obsłużyliśmy ponad 15 mln klientów w salach obsługi w naszych oddziałach i inspektoratach oraz ponad 3,6 mln w Centrum Obsługi Telefonicznej. Przyjęliśmy prawie 22 mln wniosków i ponad 68 mln innych dokumentów ubezpieczeniowych.

Doskonale funkcjonują doradcy ZUS. Sądząc z liczby obsługiwanych osób, także oni fantastycznie wpisali się w potrzeby płatników i świadczeniobiorców. Na przykład z pomocy doradców płatnika składek skorzystało do końca października br. 568 tys. klientów, którzy najczęściej poszukiwali informacji dotyczących e-Składki, e-Akt czy rozliczeń wpłat. Ze wsparcia tej grupy doradców w związku z wprowadzeniem ulg dla przedsiębiorców prowadzących tzw. małą działalność gospodarczą skorzystało prawie 6 tys. osób.

Cały czas bardzo dużym zainteresowaniem klientów cieszą się doradcy emerytalni. Na co dzień pomagają klientom w podjęciu decyzji o przejściu na emeryturę, wyjaśniają zasady przyznawania świadczeń emerytalnych, tłumaczą, od czego zależy wysokość emerytury, a także obliczają za pomocą kalkulatora emerytalnego wysokość prognozowanego dla konkretnej osoby świadczenia. Od początku bieżącego roku do 31 października obsłużyli oni ponad 6,79 mln klientów, dla których wykonali ponad 1,9 mln obliczeń w kalkulatorze emerytalnym. Od początku działania usługi, tj. od lipca 2017 r., do 31 października 2019 r. doradcy emerytalni obsłużyli prawie 18 mln klientów.

Doradcy emerytalni to rezultat prowadzenia przez ZUS działań wprowadzających ustawę obniżającą wiek emerytalny. Czy także w przypadku innych ustaw, zwłaszcza istotnych dla zabezpieczenia społecznego, realizowanych w bieżącym roku, Zakład także był zaangażowany w ich wdrożenie?

Przypomnijmy, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych ma wyodrębnione zadania statutowe związane z realizacją obowiązującego prawa. Mijający rok przyniósł wiele rozwiązań ustawowych, w których realizację byliśmy szeroko zaangażowani. Musimy być przygotowani do ich wypełnienia, mieć wcześniej opracowane odpowiednie procedury, narzędzia, przeszkolone kadry. W tym roku były to co najmniej trzy duże przedsięwzięcia ustawowe. Zaczęliśmy rok od wdrożenia rodzicielskiego świadczenia uzupełniającego (tzw. Mama 4+), w ramach którego udzielono informacji blisko 20 tys. zainteresowanych i tylko w ciągu pierwszego miesiąca obowiązywania ustawy wydano ponad 42 tys. decyzji.

Z końcem maja 2019 r. zakończona została akcja przyznawania i wypłaty tzw. trzynastej emerytury. W jej ramach przygotowano i wysłano ponad 8,3 mln decyzji o przyznaniu świadczenia i dokonano stosownych wypłat. Wcześniej (od kwietnia do maja) w salach obsługi klientów obsłużonych zostało prawie 15 tys. osób pytających o to świadczenie, a w ramach kontaktu z Centrum Obsługi Telefonicznej informacja na temat trzynastej emerytury uzyskało ponad 5 tys. klientów.

Ponadto zaangażowani byliśmy w realizację świadczenia uzupełniającego dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji. W tym okresie doradcy emerytalni udzielili wsparcia 1,7 mln klientów, a konsultanci Centrum Obsługi Telefonicznej obsłużyli 41,6 tys. klientów zwracających się z pytaniami w sprawie tego świadczenia.

Do tych zadań uruchomiliśmy na PUE ZUS elektroniczne wnioski o świadczenie dla osób niezdolnych do samodzielnej egzystencji, świadczenie Rodzina 500 Plus oraz Dobry Start.

Chyba niewiele osób wie, jak obszerny i różnorodny jest zakres

zadań i rodzaje przedsięwzięć, które realizuje ZUS?

W ogóle chyba społeczeństwo niewiele wie o tym, jak funkcjonuje nasz system zabezpieczenia społecznego i jakie kompetencje ma ZUS. Dlatego jednym z naszych celów działania jest edukowanie społeczeństwa. Tu chcę się pochwalić trafioną i dynamicznie rozwijającą się inicjatywą kierowaną do młodzieży szkolnej Lekcje z ZUS oraz ogólnopolską olimpiadą „Warto wiedzieć więcej o ubezpieczeniach społecznych”. W tym roku rozpoczęliśmy jej szóstą edycję. Bierze w niej udział rekordowa liczba uczniów – 35,5 tys. Dla porównania, jeszcze w roku szkolnym 2014/2015 było ich zaledwie 11 tys. z 319 szkół. Obecnie zgłosiło się około 1000 placówek. Uczestnicy olimpiady imponują wiedzą o ubezpieczeniach społecznych, a my nagradzamy ich indeksami na wybrane kierunki na 11 wyższych uczelniach.

Warta zauważenia w tym procesie jest m.in. opracowana przez naszych pracowników gra planszowa *Specjalista ZUS* – narzędzie edukacyjne adresowane głównie do uczniów szkół ponadpodstawowych, uzupełniające projekt Lekcje z ZUS. Gra wyposaża uczniów w wiedzę o polskim systemie ubezpieczeń społecznych, uzupełniając program przedmiotu wiedza o społeczeństwie i przedsiębiorczości. W opinii eksperta Ośrodka Rozwoju Edukacji pozytywnie wpływa też na rozwój kompetencji obywatelskich i społecznych uczniów.

Mamy jednak świadomość, że wciąż niewiele osób widzi np. różnice między „ozusowaniem” a „oskładkowaniem” dochodów i wie, że ubezpieczenie chorobowe to nie ubezpieczenie zdrowotne. Przed nami więc niezbędne dalsze działania edukacyjne. Szukamy różnych instrumentów i nowych kanałów oddziaływania.

Pani Prezes, Czytelnicy otrzymali imponującą ilość informacji o działaniach ZUS. Gratuluję wszystkich sukcesów – zarówno osobistych, jak i instytucjonalnych. Życzę pomyślnej realizacji dalszych, równie nowoczesnych i ambitnych planów.

Dziękuję za rozmowę.

(AS)

TRWAJĄ ZAPISY NA XIX EDYCJĘ Podyplomowego Studium Podatków i Prawa Podatkowego



Plan zajęć

Semestr I

1. Wstęp do nauki prawa podatkowego (wykład)
2. Teoria podatków (wykład)
3. Finanse publiczne. System dochodów budżetowych (wykład)
4. Ordynacja podatkowa – część prawnomaterialna (wykład)
5. Postępowanie podatkowe (wykład)
6. Ustrój organów podatkowych, skarbowych i celnych (konwersatorium)
7. Międzynarodowe prawo podatkowe (konwersatorium)
8. Prawo dewizowe (konwersatorium)
9. Ustawa o doradztwie podatkowym (konwersatorium)
10. Optymalizacja podatkowa (konwersatorium)

Semestr II

1. Wprowadzenie do podatków dochodowych (wykład)
2. Postępowanie egzekucyjne (konwersatorium)
3. Podatek dochodowy od osób fizycznych (wykład)
4. Podstawy rachunkowości (wykład)
5. Podatek dochodowy od osób prawnych (wykład)
6. Podatek dochodowy od osób prawnych – judykatura (wykład)
7. Zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych (konwersatorium)
8. Wprowadzenie do podatków obrotowych (wykład)
9. Podatek od towarów i usług (wykład)
10. Podatek od towarów i usług – judykatura (wykład)
11. Podatek akcyzowy (konwersatorium)
12. Podatek akcyzowy – judykatura (konwersatorium)
13. Niepodatkowe należności budżetowe (konwersatorium)

14. Uchylenie i unikanie opodatkowania, patologie podatkowe (konwersatorium)

Semestr III

1. Wprowadzenie do podatków majątkowych (wykład)
2. Podatek od czynności cywilnoprawnych (wykład)
3. Ewidencja nieruchomości – kataster fiskalny (konwersatorium)
4. Zasady prowadzenia ewidencji podatkowej (konwersatorium)
5. Podatek od nieruchomości (wykład)
6. Przekształcenie, podział i łączenie podmiotów gospodarczych – skutki podatkowe (konwersatorium)
7. Podatek rolny (konwersatorium)
8. Podatek leśny (konwersatorium)
9. Prawo celne (wykład)
10. Opłata skarbową i inne opłaty o charakterze fiskalnym (konwersatorium)
11. Postępowania przed sądami administracyjnymi w sprawach podatkowych (wykład)
12. Prawo karne skarbowe (wykład)
13. Podatkowe dyrektywy Unii Europejskiej (konwersatorium)
14. Składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne (wykład)
15. Podatek od gier (konwersatorium)
16. Podatek od spadków i darowizn (konwersatorium)
17. Przestępczość podatkowa (konwersatorium)



ZAPRASZAM

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Rekrutacja od 15 października 2019 r. do 31 stycznia 2020 r.

**Pierwszy krok to rejestracja w systemie irk pod adresem: <https://irk.oferta.uw.edu.pl/pl/offer/PODYPL2018/>
drugi krok - to złożenie dokumentów rekrutacyjnych wygenerowanych z systemu irk.**

DECYDUJE KOLEJNOŚĆ ZGŁOSZEŃ.

ZAJĘCIA ROZPOCZYNAJĄ SIĘ OD LUTEGO 2020 R.

Kontakt

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego
Podyplomowe Studium Podatków i Prawa Podatkowego
Collegium Iuridicum III
ul. Oboźna 6/8, 00-332 Warszawa

<http://www.wpia.uw.edu.pl>

Sekretariat

czynny od poniedziałku do piątku w godz. 9.00-16.00
w soboty zjazdowe w godz. 8.30-10.00
tel. (+48) 22 55 20 479, fax (+48) 22 55 24 324

Kierownik Studium

prof. dr hab. Witold Modzelewski

NAJLEPSZE STUDIA PODATKOWE W POLSCE

Zapomniane polskie podatki XX w.

Forgotten polish taxes of XX century

Maciej Flis

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Streszczenie: W artykule zaprezentowano część historycznych rozwiązań podatkowych funkcjonujących w państwie polskim w latach 1918-1939. Autor koncentruje się na wyborze przez ustawodawcę czynności, stanów i zdarzeń rodzących obowiązki podatkowe. W artykule zwraca uwagę na odmienności pomiędzy historycznymi i obecnie obowiązującymi formami opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatki, historia podatków, polskie podatki, podatek od cukru, podatek zapalczany.

Summary: The article presents some of the historical tax solutions functioning in the Polish state in the years 1918-1939. The article focuses on the choice of activities, states and events creating tax liability. The article draws attention to the differences between the historical forms of taxation and the current ones.

Keywords: taxes, tax history, polish taxes, sugar tax, matchsticks tax.

Pobieranie podatków stanowi kluczowy element finansowania działalności państwa. Niezbędne jest, aby system podatkowy był dostosowany do potrzeb fiskalnych państwa oraz – co równie ważne – do realiów i możliwości gospodarki w nim panujących.

Na wstępie należy zauważyć, że rozwiązania i podatki zaprezentowane w artykule podlegały przeobrażeniom i wielu nowelizacjom. Artykuł ze względu na ograniczoną objętość zawiera bardziej prezentację niektórych rozwiązań niż ich wyczerpujące i szczegółowe omówienie.

Współczesnym realiom gospodarczym najbardziej odpowiada okres tzw. II Rzeczypospolitej. Czas trwania tej państwowości to lata 1918-1939. Początkiem okresu funkcjonowania tego organizmu państwowego jest szeroko pojęte odzyskanie niepodległości, które wszak stanowiło proces, a nie jednorazowy akt, jak przyjęło się uważać w powszechnej świadomości historycznej. Koniec istnienia II Rzeczypospolitej to bezspornie wrzesień 1939 r.

Wraz z formowaniem się nowego organizmu państwowego, jakim była Polska po okresie zaborów, podstawowym wyzwaniem było stworzenie struktur państwowych. Jako strukturę państwową należy w głównej mierze przyjąć administrację i organy zapewnienia bezpieczeństwa, takie jak wojsko i policja. W okresie tworzenia państwowości szczególnie nacisk musiał być położony na rozwój wojskowości i utrzymanie licznej i silnej armii z powodu kształtowania granic państwa, co formalnie trwało do 1923 r.

Konieczność zapewnienia dochodów budżetowych na odpowiednim poziomie potwierdzają dane o finansach państwa. W roku 1923 deficyt budżetowy osiągnął wybitnie wysoki poziom ponad 113 mld marek polskich, przy dochodach na poziomie ponad 95 mld marek polskich [1, s. 323]. W roku 1924 doszło do reformy monetarnej – w kwietniu wprowadzony do obiegu został złoty (zł) w miejsce marki polskiej

(w relacji 1,8 mln marek polskich = 1 zł). Parytet złotego określono na 0,29 g złota, w październiku 1927 r. obniżono go do 0,17 g złota. Złoty stał się walutą względnie stabilną, w pełni wymieniającą [2, s. 25]. Od roku 1924 wartość deficytu podawana była w złotych i nigdy nie osiągnęła takiego poziomu jak w roku 1923. W latach 1924-1939 pojawiały się zarówno deficyt, jak i nadwyżki budżetowe [1, s. 323]. Świadczy to o względnym zrównoważeniu budżetowym, kształtowanie się przepływów pieniężnych nie jest jednak przedmiotem tego artykułu, a stanowi jedynie przyczynek do rozważań.

Problemem, z którym musiał się zmierzyć nowy byt państwowy, była konieczność szybkiej unifikacji ówczesnych systemów podatkowych z jednoczesnym zapewnieniem wpływów i dochodów budżetowych na optymalnym poziomie. Należy zaznaczyć, że po zakończeniu wojny nie tylko występowały rozbieżności w prawie daninowym między trzema dawnymi zaborami, ale również istniały znaczące odstępstwa od obowiązujących powszechnie systemów w obrębie poszczególnych zaborów. Na obszarze okupowanego przez państwa centralne Królestwa Polskiego doszło do nałożenia na przepisy rosyjskie regulacji wprowadzonych przez władze okupacyjne – niemieckie i austriackie. Jak się szacuje, na ziemiach odrodzonego państwa polskiego obowiązywało co najmniej pięć odmiennych porządków prawno-podatkowych, a jeśli się uwzględni lokalne rozwiązania obecne na później włączonych terytoriach, to ta liczba rośnie do dziewięciu [3, s. 132].

Unifikacja polskiego systemu podatkowego obejmowała w głównej mierze podatki bezpośrednie. Stały się one przedmiotem działalności Sejmu Ustawodawczego. Uchwalono ustawę z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym [4], a także przepisy o podatku od spadków i darowizn [5], o podatku od skrzynek depozytowych [6] oraz od kapitałów i rent [7]. Z kolei ustawą z dnia

17 grudnia 1921 r. [8] Sejm rozciągnął obowiązywanie przepisów o podatku przemysłowym na terytorium całej Rzeczypospolitej, a tym samym kompleksowo uregulował opodatkowanie pozarolniczej działalności gospodarczej [3, s. 135].

Należy zauważyć, że są to rozwiązania modelowe. Powszechną praktyką już 100 lat temu było opodatkowanie dochodu i zdarzeń, takich jak np. odziedziczenie spadku. Podatek od skrzynek depozytowych stanowi jednak przykład zapomnianej daniny i bardzo nietypowej konstrukcji, zwłaszcza w świetle obecnych standardów. Zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu był podnajem skrzynek depozytowych, podatnikami były zaś banki, instytucje kredytowe oraz osoby fizyczne i prawne odnajmujące tego rodzaju skrzynki [6].

Warto też nadmienić, że system prawny II Rzeczypospolitej przewidywał ciekawe rozgraniczenie w materii podatków pośrednich. Trzeba odnotować, że część towarów podlegała opodatkowaniu, a na część wprowadzono monopol prawny.

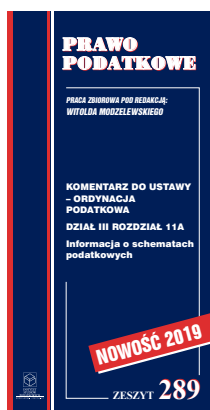
Ponadto opodatkowaniu podlegały takie towary, jak: cukier, oleje skalne, piwo, drożdże, wino i miód sycony, kwas octowy [9; 10, s. 332]. Podatek ten nałożono na mocy ustawy z dnia 10 maja 1921 r. o regulowaniu podatków od spożycia, zużycia, względnie produkcji na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej [11], która z kolei opierała się na odwołaniu do opodatkowania wprowadzonego przez państwa zaborcze. Należy zaznaczyć, że opodatkowanie cukru zdecydowanie jest rozwiązaniem zapomnianym we współczesnej Polsce. Jednakże funkcjonowało ono w naszym kraju i składało się aż na 38-40% ceny detalicznej tego artykułu. Jest to więc opodatkowanie na poziomie porównywalnym do części obecnych wyrobów akcyzowych. Podatek od cukru może się stać ponownie przedmiotem zainteresowania ustawodawcy, na co już wskazują doniesienia medialne [12; 13].

Należy podkreślić, że ze współczesnego punktu widzenia rozgraniczenie na towary opodatkowane pośrednio i towary monopolowe wydaje się zdecydowanie anachroniczne. W okresie międzywojennym tego rodzaju rozwiązanie mogło jednak być optymalne dla budżetu państwa. Należy też pamiętać o odmiennych realiach społecznych oraz stopniu zaawansowania gospodarczego Polski. Monopol spirytusowy [14] czy monopol tytoniowy [15] z obecnej perspektywy zdają się czymś całkowicie naturalnym, co może wynikać z doświadczeń powojennych oraz językowego ugruntowania terminów „wyrób monopolowy” i „sklep monopolowy”.

Z kolei monopol loteryjny, wprowadzony już w 1920 r. [16], jest rozwiązaniem zdecydowanie mniej rozpowszechnionym, lecz nadal wyobraźnym, można więc zaryzykować tezę, że może zostać ono wykorzystane także współcześnie wraz ze zwiększaniem się nadzoru nad grami hazardowymi i rozwojem regulacji ich dotyczących.

Całkowicie odmienny jest natomiast odbiór monopolu zapalczanego wprowadzonego w 1925 r. [17] Obecnie jest on uważany za anachronizm, o czym świadczą chociażby publikacje prasowe [18; 19] traktujące go jako ciekawostkę historyczną. Jednak z historycznego i ekonomicznego punktu widzenia monopol ten stanowił optymalne i powszechne źródło środków dla budżetu. W tamtym okresie wynikało to m.in. z popularności palenia tytoniu (na który też był monopol), a także masowego korzystania z kuchni gazowych oraz ogrzewania domów za pomocą pieców na węgiel czy drewno. W istocie więc monopol zapalczany stanowi wzorcowy sposób pozyskania środków, gdyż podlegające mu dobro występuje powszechnie i nie ma dla niego dobra alternatywnego (art. 7 ustawy z dnia 15 lipca 1925 r. o monopolu zapalczanym regulował też kwestię zapalniczek).

NOWOŚĆ WYDAWNICZA



KOMENTARZ DO USTAWY – ORDYNACJA PODATKOWA DZIAŁ III ROZDZIAŁ 11A INFORMACJA O SCHEMATACH PODATKOWYCH Praca zbiorowa pod redakcją Witolda Modzelewskiego

Mamy zaszczyt zaprezentować pierwsze wydanie komentarza do przepisów Ordynacji podatkowej regulujących raportowanie schematów podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules*).

Komentarz adresowany jest do promotorów, wspomagających i korzystających w rozumieniu omawianych przepisów oraz do osób chcących pogłębić swoją wiedzę na temat raportowania schematów podatkowych. Ustalenie treści normy prawnej jest trudne z powodu braku judykatury oraz praktyki stosowania przepisów przez organy administracji skarbowej.

Zeszyt 289, wydanie I, 104 strony, wersja PDF, cena 32 zł

Podatek od nieruchomości w II Rzeczypospolitej został wprowadzony na mocy dekretu z dnia 14 stycznia 1936 r. [20] Przedmiotem opodatkowania były w gminach miejskich:

- 1) wszystkie nieruchomości, z wyjątkiem gruntów użytkowanych jako pola uprawne, łąki, pastwiska, ogrody i sady, a także grunty pod wodami i lasami o powierzchni przekraczającej 5000 m²;
- 2) budynki z podwórzami i placami.

W przypadku gmin wiejskich opodatkowaniu podlegały natomiast „budynki wraz z należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami, związane z gospodarstwem rolnym, ogrodnictwem lub leśnym, stale używane w całości lub w przeważającej części na podstawie umowy najmu” lub też z takim gospodarstwem niezwiązane, jak również te same przedmioty związane z „gospodarstwem rolnym, ogrodnictwem lub leśnym”, używane na podstawie umowy dzierżawy, ale wyłącznie budynków.

Wolne od podatku były nieruchomości należące do Skarbu Państwa, związków samorządowych, instytucji ubezpieczeń społecznych, zakładów opiekuńczych, związków gmin wyznaniowych, instytucji naukowych i oświatowych, grunty pod torami i drogami oddanymi do użytku publicznego, a także nieruchomości nieużytkowane i niezamieszkałe z powodu złego stanu, nieruchomości zajęte na szpitale i gorzelnie rolnicze, budynki wraz z należącymi do nich „budowlami ubocznymi”, podwórzami, placami, dla których podstawa wymiaru nie przekracza 100 zł w stosunku rocznym.

Podstawę wymiaru podatku za rok podatkowy stanowił czynsz z tytułu najmu lub dzierżawy należny za rok poprzedzający rok podatkowy. Jeśli nieruchomość nie była wynajmowana, za podstawę wymiaru przyjmowano przypuszczalny czynsz możliwy do uzyskania z wynajmu tej nieruchomości. Jednocześnie podstawą opodatkowania był dochód możliwy do uzyskania z nieruchomości, a nie wartość transakcyjna najmu.

W przypadku gdy nie można było ustalić takich danych, za podstawę wymiaru podatku przyjmowano 5% wartości obiegowej budynków wraz z „należącymi do nich budowlami ubocznymi, podwórzami i placami”. Dla gruntów niezabudowanych podstawą opodatkowania było wtedy 3% ich wartości obiegowej. W razie braku zapłaty czynszu przez lokatorów straty te uwzględniano przy wymiarze podatku na wniosek płatnika.

Bezspornie rozwiązania podatkowe i szeroko pojęte daninowe z okresu międzywojennego nie przystają do współczesnych realiów, gdyż świat znacząco się zmienił, a projektowane były one z myślą o maksymalizacji dochodów budżetowych w konkretnych warunkach. Niewątpliwie jednak należy stwierdzić, że część pomysłów, idei i mechanizmów może z powodzeniem zostać wykorzystana i teraz w celu zaprojektowania efektywnego fiskalnie i prostego systemu opodatkowania lub uzupełnienia obecnie istniejącego.

Bibliografia:

- [1] C. Leszczyńska, *Historia Polski w liczbach. Tom V. Polska 1918-2018*, GUS, Warszawa 2018.
- [2] *100 lat Polski w liczbach*, GUS, Warszawa 2018.
- [3] P. Grata, *Polityka podatkowa II Rzeczypospolitej. Zarys problematyki*, „Roczniki Dziejów Społecznych i Gospodarczych” 2012, t. LXXII.
- [4] Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym, Dz.U. Nr 82, poz. 550.
- [5] Ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, Dz.U. Nr 49, poz. 299.
- [6] Ustawa z dnia 8 czerwca 1920 r. o podatku od skrzynek depozytowych (safes), Dz.U. Nr 50, poz. 305.
- [7] Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o podatku od kapitałów i rent, Dz.U. Nr 76, poz. 517.
- [8] Ustawa z dnia 17 grudnia 1921 r. w przedmiocie rozciągnięcia mocy obowiązującej ustawy z dnia 6 lipca 1920 r. o ujednostajnieniu na obszarze b. zaboru rosyjskiego ustaw i rozporządzeń o państwowym podatku przemysłowym na cały obszar Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 1922 r. Nr 2, poz. 7.
- [9] *Podatek od cukru? Ależ był taki!!!*, http://www.skarbowcy.pl/blaster/extarticle.php?show=article&article_id=10199, dostęp: 17.12.2019.
- [10] A. Jezierski, C. Leszczyńska, *Historia gospodarcza Polski*, Key Text, Warszawa 2003.
- [11] Ustawa z dnia 10 maja 1921 r. o regulowaniu podatków od spożycia, zużycia, względnie produkcji na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 41, poz. 248.
- [12] K. Kowalska, *Podatek cukrowy do końca 2022 r.*, <https://www.rp.pl/Podatki/312099935-Podatek-cukrowy-do-konca-2022-r.html>, dostęp: 17.12.2019.
- [13] M. Flis, *Czy zostanie wprowadzony podatek od cukru?*, <https://isp-modzelewski.pl/serwis/czy-zostanie-wprowadzony-podatek-od-cukru/>, dostęp: 17.12.2019.
- [14] Ustawa z dnia 31 lipca 1924 r. o monopolu spirytusowym, Dz.U. Nr 78, poz. 756.
- [15] Ustawa z dnia 1 czerwca 1922 r. o monopolu tytoniowym, Dz.U. Nr 47, poz. 409.
- [16] Ustawa z dnia 26 marca 1920 r. w przedmiocie urządzania loterii i założenia Polskiej Państwowej Loterii Klasowej, Dz.U. Nr 31, poz. 180.
- [17] Ustawa z dnia 15 lipca 1925 r. o monopolu zapalczanym, Dz.U. Nr 83, poz. 561.
- [18] R.A. Ziemkiewicz, *Chłopcy z zapalkami*, <https://dorzeczy.pl/22752/chlopcy-z-zapalkami.html>, dostęp: 17.12.2019.
- [19] R. Kuzak, *Wyzysk pełną gębą! Monopole skarbowe w międzywojennej Polsce*, <https://ciekawostkihistoryczne.pl/2012/10/14/wyzysk-pelna-geba-monopole-skarbowe-w-miedzywojennej-polsce/>, dostęp: 17.12.2019.
- [20] Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 r. o podatku od nieruchomości, Dz.U. Nr 3, poz. 14.

Artykuł do redakcji wpłynął: 8.12.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 19.12.2019 r.

Adres autora: maciej.flis@isp-modzelewski.pl

Usługi informatyczne a obowiązek poboru podatku u źródła i art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Maciej Jendraszczyk

Doradca podatkowy, Wicedyrektor Oddziału Wielkopolskiego ds. Doradztwa Podatkowego i Audytu Podatkowego

Usługi informatyczne jako usługi niematerialne mogą zostać objęte limitem, o którym mowa w art. 15e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Jednocześnie w przypadku gdy usługi te są nabywane od podmiotów, które w Polsce podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, może powstać obowiązek poboru z tego tytułu podatku u źródła.

1. USŁUGI INFORMATYCZNE A OBOWIĄZEK POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. 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) 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) 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 żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
- 4) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera
- ustala się w wysokości 10% tych przychodów”.

Warto w tym miejscu zacytować interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 sierpnia 2019 r., w której stwierdzono, co następuje: „Wnioskodawca powziął wątpliwość, czy z tytułu opłat za Usługi IT oraz należności licencyjnych Spółka będzie obowiązana do pobrania

podatku u źródła zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz pkt 2a w zw. z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.p. [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.]

Należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że wśród wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. świadczeń brak jest Usług IT, jak również usługi te nie zostały wymienione w treści art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p., i opisane we wniosku Usługi IT nie mają podobnego charakteru do świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń.

Wprawdzie katalog usług wskazanych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. jest katalogiem otwartym, na co wskazuje sformułowanie «(...) oraz świadczeń o podobnym charakterze», jednak w ramach tego katalogu za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do wymienionych w ustawie. Oznacza to, że aby dane świadczenie można było zakwalifikować do katalogu wskazanego powyżej, należy spełnić takie same przesłanki aby daną usługę uzyskać, albo wynikają z niej takie same prawa i obowiązki dla stron. **Decydujące znaczenie dla stwierdzenia, że dane usługi mieszczą się w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym ma**

treść postanowień umowy zawartej z kontrahentem zagranicznym, a przede wszystkim, charakter rzeczywiście wykonywanych świadczeń [wszystkie podkreślenia – M.J.]. Dane świadczenie można zakwalifikować do katalogu usług wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p. po każdorazowej analizie treści samej umowy oraz po osiągnięciu jednoznacznego wniosku, że zawiera ona istotne elementy świadczeń wymienionych w tym przepisie. **O tym, czy dane świadczenie można zakwalifikować do usług opodatkowanych podatkiem zryczałtowanym decydujące znaczenie ma treść uregulowania samej umowy oraz zakres faktycznie wykonanych czynności, a nie tylko jej nazwa.**

[...]

W związku z powyższym Usługi IT nie podlegają dyspozycji art. 21 ust. 1 pkt 2a u.p.d.o.p.².

Należy zatem stwierdzić, że usługi informatyczne co do zasady nie są objęte obowiązkiem poboru podatku u źródła, o ile nie mają charakteru usług doradczych, przetwarzania danych czy usług o podobnym charakterze. Trzeba jednak zauważyć, że dyspozycją art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. mogą być objęte **należności licencyjne**. Jeśli więc w ramach szeroko rozumianych usług informatycznych będą sprzedawane tego typu prawa, może powstać obowiązek poboru podatku u źródła.

W tym miejscu warto przywołać interpretację indywidualną z dnia 7 sierpnia 2018 r., w której Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za prawidłowe następujące stanowisko wnioskodawcy: „Spółka stoi na stanowisku, że **nabycie możliwości korzystania z Programów w formie licencji tzw. użytkownika końcowego nie zostały wymienione w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o CIT** [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.], **a w szczególności przychód z tytułu należności za Programy nie stanowi przychodu z tytułu praw autorskich lub praw pokrewnych – w konsekwencji nie będzie objęty reżimem tzw. podatku u źródła. Nabycie licencji tzw. użytkownika końcowego nie zostało wymienione jako podlegające opodatkowaniu tzw. podatkiem u źródła** [wszystkie podkreślenia – M.J.].

Nie można ich również uznać za przychody ze świadczeń o charakterze podobnym do świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń – za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do wyżej wymienionych świadczeń.

Ponadto, zgodnie z punktem 14 Komentarza do art. 12 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (dalej: «Komentarz do Konwencji»), prawa umożliwiające jedynie faktyczne korzystanie z programu, nie stanowią tytułu do naliczania opłat z tytułu praw autorskich lub praw pokrewnych. Spółka nie nabyła całości praw autorskich do Programów, a jedynie prawo do korzystania z nich na użytek własny, w charakterze tzw. użytkownika końcowego. Komentarz do Konwencji nie stanowi co prawda wiążącego źródła prawa, jednakże jest uznawany za podstawowe źródło dyrektyw interpretacyjnych w stosunku do Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku i może stanowić wskazówki w zakresie klasyfikacji powyższych opłat.

W związku z powyższym, zdaniem Spółki, płatności za Programy dokonywane na rzecz kontrahentów spełniających kryteria określone w art. 3 ust. 2 ustawy o CIT, nie stanowią należności licencyjnych, a Spółka nie jest i nie będzie obowiązana do obliczenia, pobrania oraz odprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego, tzw. podatku u źródła. **Należności za Programy, które Spółka nabywa w charakterze użytkownika końcowego, co do których Spółka nie posiada praw do m.in. ich rozpowszechniania, modyfikowania czy udzielania sublicencji, nie stanowią należności z tytułu praw autorskich lub praw pokrewnych w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT, a także nie należą do innych kategorii objętych tzw. podatkiem u źródła**³.

Należy jednocześnie pamiętać, że w myśl art. 21 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodat-

kowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W związku z powyższym w przypadku stwierdzenia, że może powstać obowiązek poboru podatku u źródła, należy mieć na uwadze także postanowienia właściwej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Podsumowując, należy stwierdzić, że usługi informatyczne co do zasady nie są objęte obowiązkiem poboru podatku u źródła. Jeżeli jednak w ramach tej usługi są przekazywane należności licencyjne, wówczas taki obowiązek może powstać. Trzeba przy tym pamiętać, że **obowiązek ten nie dotyczy tzw. licencji użytkownika końcowego, w których przypadku nie dochodzi do przeniesienia praw autorskich (podatnik wykorzystuje program na własne potrzeby, bez prawa do dalszej odprzedaży).**

2. LIMIT KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW (ART. 15E USTAWY Z DNIA 15 LUTEGO 1992 R.)

W myśl art. 15e ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. **podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:**

- 1) **usług doradczych**, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, **przetwarzania danych**, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń **oraz świadczeń o podobnym charakterze**,
 - 2) **wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7**⁴,
 - 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze
- **poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych** w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w

części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.

W kwestii uznania, czy powyższa norma ma zastosowanie do usług wsparcia informatycznego, wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 13 listopada 2018 r.: „Zawarty w przepisie art. 15e ust. 1 pkt 1 updog katalog świadczeń skutkujących ograniczeniem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów można podzielić na dwie grupy. Pierwszą stanowią świadczenia wyraźnie nazwane, drugą tworzą świadczenia mające podobny charakter do świadczeń nazwanych. W tej drugiej grupie mieszczą się świadczenia posiadające cechy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog, ale posiadające również elementy charakterystyczne dla świadczeń innych od skonkretyzowanych w tym przepisie. Dla uznania, że świadczenie niewymienione wprost w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog jest objęte jego zakresem, decydujące jest, aby elementy charakterystyczne dla świadczeń wprost wymienionych w omawianym przepisie przeważały nad cechami charakterystycznymi dla świadczeń w nim niewymienionych (stanowi to kryterium podstawowe).

[...]

W przedmiotowej sprawie istotne będzie odkodowanie znaczenia pojęcia «usług doradczych», «przetwarzania danych» oraz «świadczeń o podobnym charakterze» zawartych w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog [wszystkie podkreślenia – M.J.].

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują pojęcia «usług doradczych». Wobec braku w ustawie definicji doradztwa należy, zdaniem organu podatkowego, posiłkowo odwołać się do wykładni językowej. Zgodnie ze Słownikiem Języ-

ka Polskiego PWN «doradztwo» oznacza udzielanie fachowych porad, natomiast termin «doradzać» znaczy udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie. Użyty w ustawie o CIT termin «„usługi doradztwa» należy rozumieć w związku z tym szeroko.

Potwierdza to jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, według którego termin «doradztwo» obejmować może szereg usług doradczych np. podatkowe, prawne, finansowe i inne (zob. wyrok NSA z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1567/12, wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1441/13, wyrok NSA z dnia 2 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1530/13, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2015 r. sygn. akt I SA/Po 1202/14, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 175/12). Według sądów administracyjnych, odwołując się do powszechnego języka polskiego można stwierdzić, że przez doradztwo rozumie się udzielanie fachowych zaleceń, porad, zwłaszcza prawnych, ekonomicznych czy finansowych. Stosownie do definicji podanej w ww. słowniku, poradnictwo to «zorganizowana forma udzielania porad w jakimś zakresie». Doradca to ten co udziela fachowych zaleceń czy porad, wskazówek, to ktoś, kto posiadając wiedzę wykorzystuje na wskazywanie najlepszych, najbardziej optymalnych rozwiązań, nakłaniając odbiorcę takiej usługi do zastosowania się do rady, porady, wskazówki, dyrektywy postępowania. Zdaniem sądów administracyjnych, świadczenie usługi doradztwa należy postrzegać jako wykorzystanie swojej wiedzy, znajomości rzeczy poprzez wskazywanie najlepszych, najsukcesywniejszych rozwiązań do ich zastosowania do danego problemu.

Kluczową cechą, która definiuje usługi doradcze, jest fakt, że podmiot/osoba świadcząca takie usługi sugeruje, rekomenduje lub wydaje opinię na temat rozważanych scenariuszy wdrożeniowych dla osób odpowiedzialnych za realizację projektu, co jest przeciwieństwem sytuacji opisanej w stanie faktycznym. Z wniosku wynika, że podmiot powiązany bezpośrednio administruje oprogramowaniem ERP, udziela pomocy technicznej w związku

z jego wykorzystaniem oraz sprawuje kontrolę jakości na szczeblu centralnym w zakresie doskonalenia procedur testowych i obsługi reklamacji.

Opisane we wniosku Usługi IT świadczone na rzecz Wnioskodawcy nie są również podobne do usług przetwarzania danych, gdyż pojęcie «przetwarzania danych» dotyczy czynności mających charakter odtwórczy i obejmują elementy takie jak porządkowanie, archiwizowanie, zabezpieczenie oraz udostępnianie zbiorów danych.

Powołując się na definicję słownikową (internetowy słownik PWN (<https://sjp.pwn.pl>) należy wskazać, że jednym ze znaczeń pojęcia «przetwarzać» jest «opracować zebrane dane». Z treści wniosku nie wynika, by przedmiotem omawianych usług było opracowywanie danych. W związku z tym nie ma podstaw do uznania ww. usług świadczonych przez podmiot powiązany na rzecz Wnioskodawcy za usługi doradcze lub przetwarzania danych.

Z oczywistych względów należy uznać, że Usługa IT nie stanowi usług badania rynku, reklamowych, zarządzania i kontroli, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń.

Rozważenia wymaga również kwestia czy omawiana Usługa IT nie stanowi usług wskazanych *in fine* przepisu art. 15e ust. 1 updog, tj. czy nie stanowi «świadczeń o podobnym charakterze».

Biorąc pod uwagę wypracowaną linię interpretacyjną dotyczącą analogicznego zapisu zastosowanego w art. 21 ust. 1 pkt 2a) updog podkreślić należy, że **za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do świadczeń wprost wymienionych w przepisie**. Oznacza to, że aby dane świadczenie można było zakwalifikować do katalogu wskazanego w przepisie (w przypadku sprawy rozpatrywanej przytoczoną interpretacją – w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 2a), należy spełnić takie same przesłanki, aby daną usługę uzyskać, albo wynikają z niej takie same prawa i obowiązki dla stron (podobnie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lipca 2016 r. sygn. II FSK 2369/15)⁵.

Na ten temat wypowiedział się także Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

w interpretacji indywidualnej z dnia 18 kwietnia 2018 r., w której stwierdził, że: „Wprawdzie w updog brak jest definicji legalnej wymienionych w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, to jednak należy zauważyć, że podobne sformułowanie zostało użyte w art. 21 ust. 1 pkt 2a updog, w myśl którego podatek dochodowy z tytułu uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, przychodów 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.

Mimo że regulacja z art. 21 updog dotyczy obowiązków związanych z poborem zryczałtowanego podatku dochodowego, to jednak tożsamość semantyczna pojęć z obu ww. artykułów uzasadnia posłużenie się przy odkodowaniu znaczenia terminów z art. 15e updog dorobkiem doktryny i orzecznictwa, jaki został wypracowany na gruncie podatku u źródła.

Stąd należy stwierdzić, że pojęcia «usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze» użyte w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog nie obejmują opisanych we wniosku usług informatycznych (IT). Brak jest w niniejszym przypadku wątpliwości, że usługi informatyczne nabywane od podmiotów powiązanych nie są podobne do usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze. Świadczone na rzecz Wnioskodawcy usługi informatyczne nie posiadają bowiem żadnych cech wspólnych z ww. świadczeniami.

Usług informatycznych nabywanych od podmiotów powiązanych nie można więc zrównywać z usługami doradczymi. Zgodnie z internetowym

słownikiem PWN (<https://sjp.pwn.pl>) pojęcie «doradztwo» oznacza «udzielanie fachowych porad». Z przedstawionego opisu sprawy nie wynika, by w ramach świadczenia usług informatycznych podmioty powiązane udzielały Wnioskodawcy porad [podkreślenie – M.J.].

Usługi informatyczne świadczone na rzecz Spółki nie są również podobne do usług przetwarzania danych, gdyż pojęcie «przetwarzania danych» dotyczy czynności mających charakter odtwórczy i obejmują elementy takie jak porządkowanie, archiwizowanie, zabezpieczenie oraz udostępnianie zbiorów danych.

Powołując się na definicję słownikową (internetowy słownik PWN (<https://sjp.pwn.pl>)) należy wskazać, że jednym ze znaczeń pojęcia «przetwarzać» jest «opracować zebrane dane». Z opisu sprawy nie wynika, by przedmiotem usług świadczonych przez podmioty powiązane miało być opracowywanie danych⁶.

Jednocześnie w interpretacji indywidualnej z dnia 27 listopada 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że: „Nabycie Usług IT przez Wnioskodawcę od Podmiotów powiązanych wynika z określonej strategii przyjętej przez Grupę, w związku z którą poszczególne podmioty Grupy pełnią określone role. W Grupie przyjęta została strategia podziału zadań pomiędzy jednostki wyspecjalizowane w danym zakresie. W ten sposób usługi świadczone są z zachowaniem jednolitych standardów obowiązujących w Grupie. Świadczenie Usług IT przez Podmioty powiązane wynika z posiadania przez nie doświadczenia w zakresie realizacji określonych zadań oraz specjalizacji w świadczeniu przedmiotowych usług. Podmioty te posiadają wysoko wykwalifikowany i doświadczony personel IT oraz wyposażenie niezbędne do świadczenia w sposób centralny tych usług na rzecz wszystkich podmiotów z Grupy. Podmioty te mogą przy tym wykorzystywać zarówno własne zasoby, jak i współpracować z podmiotami trzecimi w tym zakresie. Przy czym, Podmioty powiązane mogą występować jako przedstawiciele Grupy przy negocjacji w zakresie zakupu usług IT i oprogramowaniu SAP (lub innym oprogramowaniu) od dostawców

zewnętrznych, dzięki czemu Wnioskodawca ponosi niższe koszty z tym związane, korzystając z siły przetargowej Grupy.

[...]

Usługi IT obejmują m.in. Infrastrukturę IT – usługi konfiguracji i utrzymania technicznego serwerów, usługi dostępu do systemów komunikacji, tj. wewnętrznych systemów komunikacji – Intranet, konferencje wideo/internetowe, e-mail, oraz zewnętrznych kanałów informacji – np. Internet.

Podstawą do obliczenia wynagrodzenia są koszty wewnętrzne i zewnętrzne poniesione w związku z usługami świadczonymi przez Podmioty powiązane, np. koszty związane z wewnętrznymi lub zewnętrznymi pracownikami zaangażowanymi w świadczenie usług IT, koszty licencji nabywanymi przez Podmioty powiązane od podmiotów niepowiązanych (np. licencje SAP, licencje Microsoft, inne umożliwiające świadczenie usług IT).

Wnioskodawca chciałby wskazać, że nie jest wykluczone, że powyższy katalog Usług IT (obejmujący m.in. Infrastrukturę IT) zostanie w przyszłości rozszerzony. Możliwe jest również wystąpienie sytuacji, w której nie wszystkie z wyżej wymienionych usług zostaną wyświadczane Wnioskodawcy w określonym roku podatkowym (może się okazać, że tylko część usług zostanie wyświadczona Wnioskodawcy i wówczas wyłącznie faktycznie wykonane usługi będą obciążać Wnioskodawcę).

Zgodnie z najlepszą wiedzą Spółki, poniższe Usługi IT, można potencjalnie i racjonalnie przypisać do następujących symboli PKWiU obejmujące Infrastrukturę IT – usługi konfiguracji i utrzymania technicznego serwerów, usługi dostępu do systemów komunikacji, tj. wewnętrznych systemów komunikacji – Intranet, konferencje wideo/internetowe, e-mail, oraz zewnętrznych kanałów informacji – np. Internet.

Przedmiotowe usługi winny być zaklasyfikowane do grupowania PKWiU:

- a. PKWiU 2008
 - 63.11.19.0 Pozostałe usługi związane z zapewnieniem infrastruktury dla technologii informatycznych i komputerowych;
- b. PKWiU 2015

- 63.11.19.0 Pozostałe usługi związane z zapewnieniem infrastruktury dla technologii informatycznych i komputerowych.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest kwestia ustalenia, czy art. 15e ust. 1 ustawy o CIT (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r. oraz w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r.) znajduje zastosowanie do Usług IT obejmujących m.in. Infrastrukturę IT, nabywanych przez Wnioskodawcę od Podmiotów powiązanych.

W przedmiotowej sprawie istotne będzie wyjaśnienie znaczenia pojęć: «usług doradczych», «usług reklamowych», «usług badania rynku», «usług zarządzania i kontroli» oraz «usług przetwarzania danych».

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie definiują ww. pojęć. Wobec braku w ustawie definicji należy posiłkowo odwołać się do wykładni językowej tych pojęć.

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN, «doradztwo» oznacza udzielanie fachowych porad, natomiast termin «doradzać» znaczy udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie. Użyty w updog, termin «usługi doradztwa» należy rozumieć w związku z tym szeroko.

W doktrynie przedmiotu przyjmuje się szerokie ujęcie terminu usługi doradcze. Według przedstawicieli nauki doradztwo, w bardzo ogólnym znaczeniu, jest usługą świadczoną przez jedną osobę/institucje na rzecz drugiej osoby/institucji, która zleca wykonanie tej usługi.

W literaturze przedmiotu bardzo różnorodnie formułowane są zadania stojące przed usługami doradczymi, np. doradztwo określane jest jako:

- przejęcie zadań,
- pośrednictwo w zakresie przekazywania wiedzy,
- pośrednictwo w przekazywaniu specjalnych informacji,
- pomoc w rozwiązywaniu problemów,
- pomoc w podejmowaniu decyzji,
- przekazywanie informacji zmniejszających ryzyko,
- przygotowanie i przekazywanie informacji służących rozwiązaniu kompleksowych problemów,
- przekazywanie specyficznej wiedzy, celem usprawnienia działań,

- identyfikacja i rozwiązywanie problemów,
- przekazywanie zaleceń dotyczących usprawniania działań oraz pomoc w ich wdrożeniu,
- dawanie wskazówek dotyczących postępowania.

Doradcy mogą więc pomóc zlecniodawcy w przygotowaniu decyzji, rozwiązaniu problemów, usprawnieniu działania itp.

Zdaniem F. Steele, doradztwo to «wszelkie formy dostarczania pomocy w zakresie realizacji celów, procesu czy struktury zadania lub ewentualnie ciągu zadań, gdzie doradca nie jest faktycznie odpowiedzialny za wykonanie tych zadań, lecz służy pomocą tym, którzy tę odpowiedzialność ponoszą [wszystkie podkreślenia – M.J.] (F. Steele, *Consulting for Organizational Change*, Amherst, MA, University of Massachusetts Press, 1975, s. 3).

Jak wskazuje Urszula Skurzyńska-Sikora, można wyróżnić **charakterystyczne dla doradztwa elementy, a mianowicie:**

1. niezależna orientacja – słowa takie jak «perspektywa» i «obiektywizm» sygnalizują niezależną pozycję doradcy; doradca nie akceptuje automatycznie problemu i faktów podanych przez klienta, ale niezależnie od klienta formułuje swoją ocenę;
2. specjalne kwalifikacje – aby sporządzić niezależną ocenę i stworzyć użyteczne wskazania, doradcy muszą posiadać wyjątkową wprawę i umiejętności; zdolności doradcy wywodzą się nie tylko z praktycznego doświadczenia, lecz także z wysokiego stopnia osobistej integralności; termin «kwalifikacje» w tym przypadku oznacza uznanie przez innych fachowców w tej dziedzinie;
3. serwis doradczy – doradztwo stanowi pomoc, a nie ściśle wykonywanie obowiązków związanych z zarządzaniem; współpraca doradcy z klientem polega na tym, że to właśnie klient ponosi końcową odpowiedzialność za wynajęcie i skorzystanie z pomocy doradcy oraz zaakceptowanie lub odrzucenie jego zaleceń;
4. identyfikacja i analiza problemu – jednym z zasadniczych obszarów

aktywności doradcy musi być orientacja w problemie; oznacza to, że przekazuje on klientowi to czego ten problem dotyczy, spogląda na ten problem «od wewnątrz» w celu określenia jego stopnia ważności, po czym jeśli jest to niezbędne, na nowo określa ten problem i identyfikuje jego przyczyny;

5. rozwiązywanie problemu i wdrożenie rozwiązania (lub nadzorowanie wdrożenia) – jest to bardzo ważny obszar działania; doradca jest wynajmowany w celu doprowadzenia do rozwoju organizacji (a nie po to, by utrzymać istniejący stan rzeczy) (zob. Urszula Skurzyńska-Sikora, *Istota, pojęcie i rodzaje doradztwa*, Lublin 1997 r., s. 167-168).

Działalność doradcza może dotyczyć różnych dziedzin, obszarów i obiektów, a zatem może być rozpatrywana w wielu aspektach. Najczęściej wyróżnia się dwa podstawowe wymiary doradztwa, a mianowicie:

- instytucjonalny,
- funkcjonalny.

Wymiar instytucjonalny przejawia się w świadczeniu usług doradczych na następujących płaszczyznach: indywidualnej, grupowej, organizacji, społeczeństwa. Natomiast wymiar funkcjonalny doradztwa ujmuje te usługi w aspektach: ogólnoeconomicznym, przedsiębiorstwa, technicznym, społecznym, psychologicznym, medycznym i innych.

Zróżnicowanie funkcjonalne rodzajów doradztwa doprowadziło do wykształcenia się różnych rodzajów doradztwa (np. gospodarczego, finansowego, w zakresie zarządzania tzw. doradztwa organizacyjnego itd. W tym ostatnim przypadku można wyróżnić rodzaje doradztwa dotyczące m.in. problemów informatycznego wspomaganie zarządzania) (zob. Urszula Skurzyńska-Sikora, op. cit., s. 164-165).

[...]

Istotą usług przetwarzania danych jest pozyskanie przez zlecającego określonych informacji mających zastosowanie w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Przetwarzanie danych stanowi przekształcanie treści i postaci danych wejściowych metodą wykonywania systematycznych operacji w celu uzyskania wyników w postaci z góry określonej. Przez przetwarzanie da-

nych zwyczajowo rozumie się bieżącą działalność informatyczną związaną z poddawaniem danych procesom przekształcenia w celu np. zasilania bazy danych, tworzenia raportów, tabel, formularzy np. umów itp. (por.: Greg Wilson «Przetwarzanie danych dla programistów», Wydawnictwo Helion 2006 r.). Przetwarzania danych dotyczą zarówno operacji w systemach informatycznych jak i papierowych kartotekach.

Mając na uwadze powołane wyżej przepisy oraz przedstawiony opis sprawy stwierdzić należy, że do nabywanych przez Wnioskodawcę **Usług IT obejmujących Infrastrukturę IT** zakwalifikowanych według PKWiU pod symbolem 63.11.19.0 jako Pozostałe usługi związane z zapewnieniem infrastruktury dla technologii informatycznych i komputerowych, nie znajdzie zastosowania wyłączenie, o którym mowa w art. 15e ust. 1 updog, bowiem cel i zakres tych usług jest odmienny od usług zawartych w tym przepisie. **Nie ma bowiem podstaw do uznania nabywanych przez Wnioskodawcę ww. Usług IT obejmujących Infrastrukturę IT, za usługi doradztwa, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania, czy też usług przetwarzania danych. Nie mogą być one również uznane za świadczenia podobne do usług wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog.** Brak jest w ww. przypadkach wątpliwości, że ww. usługi nabywane od podmiotu powiązanego nie są podobne do wskazanych w art. 15e ust. 1 pkt 1 updog usług nie posiadają one bowiem żadnych cech wspólnych z ww. świadczeniami.

Ww. usługi nie będą również podlegały limitowaniu, na podstawie art. 15e ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

bowiem jak wynika z opisu sprawy w ramach nabywanych usług Spółka nie ponosi opłat za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy.

Biorąc pod uwagę wypracowaną linię interpretacyjną dotyczącą analogicznego zapisu zastosowanego w art. 21 ust. 1 pkt 2a updog podkreślić należy, że za świadczenia o podobnym charakterze należy uznać świadczenia równorzędne pod względem prawnym do świadczeń wprost wymienionych w przepisie. Oznacza to, że aby dane świadczenie można było zakwalifikować do katalogu wskazanego w przepisie (w przypadku sprawy rozpatrywanej przytaczaną interpretacją – w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 2a updog), należy spełnić takie same przesłanki, aby daną usługę uzyskać, albo wynikającą z niej takie same prawa i obowiązki dla stron. Podobnie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 lipca 2016 r. sygn. akt II FSK 2369/15.

Przenosząc te rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy, uznać należy że nabywane przez Wnioskodawcę od podmiotu powiązanego Usługi IT obejmujące Infrastrukturę IT, nie stanowią świadczeń o podobnym charakterze do usług wskazanych wprost w art. 15e ust. 1 updog. Tym samym ograniczenie w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów wynikające z art. 15e ust. 1 updog nie będzie miało zastosowania do ww. Usług IT zarówno w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. jak i od 1 stycznia 2019 r.⁷.

Podsumowując, należy stwierdzić, że usługi informatyczne co do zasady nie są objęte limitem, o którym mowa w art. 15e ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przy założeniu, że nie

stanowią one usług doradczych, usług przetwarzania danych i świadczeń o podobnym charakterze w przytoczonym powyżej rozumieniu. Wyjątkiem mogą być opłaty licencyjne, które są objęte wspomnianym limitem (nie dotyczy to, podobnie jak w przypadku podatku u źródła, tzw. licencji użytkownika końcowego).

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ² 0111-KDIB2-3.4010.164.2019.2.HK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=560036>, dostęp: 12.12.2019.
- ³ 0111-KDIB1-2.4010.237.2018.1.MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=537218>, dostęp: 12.12.2019.
- ⁴ W tym przepisie wymieniono następujące wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji:
 - 1) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe;
 - 2) **licencje**;
 - 3) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 776 ze zm.);
 - 4) wartości stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).
- ⁵ 0111-KDIB1-2.4010.309.2018.2.PH, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=543305>, dostęp: 12.12.2019.
- ⁶ 0111-KDIB1-2.4010.80.2018.1.AW, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=529880>, dostęp: 12.12.2019.
- ⁷ 0111-KDIB1-1.4010.386.2019.2.2019.ŚS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=566090>, dostęp: 12.12.2019.

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 12 miesięcy – 564 zł (w tym 8% VAT)
Prenumerata dwuletnia na 24 miesiące – 1128 zł (w tym 8% VAT)

Numer konta bankowego

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

Podatek u źródła w 2020 r.

Aleksandra Szczęsny

Konsultant podatkowy, pracownik Śląskiego Oddziału Instytutu Studiów Podatkowych

Podatek u źródła w 2019 r. podlegał licznym zmianom, część z nich została odroczone na rok 2020. Niniejszy artykuł stanowi omówienie podatku u źródła w obecnym kształcie, poszczególnych zmian, które nastąpiły w 2019 r., a także zmian przesuniętych na 2020 r.

Podatek u źródła (ang. *withholding tax*, WHT) jest to zryczałtowany podatek dochodowy występujący na gruncie zarówno podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych. Podatek ten jest pobierany przez płatnika w państwie źródła, a więc w państwie, w którym powstaje przychód (dochód).

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw¹. W zakresie zasad poboru podatku u źródła wprowadziła ona zmiany zarówno do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych², jak i do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³.

Skutki wejścia w życie wspomnianej ustawy nowelizującej są następujące:

- 1) zmodyfikowany został mechanizm poboru przez płatników podatku u źródła;
- 2) do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. została wprowadzona, a na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zmodyfikowana definicja rzeczywistego właściciela (ang. *beneficial owner*);
- 3) na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. została zmodyfikowana tzw. szczególna klauzula przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania.

Nowe przepisy przekształciły dotychczas przyjęty w polskim systemie podatkowym mechanizm poboru podat-

ku u źródła. Należy jednak podkreślić, że nie zmieniły się zasady opodatkowania podatkiem u źródła, zmodyfikowany został jedynie sposób, w jaki Polska weryfikuje prawo podatników do skorzystania z preferencyjnych zasad opodatkowania u źródła. Znowelizowane przepisy mają służyć zapewnieniu opodatkowania przychodu (dochodu) w miejscu, w którym został on rzeczywiście wypracowany.

Obowiązek uiszczenia podatku u źródła może powstać po stronie polskiego przedsiębiorcy dokonującego zakupu określonych w ustawach podatkowych rodzajów usług. Wysokość podatku lub ewentualne zwolnienie z obowiązku jego uiszczenia wynikają z ustaw podatkowych, a także umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych z innymi krajami.

Pobór podatku u źródła stanowi odstępstwo od zasady ogólnej, że dochody osiągnięte przez polskich rezydentów podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Podatek u źródła ma zastosowanie m.in. do pewnych rodzajów dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski przez nierezydentów. Zasadniczą funkcją tego podatku jest przypisanie krajowemu podmiotowi, będącemu najczęściej nabywcą usługi, roli płatnika tegoż podatku. Podmiot ten przy dokonywaniu zapłaty należności nierezydentowi będzie zobowiązany do obliczenia, pobrania i zapłacenia podatku do właściwego organu podatkowego.

1. CERTYFIKAT REZYDENCJI

W tym miejscu zasadne jest wyjaśnienie instytucji certyfikatu rezydencji.

Jest to zaświadczenie wydawane przez właściwy organ podatkowy, zawierające informacje na temat miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika. Certyfikat jest dokumentem potwierdzającym, że podatnik, którego dotyczy, podlega we wskazanym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W Polsce obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów podlegają zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. podatnicy posiadający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedzibę lub zarząd.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 26 ust. 1 tej ustawy certyfikat rezydencji zwalnia od pobrania zryczałtowanego podatku dochodowego lub umożliwia zastosowanie stawki wynikającej z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli kwota należności dla tego samego podatnika, wynikająca z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 (m.in. z odsetek, praw autorskich, świadczeń doradczych, dywidend), nie przekracza 2 mln zł w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego należności. Przyznanie zwolnienia, obniżenie stawek lub niepobranie podatku następuje w drodze procedur opisanych odpowiednio w ustawach o podatkach dochodowych.

Certyfikat rezydencji jest wydawany zgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 czerwca 2017 r. w sprawie określenia wzoru zaświadczenia o miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych wydawanego przez organy podatkowe⁴.

Certyfikat powinien wskazywać okres, na jaki został wydany. Jeżeli certyfikat nie zawiera tego terminu,

uznaje się, że dokument ten zachowuje ważność w okresie 12 miesięcy od dnia, kiedy został wydany.

2. RZECZYWISTY WŁAŚCICIEL NALEŻNOŚCI

Klauzula rzeczywistego właściciela pojawiła się w ustawach o podatkach dochodowych w celu ograniczenia zjawiska kupczenia umowami. Polega ono na tworzeniu lub wykorzystywaniu już istniejących sztucznych, ekonomicznie nieuzasadnionych struktur lub transakcji, mających na celu skorzystanie przez podmiot niebędący rezydentem podatkowym państw będących stronami konwencji podatkowej z przywilejów wynikających z zawartej przez nie umowy. Podmiot niebędący rezydentem podatkowym państwa-strony uzyskuje preferencje wynikające z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przez podstawienie podmiotu trzeciego, pośredniczącego, który spełnia warunki pozwalające na uznanie go za rezydenta tegoż kraju. Zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. zwolnienie z opodatkowania podatkiem u źródła jest możliwe jedynie w sytuacji, gdy podmiot otrzymujący wymienione w ustawie należności (m.in. z tytułu odsetek, praw autorskich lub pokrewnych itd.) może zostać uznany za ich rzeczywistego właściciela. Jest to kwestia najistotniejsza dla uzyskania zwolnienia z podatku, ale nie jedyna, ustawa przewiduje bowiem konieczność spełnienia jeszcze wielu innych przesłanek.

Pojęcie rzeczywistego właściciela obowiązywało już w poprzednim brzmieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., lecz w znacznie okrojonej wersji. Obecnie za rzeczywistego właściciela można uznać podmiot spełniający poniższe warunki:

- 1) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części;
- 2) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi;
- 3) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeże-

li należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.

Ujęcie w ustawach o podatkach dochodowych klauzuli rzeczywistego właściciela ma na celu zminimalizowanie zjawiska tworzenia i wykorzystywania na potrzeby podatkowe struktur z udziałem spółek pośredniczących. Zastosowanie tej klauzuli pozwala na ograniczenie możliwości osiągnięcia korzyści podatkowych, które wynikają z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub dyrektyw podatkowych, przez podmioty pośredniczące przekazujące należności do podmiotów bezpośrednio nieuprawnionych do preferencji podatkowych.

Zgodnie ze stanowiskiem przyjętym przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD), wyrażonym w art. 12 pkt 4 Komentarza do Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku, pojęcie rzeczywistego właściciela nie powinno być interpretowane w wąskim, technicznym znaczeniu. Powinno ono być interpretowane w świetle celu traktatów, którym jest nie tylko uniknięcie podwójnego opodatkowania, ale również zapobieżenie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania.

3. NALEŻYTA STARANNOŚĆ

Przy weryfikacji warunków zastosowania preferencyjnej stawki, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter i skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Dochowanie należytej staranności w podatku u źródła odnosi się do sposobu, w jaki płatnik musi weryfikować prawo zagranicznego podmiotu, któremu wypłaca wynagrodzenie objęte takim podatkiem, do skorzystania z preferencji podatkowych.

Aby dochować należytej staranności, płatnik powinien podejmować działania istotne dla zastosowania danej preferencji podatkowej w konkretnym

przypadku. Obejmuje to m.in. weryfikację dokumentów pod kątem ich zgodności ze stanem faktycznym, weryfikację rezydencji podatkowej odbiorcy należności czy weryfikację statusu kontrahenta jako podatnika.

4. KLAUZULA PRZECIWKO NADUŻYWANIU ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. został rozszerzony zakres szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej celem jest przeciwdziałanie nadużyciom w zakresie zwolnień podatkowych w przypadku wypłacanych między podmiotami powiązаныmi wybranych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, odsetek i należności licencyjnych. Jeśli w danej sytuacji znajdzie zastosowanie omawiana klauzula, nie będzie można korzystać ze zwolnień wynikających z unijnych przepisów.

Brzmienie klauzuli wprowadzonej do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nawiązuje do ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która jest zawarta w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵.

Zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. za rzeczywiste uznaje się takie działania, które zostałyby wybrane racjonalnie w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Przyczyny ekonomiczne należy tutaj rozumieć jako przynoszące bezpośrednie korzyści tak w krótkim, jak i długim terminie, a także inne względy gospodarcze, racjonalnie uzasadniające przyjęty sposób działania. Przyczyny powinny być oceniane obiektywnie.

Klauzula szczególna przeciwko unikaniu opodatkowania, zmieniona przez wymienioną na wstępie ustawę nowelizacyjną, powinna być interpretowana w zgodzie z celem dyrektyw unijnych, orzecznictwem TSUE i sądów krajowych.

5. MECHANIZMY ZASTOSOWANIA PREFERENCYJNEGO OPODATKOWANIA

W związku z odroczeniem przez Ministerstwo Finansów stosowania nowych przepisów na gruncie podatku u źródła wciąż obowiązuje zasada tzw. ulgi u źródła (ang. *relief at source*),

zgodnie z którą polski przedsiębiorca, dokonujący zapłaty należności za granicę, po spełnieniu warunków formalnych może zastosować korzystniejszą od krajowej stawkę podatkową wynikającą z łączącej oba kraje umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub też skorzystać ze zwolnień wynikających z ustaw o podatkach dochodowych i w ogóle nie płacić podatku u źródła. Prawo do skorzystania ze zwolnienia powstaje już w momencie zapłaty należności przez płatnika.

Zgodnie z nowym brzmieniem przepisów, których stosowanie zostało odroczone do końca 2019 r.⁶, wprowadzony zostanie nakaz poboru podatku u źródła dla płatności przekraczających 2 mln zł w danym roku na rzecz danego podatnika, bez możliwości stosowania zwolnień lub obniżonych stawek podatku przewidzianych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisach stanowiących implementację dyrektyw unijnych.

Przewidziano jednak dla podatników pewne możliwości uniknięcia lub ograniczenia zapłaty podatku u źródła:

- 1) zwrot pobranego podatku – po zwerifikowaniu przez organ podatkowy prawa do stosowania preferencyjnego opodatkowania podatkiem u źródła płatnikowi będzie przysługiwało prawo do zwrotu zapłaconego podatku (także podatnikowi – w przypadku zapłaty podatku przez zagranicznego kontrahenta);
- 2) oświadczenie – płatnik nie będzie zobowiązany do pobrania podatku u źródła od kwoty przekraczającej 2 mln zł z tytułu należności, jeżeli złoży w organie podatkowym oświadczenie, pod rygorem odpowiedzialności karnej, że posiada dokumenty pozwalające na skorzystanie z preferencyjnego opodatkowania, a także że nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności wyłączeniowych umożliwiających skorzystanie z preferencji;

- 3) opinia – płatnik może złożyć wniosek do właściwego organu podatkowego o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia.

Przypisy:

- ¹ Dz.U. poz. 2193.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ⁴ Dz.U. poz. 1315.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- ⁶ Choć jak wynika z projektu z dnia 6 grudnia 2019 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (nr z wykazu RCL: 1077, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//502/12328010/12647479/12647480/dokument429933.docm>, dostęp: 17.12.2019), stosowanie przepisów prawdopodobnie zostanie odroczone do dnia 30 czerwca 2020 r.

Wewnątrzspółnotowe nabycie preparatów smarowych oznaczonych kodem CN 3403 w procedurze z zapłatą akcyzy

Alan Lipnicki

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Preparaty smarowe oznaczone kodem Nomenklatury Scalonej CN 3403 są wymienione w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹. Wewnątrzspółnotowe nabycie wyrobów wyliczonych w tym załączniku poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy uregulowane zostało w art. 78 przywołanej ustawy (art. 78 ust. 3 w związku z ust. 1 pkt 1, 3 i 3a). Dotychczasowy status preparatów smarowych jako wyrobów opodatkowanych zerową stawką akcyzy nie wiązał się w przypadku ich nabycia z żadnymi dodatkowymi formalnościami. Jednakże od dnia 1 listopada 2019 r. podmioty chcące nabywać te wyroby w ramach bezpośredniego nabycia poza procedurą zawieszenia akcyzy, oprócz zapłaty akcyzy, będą musiały spełnić szereg dodatkowych obowiązków.

Przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych na terytorium kraju podatnik musi:

- 1) dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym do właściwego naczelnika urzędu skarbowego;
- 2) bez wezwania organu podatkowego złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklarację uproszczoną, według ustalonego wzoru, oraz obliczyć akcyzę i doko-

nać jej zapłaty na terytorium kraju, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie 10 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, jeżeli nabywane wyroby są opodatkowane na terytorium kraju stawką akcyzy inną niż stawka zerowa;

- 3) złożyć zabezpieczenie akcyzowe, jeżeli nabywane wyroby są opodatkowane na terytorium kraju stawką akcyzy inną niż stawka zerowa.

Podsumowując zatem, w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., które są objęte na terytorium kraju stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, nie stosuje się uproszczonego dokumentu towarzyszącego. Niemniej podmiot dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia jest obowiązany:

- 1) przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych na terytorium kraju

dokonać zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzspółnotowym do właściwego naczelnika urzędu skarbowego i złożyć zabezpieczenie akcyzowe;

- 2) bez wezwania organu podatkowego złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego deklarację uproszczoną na formularzu AKC-U oraz obliczyć akcyzę i dokonać jej zapłaty na terytorium kraju, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie 10 dni, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego;
- 3) złożyć zabezpieczenie akcyzowe;
- 4) prowadzić ewidencję nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów akcyzowych.

Zarówno wzór zgłoszenia, jak i wzór deklaracji uproszczonej określone zostały w rozporządzeniach delegowanych do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Podatnik ma również obowiązek prowadzić ewidencję wyrobów akcyzowych nabywanych wewnątrzspółnotowo, wynikającą z art. 138c ust. 1 pkt 3 wspomnianej ustawy.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 marca 2018 r. w sprawie ewidencji i innej dokumentacji dotyczących wyrobów akcyzowych i znaków akcyzy² określa m.in. szczegółowy zakres danych, które powinny się znajdować w ewidencjach, oraz sposób prowadzenia tych ewidencji. Ewidencje te prowadzone są w sposób ciągły i umożliwiający identyfikację poszczególnych rodzajów wyrobów akcyzowych oraz podlegających wpisaniu czynności lub stanów faktycznych związanych z wyrobami akcyzowymi lub znakami akcyzy (§ 2 ust. 1 ww. rozporządzenia). Ewidencja prowadzona przez podmiot dokonujący wewnątrzspółnotowego nabycia wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą może być prowadzona w formie papierowej lub elektronicznej (art. 138p ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.).

Ewidencja nabywanych wewnątrzspółnotowo wyrobów może zostać zastąpiona dokumentacją prowadzoną na podstawie przepisów prawa podatkowego innych niż przepisy o akcyzie albo na podstawie przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że dokumentacja ta zawiera wszystkie dane wyma-

gane dla danej ewidencji (art. 138p ust. 2 ww. ustawy).

Szczegółowy zakres ewidencji regulowany jest przez § 35 powołanego rozporządzenia, zgodnie z którym:

„1. Ewidencja, o której mowa w art. 138c ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy, zawiera:

- 1) nazwy wyrobów akcyzowych wraz z ich kodami Nomenklatury Scalonej (CN) oraz informacje o naniesionych na te wyroby znakach akcyzy lub ich znakowaniu i barwieniu;
 - 2) ilości wyrobów akcyzowych w jednostkach miary właściwych dla ustalenia podstawy opodatkowania, a w przypadku piwa liczbę hektolitrów gotowego wyrobu;
 - 3) datę otrzymania wyrobów akcyzowych;
 - 4) imię i nazwisko albo nazwę, miejsce zamieszkania albo siedzibę oraz numer identyfikacyjny podmiotu, od którego wyroby akcyzowe zostały nabyte wewnątrzspółnotowo;
 - 5) numer identyfikacyjny dokumentu, na podstawie którego wyroby akcyzowe zostały przemieszczone na terytorium kraju;
 - 6) kwotę podatku akcyzowego przypadającego do zapłaty.
2. Ewidencja wyrobów akcyzowych nabywanych wewnątrzspółnotowo przez podatnika, na potrzeby wykonywanej działalności gospodarczej na terytorium kraju poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, na rzecz innego podmiotu, dodatkowo zawiera imię i nazwisko lub nazwę podmiotu, na rzecz którego wyroby akcyzowe zostały nabyte wewnątrzspółnotowo, adres jego miejsca zamieszkania lub siedziby i jego numer identyfikacji podatkowej (NIP)”.

1. SYSTEM MONITOROWANIA PRZEWOZU TOWARÓW W KONTEKŚCIE WYROBÓW NABYWANYCH WEWNĄTRZSPÓLNOTOWO

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi³ w art. 6

reguluje przypadki, kiedy dochodzi do przewozu towaru z terytorium państwa członkowskiego albo z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju. Wspomniany przepis obejmuje więc wewnątrzspółnotowe nabycie towarów oraz import z państwa trzeciego.

W przypadku przewozów, które rozpoczynają się poza granicami Polski, a kończą na jej terytorium, podmiot obowiązany do rozpoczęcia procedury monitorowania jest podmiot odbierający, na którym spoczywa obowiązek przesłania zgłoszenia przewozu do rejestru SENT. Zgłoszenie to, tak samo jak w innych sytuacjach, należy przesłać przed rozpoczęciem przewozu na terytorium kraju. Trzeba jednak pamiętać, że z uwagi na to, że przewóz ten rozpoczyna się poza granicami Polski, to zgłoszenie należy przesłać do rejestru najpóźniej przed przekroczeniem polskiej granicy państwowej, tj. przed rozpoczęciem faktycznego przewozu towarów na terytorium Polski (czy to transportem drogowym po drogach publicznych, czy to transportem kolejowym w sieci kolejowej), ta część przewozu, która realizowana jest poza granicami kraju, nie wymaga bowiem uprzedniego zgłoszenia do rejestru SENT.

Po przesłaniu prawidłowego zgłoszenia do rejestru i zwrotnym otrzymaniu numeru referencyjnego należy ten numer przekazać przewoźnikowi w celu uzupełnienia przez niego stosownych danych. Wraz z numerem referencyjnym trzeba również przekazać temu przewoźnikowi odpowiedni klucz systemowy, otrzymany z systemu SENT wraz z numerem referencyjnym. Ponieważ w tym przypadku podmiotami zobligowanymi do wykonania obowiązków związanych z wypełnianiem, uzupełnianiem i aktualizowaniem zgłoszenia są jedynie podmiot odbierający i przewoźnik, to system generuje tylko dwa klucze systemowe, gdyż podmiot odbierający działa tutaj w charakterze zarówno podmiotu rozpoczynającego monitorowanie, jak i podmiotu potwierdzającego jego zakończenie.

Zakres danych, które podmiot odbierający musi zamieścić w zgłoszeniu SENT, uzależniony jest od tego, czy przewóz rozpoczyna się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (nabycie wewnątrzspółnotowe) czy

też poza Unią Europejską (import). Wspólne dla obydwu tych przypadków są następujące dane:

- 1) dane podmiotu odbierającego, obejmujące imię i nazwisko albo nazwę oraz adres zamieszkania albo siedziby;
- 2) dane nadawcy towarów, obejmujące imię i nazwisko albo nazwę oraz adres zamieszkania albo siedziby;
- 3) numer identyfikacji podatkowej podmiotu odbierającego albo numer, za pomocą którego podmiot odbierający jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- 4) dane adresowe miejsca dostarczenia towaru;
- 5) dane dotyczące towaru będącego przedmiotem przewozu, w szczególności rodzaju towaru, pozycji CN, ilości, masy brutto lub objętości towaru;
- 6) numer lokalizatora albo numer urządzenia.

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ należy natomiast dodatkowo podać numer, za pomocą którego nadawca towarów jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej.

2. OBOWIĄZKI PRZEWOŹNIKA

Zestaw danych, których uzupełnienie jest obowiązkiem przewoźnika, określono odrębnie dla przewozu drogowego i kolejowego, jednakże zawierają one część wspólnych elementów. Przewoźnik musi zatem zawsze podać w zgłoszeniu:

- 1) dane przewoźnika obejmujące imię i nazwisko albo nazwę oraz adres zamieszkania albo siedziby;
- 2) numer identyfikacji podatkowej przewoźnika albo numer, za pomocą którego przewoźnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług albo podatku od wartości dodanej;
- 3) miejsce i planowaną datę rozpoczęcia przewozu na terytorium kraju;
- 4) planowaną datę zakończenia przewozu towaru;
- 5) numer dokumentu przewozowego towarzyszącego przewożonemu towarowi;
- 6) numer lokalizatora albo numer urządzenia.

W przypadku transportu drogowego należy dodatkowo podać numery rejestracyjne środka transportu oraz numer zezwolenia, zaświadczenia lub licencji w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym⁵.

Co do miejsca i daty rozpoczęcia przewozu na terytorium kraju należy podkreślić, że chodzi tu o wskazanie przejścia granicznego (odpowiednio drogowego lub kolejowego), przez które towar zostanie wwieziony na terytorium Polski, oraz daty dziennej, kiedy ma to nastąpić.

3. OBOWIĄZKI PODMIOTU ODBIERAJĄCEGO PO ZAKOŃCZENIU PRZEWOZU

Podmiot odbierający, tak samo jak w przypadku przewozów rozpoczynających się i kończących na terytorium kraju, ma obowiązek następczego uzupełnienia zgłoszenia o informację o odbiorze towarów. Na wypełnienie tego obowiązku został wyznaczony przez ustawodawcę również termin nie dłuższy niż następny dzień roboczy po dniu dostarczenia towarów.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 864 ze zm., dalej „ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 843.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2332 ze zm.
- ⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2140.

Konsekwencje częściowej spłaty oraz rozłożenia na raty kwoty pieniężnej w przypadku zajęcia egzekucyjnego

Kacper Wolak

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W związku z zajęciem egzekucyjnym podatnikowi przysługują środki, które mają na celu zniwelowanie obciążeń wynikających z zastosowanego środka egzekucyjnego.

W przedmiocie kwoty, która została spłacona, na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹ podatnik może złożyć wniosek o umorzenie postępowania w tej części. Powyższe stanowisko znajduje potwier-

dzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Zgodnie z treścią wyroku WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r.: „Słusznie organ odwoławczy zauważył, że częściowe wykonanie obowiązku w czasie prowadzenia egzekucji powodu-

je częściowe wygaśnięcie obowiązku, a w konsekwencji powoduje konieczność częściowego umorzenia egzekucji. Częściowe wykonanie obowiązku stanowi zarówno podstawę zarzutu (art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. [tj. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. – przyp. red.]),

jak i podstawę umorzenia postępowania egzekucyjnego (art. 59 § 1 pkt 1 i 2 u.p.e.a.). **Podstawę częściowego umorzenia egzekucji stanowić może zarówno częściowe wykonanie obowiązku przed wszczęciem postępowania, jak i w jego toku. Tym samym, częściowe wykonanie obowiązku w czasie prowadzonej egzekucji powoduje częściowe wygaśnięcie obowiązku, a w konsekwencji powoduje konieczność częściowego umorzenia egzekucji** [podkreślenie – K.W.]¹².

Podobnie wypowiedzieli się:

- 1) WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 1 września 2010 r.: „Podsumowując należy podnieść, iż częściowe wykonanie obowiązku stanowi zarówno podstawę zarzutu (art. 33 pkt 1 ustawy [tj. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. – przyp. red.]), jak i podstawę umorzenia postępowania egzekucyjnego (art. 59 § 1 i 2 ustawy). W tym miejscu przypomnieć należy, iż w myśl przepisu art. 59 § 1 postępowanie egzekucyjne umarza się m.in., gdy obowiązek został wykonany przed wszczęciem postępowania (pkt 1), a także gdy obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu, albo jeżeli obowiązek nie istniał (pkt 2). **W literaturze wskazuje się, że częściowe wykonanie obowiązku w czasie prowadzonej egzekucji powoduje częściowe wygaśnięcie obowiązku, a w konsekwencji powoduje konieczność umorzenia egzekucji w tej części** (Z. Leoński «Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz» [podkreślenie – K.W.]¹³ oraz
- 2) WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 19 listopada 2009 r.: „Wbrew stanowisku organu nadzoru oraz uczestnika postępowania, częściowe uwzględnienie wykonania nałożonego obowiązku, stanowi podstawę częściowego umorzenia postępowania egzekucyjnego (art. 59 § 1 pkt 1 i 2 ustawy [tj. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. – przyp. red.]). Pogląd ten jest zbieżny ze stanowiskiem zawartym w wyrokach WSA w Gdańsku z dnia 30 kwietnia 2008 r., sygn. akt II SA/Gd 750/07 oraz WSA w Lublinie z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt II SA/Lu 164/08 oraz z dnia 23 paździer-

nika 2008 r., sygn. akt II SA/Lu 509/08, w których składy orzekające wskazywały na dopuszczalność częściowego umorzenia postępowania egzekucyjnego”¹⁴.

Należy jednak podkreślić, że częściowe umorzenie zajęcia egzekucyjnego nie następuje z mocy prawa. Aby wydane zostało postanowienie w tym zakresie, podatnik zobowiązany jest do złożenia stosownego wniosku, w którym potwierdzi wykonanie obowiązku egzekucyjnego w tej części. Powyższa konstatacja wynika z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych.

Zgodnie ze stanowiskiem WSA w Krakowie wyrażonym w wyroku z dnia 12 września 2013 r.: „Postępowanie egzekucyjne może zakończyć się zatem jedynie wówczas, gdy dojdzie do zakończenia wszystkich czynności procesowych związanych z prowadzonym postępowaniem egzekucyjnym. W niniejszej sprawie, czynnością taką jest rozpoznanie wniosku skarżącego o umorzenie prowadzonego postępowania egzekucyjnego złożonego, co należy podkreślić, jeszcze przed wyegzekwowaniem dochodzonej należności. Nie można zatem mówić o zakończeniu postępowania egzekucyjnego, gdyż organ nie rozpoznał wniosku skarżącego o umorzenie postępowania egzekucyjnego. Pomimo zatem zakończenia egzekucji, nie doszło do zakończenia postępowania egzekucyjnego. **Do zakończenia postępowania egzekucyjnego w niniejszej sprawie dojdzie zatem dopiero wówczas, gdy merytorycznie zostanie rozpoznany wniosek skarżącego w sprawie umorzenia postępowania egzekucyjnego** [wszystkie podkreślenia – K.W.]. Stanowisko takie zostało między innymi zaprezentowane w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 marca 2008 r. (I SA/Go 781/07 – publ: orzeczenia.nsa.gov.pl). Wyrok ten został utrzymany w mocy wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2009 r. (II FSK 1213/08 – publ: orzeczenia.nsa.gov.pl), w którym **sąd ten stwierdził między innymi, że zrealizowanie środka egzekucyjnego, nie powoduje automatycznie zakończenia postępowania egzekucyjnego. Żądanie umorzenia postępowania egzekucyjnego**

na podstawie art. 59 u.p.e.a. można wnieść w każdym stadium postępowania egzekucyjnego. Złożony wniosek o umorzenie postępowania egzekucyjnego powinien być rozpatrzony merytorycznie w trybie art. 59 u.p.e.a. Organ egzekucyjny powinien zatem być zbadać, czy zachodzą przesłanki wymienione w wyżej wskazanym przepisie i wydać stosowne postanowienie. W taki sposób postąpił organ I instancji, zaś organ odwoławczy powinien merytorycznie rozpoznać wniesione zażalenie, nie zaś umarzać postępowanie, jako bezprzedmiotowe. **Jeszcze raz należy podkreślić, że wyegzekwowanie należności nie może automatycznie skutkować bezprzedmiotowością postępowania w zakresie rozpoznania wniosku o umorzenie postępowania egzekucyjnego**¹⁵.

Co do pozostałej kwoty podlegającej zajęciu egzekucyjnemu w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że rozłożenie spłaty pieniężnej na raty prowadzi do zawieszenia postępowania. Gdy ulga w postaci rozłożenia na raty nastąpi po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, postępowanie egzekucyjne zostaje zawieszona. Powyższe wnioski wynikają wprost z art. 56 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. – postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie wstrzymania wykonania, odroczenia terminu wykonania obowiązku albo rozłożenia na raty spłat należności pieniężnej.

Dyspozycja wynikająca z tego przepisu znajduje potwierdzenie w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych. Zgodnie ze stanowiskiem WSA w Gdańsku zaprezentowanym w wyroku z dnia 17 stycznia 2018 r.: „Złożenie wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie zaległości podatkowej nie wpływa w żaden sposób na prowadzone postępowanie egzekucyjne. Dopiero udzielenie ulgi w postaci rozłożenia na raty spłaty należności wywołuje skutki, które mogą być dwójakiego rodzaju. Jeżeli nastąpi to przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, wówczas stanowi podstawę do uwzględnienia zarzutu zgłoszonego na podstawie art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. i umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 w zw. z art. 34

§ 4 i art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. Jeżeli natomiast rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej nastąpi po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, stanowi to podstawę do zawieszenia tego postępowania na mocy art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. i to niezależnie od tego, czy zobowiązany zgłosi taki zarzut czy też nie⁶.

Podobnie na ten temat wypowiedział się WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 14 marca 2019 r.: „Rację należy przyznać Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej, podobnie jak i ZUS, że rozłożenie na raty egzekwowanej należności, już po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, **stanowi przesłankę zawieszenia tego rodzaju postępowania** [podkreślenie – K.W.], a nie jego umorzenia. Zgodnie bowiem z art. 56 § 1 pkt 1 ustawy egzekucyjnej [tj. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. – przyp. red.] postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie wstrzymania wykonania, odroczenia terminu wykonania obowiązku albo rozłożenia na raty spłat należności pieniężnej. Brzmienie tego przepisu jest jednoznaczne, a jego literalna wykładnia nie pozostawia wątpliwości, co do treści zakodowanej w nim normy prawnej.

Skarżąca, formułując wniosek o umorzenie prowadzonego w stosunku do niej postępowania egzekucyjnego, w jego treści nie wskazała w istocie, poza okolicznościami związanymi z realizacją układu ratalnego, żadnych powodów, które mogłyby stanowić podstawę uwzględnienia jej wniosku. Nie wynika to także z samej istoty jej żądania, wskazującego jako datę umorzenia, datę podjęcia postępowania egzekucyjnego. Jej żądanie odnosi się bowiem nie do okoliczności, w oparciu o które zawieszono postępowanie, ale do samego faktu jego podjęcia⁷.

Uwzględniając powyższe, należy podkreślić, że zawieszenie postępowania egzekucyjnego jest ściśle powiązane z możliwością uchylenia czynności egzekucyjnych przez organ. Wynika to z art. 58 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Zgodnie z treścią tego przepisu organ egzekucyjny może jednak uchylić dokonane czynności egzekucyjne, jeżeli jest to uzasadnione ważnym interesem zobowiązanego, interes wierzyciela nie stoi temu na przeszkodzie,

a osoby trzecie na skutek tych czynności nie nabyły praw. Uchylenie dokonanych czynności nie powoduje umorzenia należnych za nie kosztów egzekucyjnych.

Należy podkreślić, że norma ujęta w art. 58 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. może znaleźć zastosowanie jedynie w fazie zawieszenia postępowania egzekucyjnego, co wynika z relacji między poszczególnymi paragrafami art. 58 tej ustawy⁸. Uchylenie dokonanych czynności egzekucyjnych uzależnione jest od łącznego wystąpienia czterech przesłanek. Po pierwsze, musi ono nastąpić w czasie, gdy postępowanie egzekucyjne jest zawieszona. Po drugie, musi ono być uzasadnione ważnym interesem zobowiązanego. O istnieniu tej przesłanki nie decyduje subiektywne przekonanie zobowiązanego; jej oceny należy dokonywać według kryteriów obiektywizowanych. Przy czym trafnie się wskazuje, że ważny interes zobowiązanego nie oznacza, że musi on się znajdować w nadzwyczajnej sytuacji⁹. Po trzecie, uchyleniu czynności egzekucyjnych nie stoi na przeszkodzie interes wierzyciela. Oceny tej okoliczności dokonuje organ egzekucyjny. Interesu wierzyciela nie można utożsamiać ze zgodą wierzyciela. Wskazuje się mianowicie, że jeśli w postępowaniu egzekucyjnym ustawodawca przewidział konieczność uzyskania stanowiska wierzyciela, wymóg taki został wprost sformułowany w ustawie, np. w art. 34 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. W odniesieniu natomiast do uchylenia czynności egzekucyjnych wymóg taki nie został sformułowany w przepisach, a wyprowadzenie takiego obowiązku z brzmienia art. 58 § 2 powyższej ustawy stanowi o błędnej interpretacji tego uregulowania¹⁰. Po czwarte wreszcie, wykluczone jest nabycie przez osoby trzecie praw na skutek czynności egzekucyjnych, które mają być uchylone.

W orzecznictwie wskazuje się, że organ egzekucyjny działający w ramach uznania administracyjnego w związku z podejmowaniem rozstrzygnięcia w kwestii uchylenia czynności egzekucyjnych zobowiązany jest do szczególnie rzetelnego ustalenia stanu faktycznego sprawy, wnikliwej analizy wszelkich okoliczności oraz szczególnie dokładnego uzasadnienia orzeczenia, w któ-

rym wyjaśni, dlaczego uznał, że przesłanki warunkujące możliwość uchylenia czynności egzekucyjnych zostały lub nie zostały spełnione, a w przypadku spełnienia przesłanek ustawowych – dlaczego uchylił lub odmówił uchylenia czynności egzekucyjnych. W szczególności jeżeli zobowiązany we wniosku o uchylenie zajęcia rachunku bankowego jako jeden z argumentów podaje okoliczność, że posiada inny majątek, z którego ewentualnie może być prowadzona egzekucja, to organ egzekucyjny, stwierdzając, że egzekucja z innych praw może nie doprowadzić do zaspokojenia zadłużenia, powinien się odnieść do ustalonego majątku zobowiązanego, zwłaszcza do jego rodzaju, w tym również pod kątem orientacyjnej wartości i możliwości prowadzenia egzekucji z tych składników majątkowych. Ponadto jeżeli organowi egzekucyjnemu znane są inne składniki majątkowe zobowiązanego, z których można by prowadzić egzekucję przed egzekucją z nieruchomości, to informacja taka powinna się znaleźć w uzasadnieniu postanowienia przy ocenie, czy interes wierzyciela nie stoi na przeszkodzie uchyleniu zajęcia rachunku bankowego. Również nieopisanie w uzasadnieniu postanowienia o odmowie uchylenia czynności egzekucyjnej stanu majątkowego zobowiązanego przy stwierdzeniu, że egzekucja z innych praw może nie doprowadzić do zaspokojenia wierzyciela, stanowi naruszenie przepisu art. 107 § 3 k.p.a.¹¹, które uniemożliwia przeprowadzenie sądowej kontroli takiego postanowienia w zakresie dotyczącym spełnienia przesłanki nienaruszenia interesu wierzyciela¹².

Podatnik w celu zniwelowania obowiązków wynikających z zajęcia egzekucyjnego powinien złożyć wniosek o umorzenie postępowania egzekucyjnego w przedmiocie spłaconej kwoty. Powyższe działanie skutkować będzie obniżeniem kwoty podlegającej zajęciu egzekucyjnemu. W przedmiocie kwoty, która została rozłożona na raty, podatnik może złożyć wniosek o uchylenie dokonanych czynności egzekucyjnych, które prowadzić będą do uchylenia zajęcia egzekucyjnego.

Niezależnie od wymienionych wyżej wariantów podatnik może wystąpić z wnioskiem o odstąpienie przez organ

od czynności egzekucyjnych. Taka możliwość wynika z treści przepisu art. 45 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Organ egzekucyjny i egzekutor są obowiązani odstąpić od czynności egzekucyjnych, jeśli zobowiązany okazał dowody stwierdzające wykonanie, umorzenie, wygaśnięcie lub nieistnienie obowiązku, odroczenie terminu wykonania obowiązku, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnych albo gdy zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego. Organ egzekucyjny zawiadamia wierzyciela o odstąpieniu od czynności egzekucyjnych.

W kwestii momentu możliwości wystąpienia z powyższym wnioskiem warto przytoczyć wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 grudnia 2008 r.: „W przypadku prowadzenia egzekucji na podstawie kilku tytułów wykonawczych możliwe jest umorzenie postępowania w odniesieniu do niektórych tytułów, co do których zarzuty okazały się zasadne. Dzieje się tak, gdy zobowiązany wykonał obowiązek po wystawieniu tytułu wykonawczego, a przed podjęciem pierwszej czynności egzekucyjnej. Jeżeli natomiast zobowiązany wykonał obowiązek po podjęciu czynności egzekucyjnej, to nie stanowi to podstawy umorzenia postępowania egzekucyjnego, ponieważ obowiązek jeszcze istniał w chwili jego wszczęcia. W obu przypadkach zobowiązany może zmusić organ egzekucyjny i egzekutora do odstąpienia od czynności egzekucyjnych, okazując dowód wykonania obowiązku”¹³.

Odrębność instytucji odstąpienia od czynności egzekucyjnych i umorzenia postępowania egzekucyjnego przejawia się w skutkach obu instytucji przewidzianych w art. 60 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. Przy umorzeniu od razu przesądza się nie tylko o przerwaniu postępowania egzekucyjnego, ale także o zaniechaniu jego prowadzenia i uchyleniu jego skutków. Przy odstąpieniu od czynności egzekucyjnych sprawdza się dopiero, czy zaistniały okoliczności uzasadniające umorzenie i w następstwie tego stwierdzenia może

zapaść postanowienie o umorzeniu postępowania.

Skutkiem odstąpienia od czynności egzekucyjnych może być zawieszenie lub umorzenie postępowania egzekucyjnego, jeżeli okoliczności wymienione w art. 45 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. pokrywają się z przyczynami zawieszenia lub umorzenia postępowania egzekucyjnego przewidzianego w art. 56 czy art. 59 tej ustawy. Są to też okoliczności uzasadniające zgłoszenie zarzutów (art. 33)¹⁴.

W zależności od okoliczności uzasadniających odstąpienie od czynności egzekucyjnych organ egzekucyjny w postanowieniu w sprawie odstąpienia od czynności egzekucyjnych, wydanym na żądanie wierzyciela, umorzy lub zawiesi postępowanie. Jeżeli jednak wierzyciel nie wystąpi do organu egzekucyjnego o wydanie postanowienia w tej sprawie, to należy przyjąć, że zobowiązany, przedstawiając dowody, o których mowa w tym przepisie, zgłasza stosowne zarzuty. Oznacza to konieczność wydania przez organ egzekucyjny postanowienia w sprawie zarzutów. Jeżeli zaś przyjąć, że zobowiązany przedstawia dowody na potwierdzenie okoliczności i w trybie w art. 33 i 34 omawianej ustawy nie zgłasza przy tym w sposób formalny stosownych zarzutów, to organ egzekucyjny powinien wydać z urzędu postanowienie o umorzeniu lub zawieszeniu postępowania egzekucyjnego w trybie art. 59 tej ustawy¹⁵.

Przedstawienie przez zobowiązanego dowodów potwierdzających okoliczności, o których mowa w art. 45 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., czyni co do zasady zbędnym dalsze postępowanie wyjaśniające. Zasada ogólna zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu dowodowym (art. 10 § 1 k.p.a.) nakazuje powiadomienie wierzyciela o twierdzeniach zobowiązanego oraz o przedstawionych przezeń dowodach, a także umożliwienie mu wypowiedzenia się na temat tych twierdzeń i dowodów przed podjęciem rozstrzygnięcia co do dalszego toku postępo-

wania egzekucyjnego, tj. przed zawieszeniem lub umorzeniem postępowania egzekucyjnego¹⁶.

Uwzględniając przytoczoną wyżej analizę art. 45 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r., należy stwierdzić, że podatnik może – niezależnie od wykorzystania innych przysługujących mu środków prawnych – złożyć wnioski o odstąpienie od czynności egzekucyjnych. Złożenie niniejszego wniosku skutkować będzie zawieszeniem lub umorzeniem postępowania egzekucyjnego.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm., dalej „ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r.”.
- ² III SA/Wa 3234/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F8A6FDDE7B>, dostęp: 17.12.2019.
- ³ IV SA/Po 385/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DD6C3C3F20>, dostęp: 17.12.2019.
- ⁴ I SA/GI 418/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5115F1CA2F>, dostęp: 17.12.2019.
- ⁵ I SA/Kr 1023/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B70D59C818>, dostęp: 17.12.2019.
- ⁶ I SA/Gd 1549/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D6DA5A1CDC>, dostęp: 17.12.2019.
- ⁷ I SA/Rz 47/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50FB641696>, dostęp: 17.12.2019.
- ⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 2033/10, LEX nr 1218934.
- ⁹ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2011 r., V SA/Wa 1891/10, LEX nr 954188.
- ¹⁰ Zob. tamże.
- ¹¹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm., dalej „k.p.a.”.
- ¹² Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2011 r., V SA/Wa 1891/10; D.R. Kijowski (red.), *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Komentarz*, wyd. 2.
- ¹³ I SA/OI 465/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/EB3632F1F2>, dostęp: 17.12.2019.
- ¹⁴ R. Hauser, Z. Leoński, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji – komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 134.
- ¹⁵ D. Jankowiak, *Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – komentarz 2008*, UNIMEX, s. 432.
- ¹⁶ P.M. Przybysz, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, wyd. 8.

Remont a ulepszenie środka trwałego. Wydatki inwestycyjne jako koszty uzyskania przychodów

dr Joanna Kiszka

Doktor nauk prawnych, dyrektor Oddziału Śląskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Katowicach

Ocena skutków podatkowych działań inwestycyjnych w szczególności na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ wymaga każdorazowego ustalenia, czy poniesione wydatki są nakładami koniecznymi na remont środków trwałych czy też służą ich ulepszeniu. Niezbędna jest ocena, czy w jednolity sposób należy kwalifikować całość, czy tylko część prac, a w konsekwencji – o ile można wydzielić prace o charakterze stricte remontowym – czy należy traktować je pod kątem podatkowym odrębnie jako bezpośredni koszt uzyskania przychodu, czy też jako część ulepszenia, mając na względzie odpowiednio cel, który przyświecał tym pracom, bądź jednolitość procesu budowlanego. Próba rozstrzygnięcia powyższych kwestii z odwołaniem się do wybranych tez orzecznictwa zostanie podjęta w niniejszym opracowaniu.

W art. 16g ust. 13 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przyjęto, że w przypadku gdy środek trwały zostanie ulepszony w efekcie przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, należy powiększyć jego wartość początkową o sumę wydatków poniesionych na to ulepszenie. W obecnym stanie prawnym z ulepszeniem mamy do czynienia, jeżeli suma wydatków poniesionych na te prace przekracza w roku podatkowym 10 tys. zł oraz jeżeli powodują one wzrost wartości użytkowej środka trwałego w stosunku do dnia przyjęcia go do używania.

Ustawy podatkowe, a więc zarówno ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., jak i ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² nie precyzują użytych w nich terminów: przebudowa, adaptacja, rozbudowa, rekonstrukcja, modernizacja; brak jest także definicji pojęcia remontu. Stan ten nie ułatwia prawidłowej kwalifikacji określonych wydatków do inwestycji lub remontów i wymusza każdorazową analizę zakresu rzeczowego wykonywanych robót w stosunku do konkretnego środka trwałego, w tym porównanie do stanu istniejącego na podstawie dokumentacji technicznej, a w razie wątpliwości co do właściwego przyporządkowania poniesionych wydatków oparcie się na opinii biegłego do spraw budowlanych.

Niemniej w zakresie językowego rozumienia pojęć opisujących zdarze-

nia gospodarcze utożsamiane przez ustawodawcę z ulepszeniem środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja i modernizacja) aktualne pozostaje stanowisko Ministerstwa Finansów – pierwotnie wyrażone w piśmie z dnia 13 marca 1995 r.³, a następnie wielokrotnie powielone m.in. w piśmie Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 7 stycznia 2009 r.⁴, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 marca 2017 r.⁵ czy też w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 8 lutego 2011 r.⁶ W wyjaśnieniach tych przedstawiono rozumienie elementów definicji ulepszenia na gruncie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., tj. wskazano, że przez poszczególne rodzaje inwestycji w środek trwały należy rozumieć:

- 1) w razie przebudowy – zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych na inny, wprowadzenie istotnych zmian wykraczających poza remont obiektu, w wyniku których następuje dostosowanie obiektu lub jego części do stanu odpowiadającego zmienionym potrzebom funkcjonowania, użytkowemu lub warunkom technicznym;
- 2) w razie rozbudowy – powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, a w szczególności budynków, budowli czy linii technologicznych;
- 3) w razie rekonstrukcji – odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie

lub częściowo składników majątkowych;

- 4) w razie adaptacji – przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż wskazywało jego pierwotne przeznaczenie albo nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych;
- 5) w razie modernizacji – unowocześnienie środków trwałych⁷.

Prace służące ulepszeniu nie mają zatem charakteru odtworzeniowego, nastawionego na przywrócenie stanu poprzedniego, lecz związane są z pewnym pierwiastkiem kreacyjnym, w wyniku czego następuje wzrost wartości użytkowej środka trwałego.

Jak NSA zauważył w wyroku z dnia 14 stycznia 1998 r.: „Wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych – można uznać za remont. Natomiast przez ulepszenie należy rozumieć unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, użytkową, jak i przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie albo nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych”⁸.

W wyroku z dnia 21 grudnia 2006 r.⁹ WSA w Warszawie uznał zaś, że ulepszenie środka trwałego powoduje

wzrost jego wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, a ulepszenie to można wymierzyć czy to wzrostem okresu używania środka trwałego, czy to zwiększeniem jakości produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego, czy to kosztami eksploatacji. Z ulepszeniem składnika majątku mamy zatem do czynienia wówczas, gdy następuje zarówno nadanie temu składnikowi majątku nowych cech użytkowych, które podnoszą jego wartość techniczną, użytkową, jak i przystosowanie składnika majątku do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie.

Podsumowując, **wydatki na ulepszenie środka trwałego powiększają jego wartość początkową, jeżeli zostały spełnione kumulatywnie dwie przesłanki:**

- 1) ulepszenie polegało na modernizacji lub odpowiednio przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji;
- 2) ulepszenie spowodowało mierzalny wzrost wartości użytkowej środka trwałego w stosunku do tej wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania.

Środek trwały może zostać ulepszony nie tylko w trakcie dokonywania jego amortyzacji. Do ulepszenia może również dojść w momencie, gdy jest on już całkowicie zamortyzowany. Efektem ulepszenia jest w takiej sytuacji dalsze naliczanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej powiększonej o kwotę dokonanego ulepszenia.

Do kosztów ulepszenia można zaliczyć m.in.:

- 1) koszty nabycia projektu technicznego lub opracowania dokumentacji;
- 2) koszty wyburzenia i likwidacji starych budynków i budowli, jeśli ich likwidacja pozostaje w bezpośrednim związku z podjęciem nowej budowy;
- 3) wartość robót montażowych wykonanych zarówno przez obcych wykonawców, jak i przez własne służby;
- 4) koszty montażu maszyn i urządzeń;
- 5) wartość nabytych materiałów, a także rzeczowych składników majątku obrotowego zużytych do budowy;

- 6) wynagrodzenia za sprawowanie nadzoru autorskiego i inwestorskiego podczas realizacji budowy;
- 7) wszelkie inne koszty związane z rozpoczętym i niezakończonym jeszcze ulepszeniem środka trwałego.

Jak bowiem na podstawie art. 16g ust. 1 pkt 2 w związku z art. 16g ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 5 kwietnia 2019 r. przyjął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej: „Nakład inwestycyjny, w myśl powyższej regulacji, oznacza wszystkie koszty poniesione dla realizacji inwestycji, w tym na działania wstępne, przygotowujące prace rzeczowe”¹⁰.

Należy przy tym zwrócić uwagę na to, że w świetle prawomocnego wyroku NSA z dnia 2 kwietnia 2019 r.¹¹, wydanego na gruncie art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., gdy środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, ich pierwotna cena nabycia może zostać jedynie powiększona o sumę wydatków związanych z modernizacją środka trwałego, ustawodawca nie dopuszcza bowiem ustalania „skorygowanej” wartości początkowej zakupionego wcześniej środka trwałego według wyceny dokonywanej samodzielnie przez podatnika lub przez powołanego przez niego biegłego, z uwzględnieniem cen rynkowych, na podstawie art. 22g ust. 8 i 9 powołanej ustawy.

W ocenie NSA ulepszenie powoduje powiększenie wartości środków trwałych, lecz nie według nowej wyceny całego środka trwałego po jego ulepszeniu, a o sumę wydatków z tego tytułu, gdyż taka wycena powodowałaby nieprzewidzianą przez przepisy waloryzację wartości początkowej środka trwałego. Stąd – w opinii NSA zawartej w wyroku z dnia 2 kwietnia 2019 r. – jedynie w przypadku ulepszenia dokonanego przed przyjęciem przez podatnika środka trwałego do używania i przed wpisaniem go po raz pierwszy do ewidencji środków trwałych poniesione nakłady zwiększają wartość początkową tego środka trwałego ustaloną metodami wskazanymi we wcześniejszych ustępach art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Zastosowanie regulacji szczegółowej z art. 22g ust. 8 i 9 tej ustawy moż-

liwe jest zatem dopiero wtedy, gdy istnieją ku temu dostateczne powody, a więc np. w przypadku zakupu przedmiotu niekompletnego lub niezdatnego do użytku, w znacznym odstępie czasu przed dniem założenia ewidencji i doprowadzeniem nabytego dobra do stanu kompletności i używalności. W ocenie NSA tylko wówczas czynności związane są z nakładami zwiększającymi wartość zakupionego przedmiotu (środka trwałego) i dopiero wówczas zachodzi sytuacja, że nie można ustalić wartości początkowej środka trwałego przed jego nabyciem lub wytworzeniem, uzasadniająca zastosowanie dyspozycji powołanych przepisów art. 22g ust. 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. To oznacza, że ustalenie wartości początkowej środka trwałego nastąpi w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika (zgodnie z art. 22g ust. 8 tej ustawy) lub przez biegłego, powołanego przez podatnika (stosownie do zasad określonych w art. 22g ust. 9 tej ustawy), z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia zużycia.

Z uwagi na brak w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. odpowiednika regulacji z art. 22g ust. 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wyrok ten traktować należy jako wskazówkę interpretacyjną jedynie względem ulepszeń realizowanych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Mając na uwadze, że najpopularniejszą w praktyce formę ulepszenia środków trwałych stanowi ich modernizacja, kluczowe staje się rozróżnienie tej kategorii prac od remontu środka trwałego, które w konsekwencji przesądzi o kwalifikacji podatkowej ponoszonych wydatków.

Jak już wskazywano, pojęcie modernizacji jest stosowane zarówno w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r., ustawie z dnia 26 lipca 1991 r., jak i w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹², lecz nie zostało zdefiniowane. Ostatnia ze wzmiankowanych regulacji w art. 31 sygnalizuje jedynie, że modernizacja (tak jak przebudowa, rozbudowa lub rekonstrukcja) stanowi formę ulepszenia środka trwałego i powoduje, że wartość użyt-

kowa środka trwałego po zakończeniu tegoż ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Zgodnie z tym przepisem koszty ulepszenia środka trwałego powiększają wartość początkową stanowiącą jego cenę nabycia lub koszt wytworzenia.

Zasadne byłoby poszukiwanie wyjaśnienia znaczenia modernizacji także w Prawie budowlanym¹³, ale i ta ustawa nie zawiera definicji tego pojęcia. Na podstawie powyższego wolno jednakże przyjąć, że modernizacja stanowi rodzaj robót nastawionych na efekt w postaci nie tyle zachowania czy przywrócenia stanu obiektu, ile zmiany jego parametrów. Wniosek ten potwierdzają m.in. definicje słownikowe, z których wynika, że modernizacja to „unowocześnienie i usprawnienie czegoś”¹⁴ lub też „unowocześnienie, uwspółcześnienie czegoś”¹⁵, a więc działanie prowadzące do zmiany parametrów użytkowych urządzenia.

Także w stanowiskach organów podatkowych – w tym np. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 sierpnia 2018 r.¹⁶ – mianem tym określane są prace mające na celu trwałe unowocześnienie środka trwałego, które **podnosi jego wartość techniczną**, jak również przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie lub **nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych, wyrażające się w poprawie standardu użytkowego lub technicznego lub obniżce kosztów eksploatacji. Modernizacja może więc polegać na poszerzeniu funkcjonalności środka trwałego lub też zwiększeniu jego wydajności bądź poprawie parametrów, co z kolei skutkuje jego ulepszeniem.**

Podobnie w orzecznictwie sadowoadministracyjnym, w tym przykładowo w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., wskazuje się, że: „[...] nakłady poniesione przez podatnika na ulepszenie środka trwałego nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, lecz powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Jednocześnie w przypadku wydatków poniesionych w celu przywrócenia pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego, wydatki takie – jako wydatki poniesione na cele remontowe stanowią dla podatnika koszt podatkowy w dacie ich poniesienia.

[...] różnica między nakładami na remont a nakładami na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że pierwsze z nich zmierzają do odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych, a drugie prowadzą do przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, powodującej istotną zmianę cech użytkowych”¹⁷.

Podsumowując, należy uznać, że zarówno na gruncie podatkowym, jak na gruncie ustawy z dnia 29 września 1994 r. pojęcie modernizacji występuje w ramach szerszej kategorii ulepszenia środków trwałych, do której ustawodawca zalicza przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację i modernizację, a wydatki na przeprowadzenie prac modernizacyjnych służących ulepszeniu powodują wzrost wartości użytkowej środka trwałego w stosunku do jego wartości z dnia przyjęcia do używania czy też szerzej – w stosunku do wartości początkowej.

Z uwagi na to, że wydatek modernizacyjny zwiększa wartość początkową środka trwałego, zastosowanie ma stawka amortyzacyjna właściwa dla danego środka, ustalona zgodnie z wykazem stawek amortyzacyjnych z chwilą rozpoczęcia amortyzacji. W niektórych przypadkach ulepszenie (modernizacja) środka trwałego uprawnia podatnika do zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych, z tym jednak zastrzeżeniem, że ulepszenie następuje przed wprowadzeniem środka trwałego do ewidencji środków trwałych. Zgodnie bowiem z art. 16j ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (i odpowiednio art. 22j ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, lecz należy przy tym pamiętać, że okres amortyzacji nie może być krótszy niż okresy wskazane w tym przepisie.

Nie zawsze jednak dokonywanie pewnych prac mających na celu reno-

wację środka trwałego będzie prowadziło do jego modernizacji. Wskazuje się w takim przypadku na **remontowy charakter** owych prac. Pojęcie remontu nie zostało w żaden sposób zdefiniowane w prawie podatkowym, stąd ustalenie jego właściwego rozumienia może nastroczać problemy. Warto odnotować, że organy podatkowe niejednokrotnie odwołują się w tym zakresie do Prawa budowlanego, którego art. 3 pkt 8 definiuje remont jako wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a nie stanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 19 czerwca 2018 r.¹⁸, wskazując na powołany przepis, zauważył, że **o remoncie można mówić w sytuacji, gdy prace wykonywane przez podatnika w środku trwałym będą prowadziły do przywrócenia początkowych właściwości tego środka, które utracił ze względu na np. zużycie lub upływ czasu.**

Analogiczną ocenę zawiera ponadto m.in. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 14 lipca 2010 r., w której ten organ stwierdził, że „wydatki będą miały charakter odtworzeniowy, niepowodujący zmian parametrów użytkowych, ani technicznych, przywracający pierwotną zdolność użytkową budynku (środka trwałego), a zatem należy je uznać za remont i zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów”¹⁹.

Także w interpretacji z dnia 3 czerwca 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach przyjął, że: „Istotą remontu są zatem wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego, w tym również polegające na wymianie zużytych składników technicznych następujące w toku eksploatacji środka trwałego i będące wynikiem tej eksploatacji, niezwiększające jego wartości początkowej”²⁰.

W powołanej interpretacji organ podatkowy podkreślił, że „przy remoncie mogą być stosowane materiały odpowiadające aktualnym standardom

technologicznym. **Różnica pomiędzy nakładami ponoszonymi na remont a nakładami ponoszonymi na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że remont zmierza do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środka trwałego i jest rodzajem naprawy, wymiany zużytych elementów, natomiast w wyniku ulepszenia środek trwały [...] zyskuje istotną zmianę cech użytkowych** [podkreślenie – J.K.]²¹.

Wobec powyższego konieczne jest ustalenie, czy zakres i planowany efekt robót zamierzonych przez inwestora doprowadzi do zmiany parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu, czy też polegać będzie wyłącznie na odtworzeniu stanu pierwotnego istniejącego bez zmiany jego parametrów użytkowych lub technicznych.

W praktyce często występują sytuacje, w których nie sposób jest dokonać jednoznacznej kwalifikacji charakteru wykonywanych robót. Zwłaszcza gdy w ramach istotnych prac, których bezsprzecznym wynikiem jest ulepszenie budynku, dają się wyodrębnić prace o charakterze stricte remontowym, otwartym pozostaje problem, czy prace te pod kątem podatkowym należy traktować odrębnie jako bezpośredni koszt uzyskania przychodu, czy też mając na względzie ogólny cel, który przyświecał tym pracom, bądź jednolitość procesu budowlanego uznawać je za część ulepszenia.

W kwestii tej występuje rozbieżność poglądów. W części orzeczeń sądy opowiedziały się za globalnym traktowaniem prac budowlanych z uwzględnieniem celu i zamierzonego efektu. W ich ocenie o zakwalifikowaniu wydatków

poniesionych na prace budowlane decyduje cel, któremu służą. Przykładowo WSA w Krakowie w wyroku z dnia 5 kwietnia 2016 r.²² zauważył, że jeżeli prace budowlane obejmowały przebudowę całej nieruchomości, zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz, a w ich wyniku część użytkowa budynku z produkcyjnej stała się biurową, to wszystkie prace budowlane stanowiły jedną inwestycję.

Jednocześnie w orzecznictwie spotyka się pogląd, zgodnie z którym wszelkiego typu prace, które mają na celu wyłącznie wymianę zużytych elementów obiektu lub doprowadzenie ich do stanu pierwotnego, należy każdorazowo traktować jako prace remontowe, nawet gdy wykonywane są w ramach większego przedsięwzięcia o charakterze inwestycji, obok robót wprowadzających do danego obiektu nowe rozwiązania. Kwalifikację taką zastosował m.in. NSA w wyroku z dnia 29 października 2015 r.²³, a WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 19 grudnia 2017 r.²⁴ ocenę tę przyjął jako własną.

Pogląd ten można przy tym uznać za ugruntowany, już bowiem w wyroku z dnia 21 maja 1998 r. NSA stwierdził, że: „Ocena znaczenia dla potrzeb wymiaru podatku dochodowego wydatków podatnika na prace remontowo-budowlane wykonywane w obiekcie budowlanym musi uwzględniać zróżnicowanie takich prac w poszczególnych częściach obiektu. **Nie można bowiem poprzez niewątpliwie inwestycyjny /zwiększający wartość środka trwałego/ charakter robót wykonanych w części budynku, nadawać robotom wykonanym w innej części taki sam charakter, jeśli z kolei były to zwykłe prace remontowe** [podkreślenie – J.K.]²⁵.

Gdy zaś dany wydatek nie może zostać uznany za ulepszenie ze względu na brak wzrostu wartości użytkowej środka trwałego, to – jako koszt remontu – stanowi on pośredni koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 4d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Bez wątplenia wspomniane wydatki stanowią koszty uzyskania przychodów, a jednocześnie są wydatkami niezwiązanymi z określonymi przychodami (tj. nie są kosztami bezpośrednimi). Poniesienie ich przez inwestora związane jest więc z ogółem jego działalności, tj. z bieżącą eksploatacją środków trwałych albo odtwarzaniem funkcjonalności środków trwałych.

Za zasadnością przedstawionej kwalifikacji przemawia ponadto stanowisko przyjęte w wyrokach NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r.²⁶ oraz z dnia 25 stycznia 2008 r.²⁷, zgodnie z którym **w wyniku remontu nie może powstać obiekt o innych parametrach technicznych lub użytkowych niż obiekt pierwotny**. Jeżeli zatem w wyniku wykonywanych robót (budowlanych) **nastąpi zmiana parametrów użytkowych lub technicznych** istniejącego obiektu (budowlanego), z wyjątkiem parametrów charakterystycznych dla kształtu całego obiektu, takich jak jego kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość lub liczba kondygnacji, to **doszło do jego przebudowy**. Jeżeli zaś wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polega na odtworzeniu stanu pierwotnego i nie jest bieżącą konserwacją, będzie to remont.

Również w wyroku z dnia 6 grudnia 2016 r. NSA uznał, że „sama wymiana słupów i lin na części linii czy trakcji elektrycznej będzie spełniała definicję

WARUNKI PRENUMERATY

Prenumerata roczna na 12 miesięcy – 564 zł (w tym 8% VAT)
Prenumerata dwuletnia na 24 miesiące – 1128 zł (w tym 8% VAT)

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

remontu, o ile nie dojdzie do zmiany parametrów technicznych takich jak zmiana napięcia, długości linii napowietrznej, zmiana jej przebiegu, zmiana wysokości, miejsca lub sposobu posadowienia poszczególnych słupów, zwiększenie mocy lub zwiększenie pola elektromagnetycznego²⁸.

Jakakolwiek zatem zmiana parametrów środka trwałego oznacza, że wykonane prace nie stanowią remontu, lecz np. przebudowę w rozumieniu art. 3 pkt 7a Prawa budowlanego.

Organy podatkowe się zgadzają, że **gdy równolegle prowadzone są prace budowlane polegające zarówno na remoncie, jak i na ulepszeniu środka trwałego** możliwe jest zaliczenie wydatków dotyczących remontu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, a wydatków poniesionych na ulepszenie środka trwałego – jako wydatków zwiększających wartość początkową środka trwałego.

Stanowisko takie zajął w szczególności Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 22 września 2016 r.²⁹ Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w powołanej wyżej interpretacji indywidualnej z dnia 3 czerwca 2014 r. potwierdził, że „należy zgodzić się z Wnioskodawcą, że możliwe jest zaliczenie w koszty uzyskania przychodów części poniesionych wydatków bezpośrednio (jako wydatków remontowych), a pozostałej części wydatków pośrednio, tj. poprzez odpisy amortyzacyjne (jako wydatków na ulepszenie zwiększające wartość początkową środka trwałego)”³⁰.

Sama możliwość wyodrębnienia prac remontowych z ogółu prac objętych jedną umową nie przesądza jeszcze o dopuszczalności zaliczenia wydatków dotyczących remontu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, a wydatków poniesionych na ulepszenie środka trwałego – jako wydatków zwiększających jego wartość początkową. Takie rozdzielanie jest uzależnione od jednoczesnej możliwości wyznaczenia wartości tych prac na podstawie posiadanych dokumentów, a brak takiego wydzielenia nie pozwala na dokonanie częściowej kwalifikacji wydatków do mających charakter remontowy, a częściowo do wydatków na ulepszenie. Podstawą wyodrębnienia

może być posiadanie specyfikacji wykonawcy. Specyfikacja powinna przy tym obejmować wyodrębnienie poszczególnych prac, z uwzględnieniem podatkowego rozumienia wskazanych pojęć (remont, ulepszenie). Dopiero taki dokument może pozwolić inwestorowi na częściową kwalifikację wydatków ponoszonych w ramach jednej inwestycji jako wydatków remontowych.

Niezależnie od powyższego zarówno wydatki związane z modernizacją środków trwałych, jak i wydatki o charakterze remontowym muszą być analizowane w kontekście zasady ogólnej zaliczania wydatku do kosztów uzyskania przychodów, wyrażonej w art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (i odpowiednio w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.), zgodnie z którą 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 (i odpowiednio art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). Podatnik ma zatem możliwość odliczenia od przychodów wszelkich kosztów bezpośrednio i pośrednio związanych z uzyskiwaniem przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w powołanych ustawach, pod warunkiem że mają one związek z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma bądź może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. Konieczne jest wykazanie związku przyczynowo-skutkowego między poniesionym wydatkiem a uzyskanym lub potencjalnym przychodem, przy czym decydujący jest tutaj zamiar podatnika, który można uznać za realny. Oczywiście, aby określony wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów, winien spełniać dodatkowe warunki, tj. wydatek powinien być poniesiony przez podatnika, być definitywny, a więc bezwrotny, i właściwie udokumentowany.

Ciężar wykazania uzasadnionego związku przyczynowego między poniesionym wydatkiem a wykonywaną działalnością gospodarczą oraz jego wpływu na osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów spoczywa każdorazowo na podatniku i to on musi udowodnić związek poniesionego wydatku z osiągnięciem przychodów lub zachowaniem

albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Potwierdza to w szczególności stanowisko wyrażone w wyroku z dnia 5 grudnia 2017 r.³¹, w którym NSA uznał, że nie jest wystarczające wykazanie przez podatnika w jakikolwiek sposób, iż ponosił wydatki zwiększające wartość środka trwałego, lecz konieczne jest przedstawienie na tę okoliczność dowodów na poniesienie wydatków w konkretnych kwotach.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ³ PO 3-722-160/94.
- ⁴ ITPB3/423-547a/08/AM.
- ⁵ 0461-ITPB3.4510.4.2017.2.JG.
- ⁶ IPTPB3/423-219/11-5/GG.
- ⁷ Por. pismo Ministra Finansów z dnia 13 marca 1995 r., PO 3-722-160/94, „Serwis Podatkowy” 1996, nr 3, s. 5.
- ⁸ SA/Sz 119/97, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/130DE3FF09>, dostęp: 16.12.2019.
- ⁹ III SA/Wa 3676/06.
- ¹⁰ 0111-KDIB2-1.4010.40.2019.2.AR, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=552319>, dostęp: 16.12.2019.
- ¹¹ II FSK 1125/17.
- ¹² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm., dalej „ustawa z dnia 29 września 1994 r.”.
- ¹³ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm., dalej „Prawo budowlane”.
- ¹⁴ Tak np. *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/modernizacja;2568191.html>, dostęp: 16.12.2019.
- ¹⁵ *Słownik języka polskiego* pod red. W. Doroszewskiego, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/modernizacja;5452493.html>, dostęp: 16.12.2019.
- ¹⁶ 0111-KDIB1-1.4010.230.2018.1.NL.
- ¹⁷ I SA/Gd 722/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/73391FAB6D>, dostęp: 16.12.2019.
- ¹⁸ 0111-KDIB2-1.4010.100.2018.1.EN.
- ¹⁹ IBPBI/2/423-615/10/MS, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=248716>, dostęp: 16.12.2019.
- ²⁰ IBPBI/2/423-548/14/AP, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=470159>, dostęp: 16.12.2019.
- ²¹ Tamże.
- ²² I SA/Kr 247/16.
- ²³ II FSK 1788/13.
- ²⁴ II SA/Bd 743/17.
- ²⁵ I SA/Gd 1151/97, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B49898951>, dostęp: 16.12.2019.
- ²⁶ II OSK 610/2010.
- ²⁷ II OSK 1945/2006.
- ²⁸ I OSK 1509/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/0FAA88A1AF>, dostęp: 16.12.2019.
- ²⁹ IPPB6/4510-467/16-2/AP.
- ³⁰ IBPBI/2/423-548/14/AP, dok. cyt.
- ³¹ II FSK 3214/15.

Premia pieniężna na gruncie podatku od towarów i usług

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Magister prawa finansowego i skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autorka omówiła problematykę opodatkowania premii pieniężnej jako świadczenia usługi.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ opodatkowaniu tym podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 tej ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Na mocy natomiast art. 8 ust. 1 przywołanej ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Z cytowanych wyżej przepisów wynika, że przez usługę należy rozumieć każde świadczenie na rzecz danego podmiotu niebędące dostawą towarów.

Przez świadczenie należy zatem rozumieć każde zachowanie się na rzecz innej osoby. Zachowanie to może polegać zarówno na działaniu (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i na zaniechaniu (nieczynienie bądź też tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy).

Na świadczenie mogą się jednocześnie składać zachowania związane tak z działaniem, jak i z zaniechaniem. Przy ocenie charakteru świadczenia jako usługi należy mieć na względzie, że ustawa z dnia 11 marca 2004 r. zalicza do kategorii usług każde świadczenie. Zauważyć jednak trzeba, że usługą będzie tylko takie świadczenie, w którego przypadku istnieje bezpośredni konsument, odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym.

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek między otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Podatnicy podejmują różnorodne działania w zakresie intensyfikacji sprzedaży towarów. W ich efekcie nabywcy otrzymują tzw. premie pieniężne. Skutki podatkowe wypłacania takich premii uzależnione są od wielu czynników, m.in. od ustalenia, za co faktycznie premie pieniężne zostały wypłacone, tzn. czy ich przyznanie uwarunkowane jest wykonaniem dodatkowych czynności, czy dotyczą konkretnych dostaw, czy też wszystkich dostaw w określonym czasie itp.

W praktyce występują również sytuacje, w których w zamian za udzielenie premii nabywca świadczy inne usługi, w tym usługi o charakterze promocyjnym, marketingowym, reklamowym, bądź zobowiązuje się do

konywania zakupów wyłącznie u wypłacającego premie czy do posiadania pełnego asortymentu towarów kontrahenta itp. Wówczas należy uznać, że wypłacona premia pieniężna związana jest z określonymi zachowaniami nabywcy, a zatem ze świadczeniem przez niego usług, które podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych.

Należy zauważyć, że ani w dyrektywie 2006/112/WE², ani w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. prawodawca nie zdefiniował pojęć „premię pieniężnej” i „rabatu”.

Warunkiem uznania, że premia pieniężna (bonus) stanowi w istocie rabat, jest wykazanie ścisłego związku między premią pieniężną a zrealizowanymi dostawami. W przypadku premii pieniężnych z tytułu osiągnięcia określonego poziomu obrotów (określonej wartości sprzedaży lub ilości sprzedanych towarów) taki związek jest identyfikowalny, gdyż dopiero zrealizowanie wszystkich dostaw (nie tylko jednej z nich) zapewnia osiągnięcie zakładanego poziomu obrotów uprawniającego do uzyskania premii pieniężnej. Premia pieniężna (bonus) z tytułu osiągnięcia określonych obrotów przez kupującego jest zatem jednocześnie związana z każdą dostawą z osobna (bez jej realizacji warunek uprawniający do uzyskania premii nie zostałby spełniony) oraz z wszystkimi dostawami (usługami) łącznie (dopiero zrealizowanie wszystkich dostaw czy usług generujących określony poziom obrotów uprawnia do przyznania premii pieniężnej).

Relacja ta staje się szczególnie widoczna wtedy, gdy prawo do przyznania premii pieniężnej lub jej wysokość uzależnione są od określonego poziomu obrotów osiągniętego w danym

czasie. W tym przypadku premia pieniężna za dany okres, w ujęciu ekonomicznym, sprowadza się w istocie do dokonania przez sprzedawcę na rzecz nabywcy zwrotu części uiszczonych wynagrodzenia z tytułu uprzednio przeprowadzonych w danym okresie transakcji z nabywcą, w następstwie czego zmniejszeniu ulega wcześniej określona łączna wartość tego wynagrodzenia, a tym samym proporcjonalnemu pomniejszeniu ulega wartość wynagrodzenia z tytułu pojedynczych transakcji zawartych w danym okresie.

Jeżeli między dostawcą i nabywcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego nabywca uzyskuje premię od dostawcy nie tylko za satysfakcjonującą dostawcę wartość czy ilość dokonanych zakupów, lecz także za realizację przez nabywcę innych czynności na jego rzecz (np. podjęcie działań zmierzających do rozwijania bazy sprzedaży towarów kontrahenta, zobowiązanie się do stosowania szczególnych zasad eksponowania towarów dostawcy, przyjęcie określonych zobowiązań lojalnościowych wobec dostawcy itp.), wówczas mamy do czynienia ze świadczeniem usługi przez nabywcę na rzecz dostawcy, nagradzanych przez dostawcę stosowną premią, która powinna zostać opodatkowana podatkiem od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę stanowisko organów podatkowych, usługę można uznać za wykonaną w momencie obliczenia przez kontrahenta wartości owej premii. W tym też momencie powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług z tytułu premii (pod warunkiem że wcześniej nie nastąpiła zapłata). Przyjmuje się, że usługa jest wykonana w momencie zrealizowania wszystkich działań i czynności składających się na daną usługę. Wykonania usług, o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r., nie można jednak utożsamiać z ich wykonaniem, o którym mowa w przepisach prawa cywilnego. Jak NSA podkreślił w wyroku z dnia 16 stycznia 2019 r.³, obowiązek podatkowy jest kategorią obiektywną i nie można go modyfikować w drodze umów cywilnoprawnych, ponieważ byłoby to niezgodne z przepisami prawa. Obowiązku podatkowego nie wolno więc przyspieszać ani opóźniać. Momentem wykonania usługi jest

moment faktycznego wykonania przez zobowiązanego wszystkich działań składających się na daną usługę. **Bez znaczenia jest element akceptacji wykonanych prac przez beneficjenta świadczenia.**

Zgodnie zaś z art. 63 dyrektywy 2006/112/WE zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. Dla uznania, że usługa została wykonana, decydujące znaczenie ma więc moment jej faktycznego świadczenia⁴.

Przy czym zaznaczyć należy, że rzeczywisty obrót gospodarczy winien mieć odzwierciedlenie w prowadzonej dokumentacji. Do obowiązków uczestników obrotu gospodarczego należy uwiarygodnienie dokonanych transakcji. W przypadku gdy podatnik (otrzymujący premię pieniężną) w świetle przepisów o podatku od towarów i usług uznawany jest za świadczącego usługę na rzecz dostawcy towaru (który tę premię wypłaca), to wystawia fakturę z tytułu świadczenia usługi.

Zasady wystawiania faktur zostały uregulowane w dziale XI w rozdziale 1 „Faktury” ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Stosownie do art. 106a tej ustawy przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do:

- 1) sprzedaży, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykle miejsce pobytu, z któ-

rego dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium:

- a) państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,
- b) państwa trzeciego.

Zgodnie z art. 106e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. faktura powinna zawierać:

- 1) datę wystawienia;
- 2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
- 4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
- 5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;
- 6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;
- 7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;
- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12) stawkę podatku;

- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem;
- 16) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
- obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
 - w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty – wyrazy „metoda kasowa”;
- 17) w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 – wyraz „samofakturowanie”;
- 18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – wyrazy „odwrotne obciążenie”;
- 19) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 – wskazanie:
- przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatek stosuje zwolnienie od podatku,
 - przepisu dyrektywy 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
 - innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów

lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

- 20) w przypadku, o którym mowa w art. 106c – nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika – imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres;
- 21) w przypadku faktur wystawianych w imieniu i na rzecz podatnika przez jego przedstawiciela podatkowego – nazwę lub imię i nazwisko przedstawiciela podatkowego, jego adres oraz numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku;
- 22) w przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu – datę dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:
- przebieg pojazdu – w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a,
 - liczbę godzin roboczych używania nowego środka transportu – w przypadku jednostek pływających, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b, oraz statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c;
- 23) w przypadku faktur wystawianych przez drugiego w kolejności podatnika, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedurze uproszczonej) – dane określone w art. 136;
- 24) w przypadkach, o których mowa w art. 97 ust. 10 pkt 2 i 3:
- numer, za pomocą którego podatek jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług, poprzedzony kodem PL,
 - numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego.

Z powyższych uregulowań wynika, że faktury są dokumentami sformalizowanymi i muszą być wystawione zgodnie z obowiązującymi w tej kwestii przepisami prawa krajowego. Faktura jest prawidłowa pod względem materialnoprawnym, jeżeli odzwierciedla prawidłowo zdarzenie gospodarcze. Dokument ten potwierdza zaistniałe zdarzenie gospodarcze, a jego elementy formalne wymagane przez art. 106e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. mają znaczenie dowodowe.

Biorąc pod uwagę powyższe, w kwestii dokumentowania otrzymanych premii pieniężnych należy wskazać, że w myśl art. 106b ust. 1 pkt 1 przywołanej ustawy podatek jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku od towarów i usług, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- ² Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej „dyrektywa 2006/112/WE”.
- ³ I FSK 78/17.
- ⁴ Zob. wyrok TSUE z dnia 20 maja 1976 r. w sprawie 111/75 Impresa Costruzioni comm. Quirino Mazzalai v. Ferrovie del Renon.

Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

Błażej Materna

Konsultant podatkowy w Oddziale Wielkopolskim Instytutu Studiów Podatkowych

W artykule autor omawia instytucję rozłożenia na raty płatności podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Od dnia 1 stycznia 2019 r. obowiązują regulacje w zakresie **podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax – podatek od wyjścia)** w przypadku przeniesienia składników majątku, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu. Zgodnie bowiem z art. 24f ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ oraz odpowiednio art. 30da ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:

- 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w którego wyniku Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
- 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w której wyniku Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu (miejsca zamieszkania w przypadku osób fizycznych) do innego państwa.

Istotę problemu stanowi więc opodatkowanie niezrealizowanych jeszcze zysków kapitałowych w związku z przeniesieniem do innego państwa aktywów

podatnika (w tym wchodzących w skład zagranicznego zakładu) lub w związku ze zmianą rezydencji podatkowej. Regulacja w zakresie *exit tax* obejmuje przypadki utraty przez Polskę jako dotychczasowe państwo siedziby podatnika bądź miejsca prowadzenia działalności prawa do opodatkowania dochodów, które zostały faktycznie wygenerowane w okresie, w którym podatnik (składnik aktywów) podlegał polskiej jurysdykcji podatkowej. Podatek od wyjścia nie dotyczy zatem każdego przeniesienia aktywów, gdyż ma zastosowanie do przeniesienia składników majątku, z którym wiąże się utrata przez Polskę prawa do opodatkowania dochodu efektywnie wypracowanego jeszcze przed przeniesieniem.

Przepisy w zakresie podatku od wyjścia obowiązują w wielu państwach Unii Europejskiej (UE) i były już przedmiotem zainteresowania Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Zasadniczo organ ten dopuszcza opodatkowanie niezrealizowanych zysków w związku ze zmianą rezydencji podatkowej, zaznacza jednak, że przyjęte rozwiązania muszą być proporcjonalne. Trybunał zauważa, że zasadę proporcjonalności naruszają przepisy przewidujące natychmiastowy pobór podatku od niezrealizowanych zysków związanych ze składnikami majątkowymi spółki przenoszącej siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego już w chwili tego przeniesienia. TSUE postuluje, aby państwa członkowskie wprowadziły dla podatnika alternatywne możliwości opodatkowania, takie jak płatność natychmiastowa, odroczenie płatności lub rozłożenie jej na raty³. Stąd też polski ustawodaw-

ca uregulował w ustawach o podatkach dochodowych rozłożenie na raty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego⁴ o rozłożenie na raty zapłaty całości albo części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego UE lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), które jest stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub UE umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń⁵.

Jednakże w przypadku gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, rozłożenie na raty zapłaty całości albo części tego podatku następuje po złożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prologacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej⁶ dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych. Przy ocenie, czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:

- 1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów;
 - 2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych (podatnik niebędący osobą fizyczną) oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach – czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika;
 - 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;
 - 4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy się na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty wobec podatnika postępowanie na podstawie przepisów regulujących unikanie lub uchylanie się od opodatkowania;
 - 5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (analogicznie art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;
 - 6) podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 44 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (analogicznie art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.
- Zabezpieczenie wykonania zobowiązania w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać złożone przez podmiot, który posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie członkowskim UE lub w innym państwie należącym do EOG i którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub tego poręczenia.

Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej, a także informuje o okolicznościach skutkujących wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania z tytułu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków w stan wymagalności. Decyzja wygasa w przypadku, gdy:

- 1) podatnik dokona zbycia w jakiegokolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zagranicznego zakładu położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zagranicznego zakładu, zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie UE, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE;
- 3) podatnik zmieni ponownie rezydencję podatkową na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie UE, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE;
- 4) nastąpi likwidacja podatnika (w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych);
- 5) nastąpi upadłość podatnika lub podmiotu, który udzielił podatnikowi zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w postaci gwarancji lub poręczenia; ponadto decyzja wydana dla podatnika po-

datku dochodowego od osób prawnych wygasa, gdy podmiot, który udzielił podatnikowi zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, ogłosi likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej;

- 6) podatnik nie dotrzymał terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej.

W okresie rozłożenia podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków na raty podatnik jest obowiązany do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o wystąpieniu lub niewystąpieniu zdarzeń skutkujących wygaśnięciem decyzji. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, do 7. dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy ta informacja.

W sprawach rozłożenia na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, nieuregulowanych w ustawach o podatkach dochodowych, stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ³ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C-12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, s. 22, dostęp: 17.12.2019.
- ⁴ W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.
- ⁵ Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010, s. 1, dalej „dyrektywa 2010/24/UE”.
- ⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.

Usługi gastronomiczne a koszty uzyskania przychodów w świetle przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Marek Zagórski

Aplikant adwokacki, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W artykule autor przedstawia problematykę związaną z możliwością zaliczenia przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych wydatków na usługi gastronomiczne do kosztów podatkowych.

Wydatki na usługi gastronomiczne są jednym z podstawowych wydatków ponoszonych przez przedsiębiorcę. Można uznać, że zapraszanie kontrahentów do wspólnego spożycia posiłku stanowi tradycyjny zwyczaj gospodarczy i przyczynia się do nawiązania lub rozwoju właściwych relacji między stronami. W interesie podatnika jest możliwość zaliczenia ww. wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ do kosztów podatkowych można zaliczyć wszelkie wydatki, którymi są „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1”.

Definicja kosztów uzyskania przychodów sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Jednakże na podstawie orzecznictwa można nakreślić przesłanki, które decydują o zaliczeniu danego wydatku jako kosztu.

Przykładowo w wyroku z dnia 16 października 2012 r. NSA stwierdził, że: „Zwrot «w celu» oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w takim związku przyczynowo-skutkowym”².

Ponadto w ocenie sądu poniesienie wydatku musi mieć związek z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, a oprócz tego należy mieć na uwadze jego racjonalność i

wpływ, choćby potencjalny, na powstanie lub zwiększenie przychodów.

Poza istnieniem związku przyczynowo-skutkowego między kosztem a przychodem judykatura i doktryna wskazują także na istnienie innych elementów kwalifikujących dany wydatek jako koszt uzyskania przychodu. Określony wydatek może mieć na celu jedynie zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodu. Ponadto tylko wydatek, który został poniesiony z majątku podatnika i ma ostateczny charakter, będzie uznany za koszt. Oznacza to, że „wydatki ponoszone przez innych podatników na rzecz danego podmiotu nie będą stanowiły kosztów podatkowych”³. Kolejnym warunkiem jest odpowiednio udokumentowanie wydatku.

Wydatki wyliczone enumeratywnie w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nie będą stanowiły kosztów, mimo że są związane z przychodem podatnika. Wśród nich są wydatki o charakterze reprezentacyjnym, w szczególności poniesione na usługi gastronomiczne, zakup żywności i napojów, w tym alkoholowych.

Niestety w przywołanej ustawie brak definicji legalnej pojęcia „reprezentacji”. Zgodnie z wykładnią językową należy przez to rozumieć działanie mające na celu stworzenie i utrwalenie jak najkorzystniejszego wizerunku firmy na zewnątrz, tzn. w kontaktach z kontrahentami, gośćmi czy ich potencjalnymi klientami, akcentowanie jej renomy i poszanowania drugiej strony. Przyjęte jest powszechnie, że reprezentacja

powinna być skierowana do podmiotów zewnętrznych.

W wyroku z dnia 12 czerwca 2008 r. WSA w Warszawie zauważył, że „wymienienie jako przykładowych wydatków na usługi gastronomiczne, zakupu żywności i napojów w tym alkoholowych, nie oznacza, iż wydatki te nigdy nie będą kosztami. Stwierdzić należy, że nie są one kosztami jedynie wówczas, gdy mają charakter reprezentacyjny”⁴. Ten sam sąd w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r.⁵ wyraził pogląd, zgodnie z którym nie wszystkie działania podejmowane na zewnątrz, w kierunku potencjalnych klientów, mogą być traktowane jako reprezentacja, gdyż w tak określonych działaniach mieszczą się również inne przedsięwzięcia z zakresu marketingu, reklamy, promocji itd. Konieczne jest tu, aby głównym celem takiego działania było zaprezentowanie podmiotu – jego wystawności, okazałości, wysokiego standardu. Oznacza to, że jeśli okazanie wystawności, okazałości i wysokiego standardu nie jest celem samym w sobie, a jedynie środkiem do osiągnięcia celu biznesowego, to poniesiony wydatek nie może być uznany za wydatek o charakterze reprezentacyjnym.

W 2012 r. można było zaobserwować odejście od przedstawionego wyżej sposobu interpretacji norm z art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Doskonale obrazuje to wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2012 r., w którym sąd uznał, że: „[...] dla ustalania warunków transakcji handlowych, zasad współpracy gospodar-

czej czy też negocjowania, zawierania i podpisywania umów obrotu gospodarczego ponoszenie wydatków na usługi gastronomiczne nie jest warunkiem istotnym. Jeżeli podatnik koszty takie ponosi, to są to w istocie rzeczy koszty kreowania i/lub utrwalania jego dobrego wizerunku jako podmiotu oraz kontrahenta gospodarczego. Wydatki tego rodzaju są kosztami reprezentacji podatnika⁶.

Ponadto wydano wiele interpretacji indywidualnych kategorycznie odrzucających możliwość zaliczenia jakiegokolwiek rodzaju wydatków na usługi gastronomiczne do kosztów podatkowych. Taki stan rzeczy jest źródłem licznych sporów między podatnikami i administracją podatkową.

Najnowsze wyroki NSA dają nadzieję na ostateczne rozwiązanie tego problemu i wypracowanie jednolitej wykładni przepisów.

Pierwszym z nich jest wyrok z dnia 17 czerwca 2013 r.⁷ Skład orzekający za nieprawidłowe uznał zawężanie pojęcia „reprezentacji” tylko do reprezentacji okazałej, wystawnej, kosztownej. Taka wykładnia powoduje problem związany z oceną, co jest okazałe, wystawne oraz kto i na podstawie jakich kryteriów miałby o tym decydować. Za uzasadnione sąd uznał zdefiniowanie na użytek prawa podatkowego pojęcia „reprezentacji” przez odwołanie się do jego etymologii: „Wyras «reprezentacja» pochodzi od łacińskiego «*repraesentatio*» oznaczającego wizerunek. Upływ czasu nie zmienił jego znaczenia i formy. Oznacza to, że «reprezentacja» w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p. [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] stanowi działanie w celu wykreowania oraz utrwalenia pozytywnego wizerunku podatnika wobec innych podmiotów. W tym kontekście reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia⁸.

Zdaniem sądu wydatki na reprezentację to koszty ponoszone przez podatnika w celu wykreowania jego pozytywnego wizerunku, uwypuklenia zasobności, profesjonalizmu. Kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności nie ma żadnego znaczenia. Ponadto kwalifikacja każdego przypadku powinna być odrębna, uzależniona od okoliczności.

Całość rozważań sąd konstataje stwierdzeniem: „Tylko wydatki na zakup tych usług gastronomicznych stanowiących koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. [...], których jedynym (głównym) celem jest tworzenie lub poprawa wizerunku firmy na zewnątrz, podlegają wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 16 ust. 1 pkt 28 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.”⁹.

NSA w wyroku z dnia 10 września 2013 r.¹⁰ nie tylko potwierdził powyższe stanowisko, lecz nawet poszedł jeszcze o krok dalej. Mianowicie uznał, że odwołanie się do etymologicznej wykładni pojęcia „reprezentacji” oznacza, że kosztem reprezentacji nie jest „wydatek na poczęstunek (usługę gastronomiczną świadczoną zarówno w siedzibie podatnika lub poza nią), który serwowany jest w ramach:

- działań marketingowych lub reklamowych firmy, dotyczących promocji produktu lub usługi,
- prowadzonych negocjacji z kontrahentami lub w ramach szkoleń, odpraw dla pracowników oraz podmiotów powiązanych gospodarczo itp., których celem nie jest kształtowanie wizerunku firmy, a doprowadzenie do nawiązania lub rozbudowania jej kontaktów gospodarczych, wprowadzenie na rynek określonych towarów i usług lub poprawa skuteczności ich sprzedaży, wzrost efektywności pracy itp.”¹¹.

Nadal jednak kluczowe znaczenie dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację, czy też innego rodzaju działalność, ma analiza całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej sprawy. Zdaniem sądu: „Nie ulega przy

tym wątpliwości, że to na podatniku spoczywać będzie ciężar wykazania, iż określone wydatki poniesione zostały w celu uzyskania przychodu (zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów) oraz, że nie były one ukierunkowane na kształtowanie wizerunku firmy, lecz stanowiły element innego rodzaju aktywności gospodarczej”¹².

Ponadto w ocenie składu orzekającego: „[...] nic nie przemawia za odmową zaliczenia wydatków podatnika na zakup usług gastronomicznych od wyspecjalizowanego podmiotu, tylko z tego względu, że ich świadczenie miało miejsce poza jego siedzibą (np. restauracji), a także w jego obiekcie (np. w formie cateringu lub w kantine prowadzonej w siedzibie podatnika przez zewnętrzny podmiot), jeżeli spełniony został ogólny warunek wynikający z treści art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. i wydatki te nie miały na celu reprezentacji podatnika w przedstawionym wyżej znaczeniu. Jak już przy tym zaznaczono, z punktu widzenia treści art. 16 ust. 1 pkt 28 u.p.d.o.p., bez znaczenia pozostaje przy tym kwestia wystawności, okazałości czy też ponadprzeciętności usług gastronomicznych”¹³.

Jak widać, stanowiska zaprezentowane w ww. wyrokach NSA są bardzo korzystne dla podatników. Ponadto jednoznacznie i precyzyjnie definiują pojęcie „reprezentacji” oraz zakres przedmiotowy art. 16 ust. 1 pkt 28 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w odniesieniu do wydatków na usługi gastronomiczne.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- ² II FSK 430/11, LEX nr 1225442.
- ³ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, LEX, 2013.
- ⁴ III SA/Wa 157/08, LEX nr 392659.
- ⁵ III SA/Wa 1597/08.
- ⁶ II FSK 2066/10, LEX nr 1163717.
- ⁷ II FSK 702/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E48CB4A571>, dostęp: 19.12.2019.
- ⁸ Tamże.
- ⁹ Tamże.
- ¹⁰ II FSK 2019/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4BBC180F83>, dostęp: 19.12.2019.
- ¹¹ Tamże.
- ¹² Tamże.
- ¹³ Tamże.

Jakie rachunki bankowe zamieszczane są na tzw. białej liście?

Barbara Głowacka

Doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Na białej liście zamieszczane są wyłącznie rachunki rozliczeniowe w rozumieniu art. 49 Prawa bankowego¹. Przepisy nakładają jednak na podatników obowiązek zgłaszania numerów rachunków bankowych, które są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw² zmodyfikowała dotychczasowe zasady prowadzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazów podatników VAT, tj. wprowadziła tzw. białą listę – ujednoliconą bazę zawierającą wszystkie informacje o statusie podatników VAT. Oprócz zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, dotyczących samej białej listy, wspomniana nowelizacja wprowadziła istotne zmiany o charakterze dyscyplinującym i sankcyjnym w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴, ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ oraz w Ordynacji podatkowej⁶.

Art. 4 ustawy z dnia 12 kwietnia 2019 r. nowelizuje art. 5 ust. 2b pkt 2 oraz ust. 3 i 4 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁷. Zmiany te co do zasady mają charakter dostosowujący i wynikają ze zmian odnoszących się do rachunku bankowego lub imiennego rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Zgodnie z art. 5 ust. 2b ustawy z dnia 13 października 1995 r. **zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego zawiera dane:**

- 1) objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym, z wyłączeniem rejestru dłużników niewypłacalnych, przekazywane automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego;
- 2) **uzupełniające:** skróconą nazwę (firmę), **wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków**

w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego numer identyfikacji podatkowej (NIP), adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, a w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe.

Stosownie do art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera: pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, **wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37**, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych.

W powołanych uregulowaniach mowa zatem o rachunkach bankowych. Przepisy nakładają na podatników obowiązek zgłaszania numerów rachunków bankowych, które są związane z pro-

wadzoną działalnością gospodarczą. Powyższe nie oznacza jednak, że wszystkie rachunki bankowe zostaną ujawnione na białej liście, gdyż – jak zostanie wskazane poniżej – na tej liście zamieszczane są wyłącznie rachunki rozliczeniowe w rozumieniu art. 49 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego.

W myśl art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:

- 1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;
- 2) zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Dane tego podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w art. 96b ust. 3 pkt 1-3, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

Wykaz zawiera następujące dane podmiotów, o których mowa w ust. 1: „1) firmę (nazwę) lub imię i nazwisko; 2) numer, za pomocą którego podmiot został zidentyfikowany na potrzeby podatku, jeżeli taki numer został przyznany;

2a) status podmiotu:

- a) w odniesieniu do którego nie dokonano rejestracji albo który wykreślono z rejestru jako podatnika VAT;
- b) zarejestrowanego jako «podatnik VAT czynny» albo «podatnik VAT zwolniony», w tym podmiotu, którego rejestracja została przywrócona;
- 3) numer identyfikacyjny REGON, o ile został nadany;
- 4) numer PESEL, o ile podmiot posiada;
- 5) numer w Krajowym Rejestrze Sądowym, o ile został nadany;
- 6) adres siedziby – w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną;
- 7) adres stałego miejsca prowadzenia działalności albo adres miejsca zamieszkania, w przypadku nieposiadania stałego miejsca prowadzenia działalności – w odniesieniu do osoby fizycznej;
- 8) imiona i nazwiska osób wchodzących w skład organu uprawnionego do reprezentowania podmiotu oraz ich numery identyfikacji podatkowej lub numery PESEL;
- 9) imiona i nazwiska prokurentów oraz ich numery identyfikacji podatkowej lub numery PESEL;
- 10) imię i nazwisko lub firmę (nazwę) wspólnika oraz jego numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL;
- 11) daty rejestracji, odmowy rejestracji albo wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;
- 12) podstawę prawną odpowiednio odmowy rejestracji, wykreślenia z rejestru oraz przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT;
- 13) **numery rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podmiot jest członkiem, otwartych w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą – wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR w rozumieniu art. 119zg pkt 6 Ordynacji podatkowej**”.

Zgodnie z art. 96b ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, z urzędu lub na wniosek, usuwa lub prostuje dane inne niż dane osobowe zawarte w wykazie niezgodne ze stanem rzeczywistym.

W myśl ust. 11 wskazanego artykułu podmiot, którego dane zostały zawarte w wykazie, może złożyć do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wniosek o usunięcie lub sprostowanie danych innych niż dane osobowe niezgodnych ze stanem rzeczywistym wraz z uzasadnieniem.

Stosownie natomiast do art. 49 ust. 1 Prawa bankowego banki mogą prowadzić w szczególności następujące rodzaje rachunków bankowych:

- 1) **rachunki rozliczeniowe, w tym bieżące i pomocnicze, oraz prowadzone dla nich na zasadach określonych w rozdziale 3a rachunki VAT**;
 - 2) rachunki lokat terminowych;
 - 3) rachunki oszczędnościowe, rachunki oszczędnościowo-rozliczeniowe, w tym rachunki rodzinne, oraz rachunki terminowych lokat oszczędnościowych;
 - 4) rachunki powiernicze.
- W myśl art. 49 ust. 2 wspomnianej ustawy rachunki rozliczeniowe i rachunki lokat terminowych mogą być prowadzone wyłącznie dla:
- 1) osób prawnych;
 - 2) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną;
 - 3) osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami.

Zgodnie z ust. 3 powołanego artykułu rachunki oszczędnościowe, rachunki oszczędnościowo-rozliczeniowe i rachunki terminowych lokat oszczędnościowych mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- 1) osób fizycznych;
- 2) szkolnych kas oszczędnościowych;
- 3) pracowniczych kas zapomogowo-pożyczkowych;
- 4) rad rodziców.

W myśl natomiast art. 28 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych⁸ oszczędności członka kasy złożone w kasie, niezależnie od liczby

dowodów na złożone oszczędności, **zapisuje się na imiennym rachunku członka kasy** i są one wolne od zajęcia na podstawie sądowego lub administracyjnego tytułu wykonawczego, w każdym miesiącu kalendarzowym, w którym obowiązuje zajęcie, do wysokości 75% minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁹, przysługującego pracownikowi zatrudnionemu w pełnym miesięcznym wymiarze czasu pracy.

Z kolei w myśl art. 2 ust. 1 pkt 25 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych¹⁰ **rachunek płatniczy** to rachunek prowadzony dla jednego użytkownika lub większej liczby użytkowników, służący **do wykonywania transakcji płatniczych**, przy czym przez rachunek płatniczy rozumie się także rachunek bankowy i rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, jeżeli rachunki te służą do wykonywania transakcji płatniczych.

Jak wynika z powyższego, pojęcie rachunku bankowego jest kluczowe dla wykładni zarówno art. 5 ustawy z dnia 13 października 1995 r., jak i art. 96b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹¹ definiuje umowę rachunku bankowego oraz określa obowiązki i uprawnienia stron umowy (art. 725-733). Przez umowę rachunku bankowego bank zobowiązuje się względem posiadacza rachunku, na czas oznaczony lub nieoznaczony, do przechowywania jego środków pieniężnych oraz, jeżeli umowa tak stanowi, do przeprowadzania na jego zlecenie rozliczeń pieniężnych (art. 725 k.c.). Bank może obracać czasowo wolnymi środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku bankowym z obowiązkiem ich zwrotu w całości lub w części na każde żądanie, chyba że umowa uzależnia obowiązek zwrotu od wypowiedzenia (art. 726 k.c.).

Należy zauważyć, że nie sformułowano legalnej definicji pojęcia „rachunku bankowego”. W ujęciu leksykalnym jest to rachunek prowadzony przez bank (spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową) w celu rejestracji środków pieniężnych klientów, udzielanych im kredytów i przeprowadzanych za jego

pośrednictwem rozliczeń. W polskiej praktyce rachunek bankowy ma charakter instytucjonalny, wynikający z przepisów prawa bankowego i prawa cywilnego. Pojęcie „rachunku bankowego” należy analizować w dwóch płaszczyznach – materialnej i formalnej. Pod względem materialnym rachunek bankowy jest stosunkiem prawnym nawiązywanym między bankiem a jego klientem, czyli posiadaczem tego rachunku. W aspekcie formalnym rachunek bankowy jest odzwierciedleniem tego stosunku prawnego w księgach banku w formie tzw. konta, na którym zapisuje się obroty pieniężne dokonywane przez bank w wyniku wyraźnych lub dorozumianych poleceń posiadacza rachunku.

Wskazuje się, że do przeprowadzania różnych rozliczeń za pośrednictwem banków wykorzystywane są **rachunki rozliczeniowe**, a jako szczególne podtypy tych rachunków w Prawie bankowym wymieniono – również tylko przykładowo – najstarsze i najpowszechniej stosowane ich formy, tj. **rachunki bieżące i pomocnicze**. W tej ustawie nie zamieszczono szczegółowych uregulowań odnoszących się do tych rachunków, z wyjątkiem określenia zamkniętego katalogu podmiotów, dla których mogą być otwierane i prowadzone rachunki rozliczeniowe. Podmiotami tymi są: osoby prawne; jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną; osoby fizyczne prowadzące działalność zarobkową na własny rachunek, w tym osoby będące przedsiębiorcami.

Podtypem rachunku rozliczeniowego jest **rachunek bieżący**. Rachunki bieżące służą do gromadzenia środków pieniężnych ich posiadaczy oraz do przeprowadzania rozliczeń zgodnie z ich zleceniami. Obowiązek prowadzenia rachunku bieżącego (poprzednio nazywanego rachunkiem podstawowym) nie wyklucza możliwości przechowywania przez przedsiębiorcę części środków finansowych na innych rachunkach dopuszczalnych przez Prawo bankowe, w szczególności na rachunkach lokat terminowych, na których zgromadzone środki są oprocentowane wyżej od rachunków bieżących.

Drugim z wymienionych w art. 49 ust. 1 omawianej ustawy podtypem rachunku rozliczeniowego jest **rachunek pomocniczy**. Najczęściej rachun-

ki pomocnicze otwierane są dla oddziałów i zakładów tego samego przedsiębiorcy prowadzącego działalność w różnych miejscowościach i rozliczającego się z różnych tytułów z wieloma kontrahentami. Liczba otwieranych rachunków pomocniczych zależy przede wszystkim od rozmiarów działalności prowadzonej przez dany podmiot, a także od jej terytorialnego rozproszenia. Rachunki pomocnicze mogą być otwierane zarówno w innym oddziale danego banku, jak i w innym banku. Dany podmiot może w ogóle nie mieć żadnego rachunku pomocniczego, ale może też mieć ich wiele. Rachunki takie może zatem posiadać w jednym banku lub wielu różnych bankach. Mogą to być rachunki przeznaczone do rozliczania określonego rodzaju transakcji pod względem przedmiotowym, jak i transakcji z danego rodzaju podmiotami. Z reguły operacje dokonywane za pośrednictwem rachunków pomocniczych ograniczają się do ściśle określonych celów, np. wypłat wynagrodzeń, wypłat z tytułu prowadzonego skupu, zaliczek na wydatki administracyjno-gospodarcze¹².

W doktrynie twierdzi się również, że z wykładni językowej i systemowej przepisów wynika, że **rachunek rozliczeniowy obejmuje – oprócz obowiązku przechowywania środków pieniężnych – zobowiązanie banku do przeprowadzania rozliczeń pieniężnych na zlecenie posiadacza (zob. art. 725 k.c. *in fine* w związku z art. 52 ust. 2 pkt 7 Prawa bankowego)**. Rachunek ten nie służy jedynie celom depozytowym (jak np. rachunek lokaty terminowej), lecz wykorzystuje się go także w celach rozliczeniowych, tj. do spełniania świadczeń pieniężnych, zwłaszcza w formie bezgotówkowej. Rozliczenia takie *de lege lata* podlegają przede wszystkim przepisom o usługach płatniczych, jak również normom wynikającym z art. 63 i nast. Prawa bankowego. W konsekwencji należy uznać, że **rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, jest zawsze rachunkiem płatniczym** w rozumieniu art. 2 pkt 25 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r., a rozliczenia, do których wykonania służy, stanowią transakcje płatnicze określone w art. 2 pkt 29 wspomnianej ostatnio ustawy¹³.

Podsumowując, nie istnieje zamknięty katalog rachunków, dlatego też banki mogą prowadzić różnego rodzaju rachunki bankowe. **Na białej liście zamieszczane są jednak wyłącznie rachunki rozliczeniowe w rozumieniu art. 49 Prawa bankowego**. Zauważyć należy jednak, że w myśl art. 5 ustawy z dnia 13 października 1995 r. zgłoszenie identyfikacyjne podatników niebędących osobami fizycznymi zawiera **wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Z treści tego przepisu wynika zatem obowiązek zgłoszenia do urzędu skarbowego każdego rachunku bankowego**.

W kwestii oceny, **które rachunki bankowe ze zgłoszonych podlegają wykazaniu na białej liście**, warto natomiast odwołać się np. do odpowiedzi na interpelację nr 32747 w sprawie braku wirtualnych rachunków rozliczeniowych, powierniczych i depozytowych na tzw. białej liście¹⁴. Wskazano w niej, że: **„Wpłaty na rachunki wirtualne [wszystkie podkreślenia – B.G.], które są przypisane do rachunku rozliczeniowego będą traktowane jak wpłaty na rachunek rozliczeniowy, który podlega zgłoszeniu do urzędu skarbowego. Natomiast same rachunki wirtualne nie będą podlegały obowiązkowi zgłaszania do urzędu skarbowego w celu ich zamieszczenia w wykazie**.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że obecnie trwają prace w kierunku opracowania wymagań związanych z wykazem podatników VAT, w tym również w zakresie wykorzystania tzw. «masek» do weryfikacji rachunków wirtualnych i przed końcem bieżącego roku zostaną wypracowane zasady zapewniające bezpieczeństwo dokonywania płatności na takie rachunki.

Zgodnie z art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców [...] dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz jednorazowa wartość transakcji, przekracza 15 000 zł.

[...]

Odnośnie dokonywania wpłat na rachunki depozytowe lub powiernicze należy wskazać na moment zaliczenia poniesionego wydatku do kosztów uzyskania przychodu, a mianowicie kosztem uzyskania przychodu może być koszt faktycznie poniesiony, w przypadku zaś rachunków powierniczych i depozytowych, środki pieniężne zostają jedynie zabezpieczone do czasu realizacji umowy. Gdyby jednak wpłata na rachunek powierniczy i depozytowy została potwierdzona fakturą, nabywca [...] może złożyć zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury o wpłacie dokonanej na rachunek spoza wykazu i tym samym uwolnić się od negatywnych konsekwencji.

Zmodyfikowane mocą ustawy z dnia 12 kwietnia 2019 r. przepisy ustaw o podatkach dochodowych, pełnią niejako rolę uzupełniającą (mają charakter wtórny) w stosunku do rozwiązań przewidzianych przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, do których to regulacji przepisy ustawy o PIT [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] i ustawy o CIT [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] odwołują się w sposób bezpośredni.

Jednocześnie uprzejmie informuję, że kwestia dotycząca rachunków wirtualnych, powierniczych i depozytowych będzie omówiona w przygotowywanych przez Ministerstwo Finansów Objasnieniach podatkowych¹⁵.

W wyjaśnieniach opublikowanych na stronie Ministerstwa Finansów wskazano m.in.:

„Co znaczy, jeśli wykaz nie obejmuje rachunku przedsiębiorcy?

W wykazie podatników VAT są wyłącznie rachunki rozliczeniowe lub imienne rachunki w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której podatnik jest członkiem, otwarte w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. To jest rachunki przeznaczone dla osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną, osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym osób będących przedsiębiorcami.

[...]

Jeżeli przedsiębiorca posiada rachunek rozliczeniowy lub imienny

rachunek w SKOK, otwarty w związku z prowadzoną przez członka działalnością gospodarczą i chce aby znalazł się w wykazie, to – jeśli firma jest zarejestrowana w CEIDG – wystarczy, że wpisze numer rachunku bankowego przy wypełnianiu wniosku na odpowiednim formularzu w CEIDG.

Jeśli podmiot jest zarejestrowany w KRS, informację o numerach rachunku powinien złożyć do urzędu skarbowego (właściwego ze względu na siedzibę spółki) na formularzu NIP-8 lub na formularzu NIP-2, który jest przeznaczony dla podmiotów niebędących osobami fizycznymi, które nie są wpisane do KRS (np. spółek cywilnych) lub NIP-7 dla osób fizycznych niepodlegających rejestracji w CEIDG.

[...]

Co w sytuacji, kiedy w wykazie pojawia się informacja, że rachunek jest – jednak się nie wyświetla – ale istnieją inne rachunki danego przedsiębiorcy i pojawia się lista kilkudziesięciu numerów kont bankowych?

To oznacza, że kontrahent posiada rachunek wirtualny.

Takie rachunki wirtualne nie są zamieszczane w wykazie, ponieważ nie są to rzeczywiste rachunki rozliczeniowe zgłaszane do urzędu skarbowego lub do CEIDG. Wykaz, po wpisaniu numeru rachunku wirtualnego, wyświetla jednak informację, że jest to rachunek powiązany z rachunkiem rozliczeniowym konkretnego podmiotu i podaje dane tego podmiotu.

W takiej sytuacji najlepiej przeszkaj wykaz po numerze rachunku rozliczeniowego. Pozwoli to na potwierdzenie, że taki rachunek jest przypisany do konkretnego podmiotu.

[...]

Co z płatnościami na rzecz zagranicznych kontrahentów, którzy nie są zarejestrowani w Polsce jako czynni podatnicy VAT?

W Wykazie podatników VAT nie ma numerów zagranicznych rachunków bankowych, ponieważ nie są to rachunki rozliczeniowe w rozumieniu Prawa bankowego lub imienne rachunki w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, otwarte w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Płatności na konto z wykazu dotyczą tylko tych podmiotów zagra-

nicznych, które są zarejestrowane dla potrzeb VAT jako podatnicy VAT czynni w Polsce.

Co z rachunkami cesyjnymi, które są faktycznie rachunkami rozliczeniowymi, tworzonymi przez banki przy każdej konkretnej umowie kredytu? Dotychczas nie było ich potrzeby zgłaszania fiskusowi, czy teraz będzie to konieczne na potrzeby Wykazu podatników VAT?

Obecnie są planowane prace legislacyjne, aby po 1 stycznia 2020 r. podatnicy nie musieli sprawdzać rachunków cesyjnych w wykazie.

W wykazie brakuje rachunków banków i SKOK-ów, prowadzonych przez te instytucje dla celów ich gospodarki własnej. Jak to zostanie rozwiązane?

Obecnie trwają prace legislacyjne, aby po 1 stycznia 2020 r. takie rachunki takie znalazły się w wykazie¹⁶.

Podsumowując, na białej liście zamieszczane są jednak wyłącznie rachunki rozliczeniowe w rozumieniu art. 49 Prawa bankowego.

Przypisy:

- 1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2357, dalej „Prawo bankowe”.
- 2 Dz.U. poz. 1018, dalej „ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r.”.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- 4 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- 5 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- 6 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.
- 7 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 63 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1995 r.”.
- 8 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2412.
- 9 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2177.
- 10 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 659 ze zm., dalej „ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r.”.
- 11 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145, dalej „k.c.”.
- 12 Z. Ofiarski, *Prawo bankowe. Komentarz*.
- 13 T. Czech, *Rachunek VAT*, „Monitor Prawa Bankowego” 2018, nr 6, s. 47-68.
- 14 <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTF9HAR/%24FILE/i32747-o1.pdf>, dostęp: 19.12.2019.
- 15 Tamże.
- 16 *Pytania i odpowiedzi*, <https://www.gov.pl/web/kas/pytania-i-odpowiedzi>, dostęp: 19.12.2019.

Czy wydanie majątku w ramach likwidacji spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powoduje powstanie przychodu po stronie likwidowanej spółki?

Małgorzata Słomka

Prawnik, doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Zgodnie z art. 286 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych¹ podział między wspólników majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli nie może nastąpić przed upływem 6 miesięcy od daty ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli. Majątek ten dzieli się między wspólników w stosunku do ich udziałów. Umowa spółki może określać inne zasady podziału majątku.

Zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² przedmiotem opodatkowania tym podatkiem jest rzeczywiste osiągnięty dochód. O dochodzie można natomiast mówić tylko wówczas, gdy wystąpi przychód (art. 7 ust. 2 tej ustawy). Wydanie rzeczy, pozbycie się jej co do zasady nie może być uznane za przychód u tego, kto rzecz wydał. Tylko w bardzo specyficznej sytuacji – takiej m.in., o której mowa w art. 14a wspomnianej ustawy – wydanie rzeczy może rodzić przychód po stronie wydającego. Jest to jednak sytuacja wyjątkowa i może wystąpić w ściśle określonych w powyższej ustawie okolicznościach, tj. gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie o ustalonej wysokości, a więc zobowiązanie o charakterze pieniężnym.

Przepis art. 14a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 12 ust. 1 tej ustawy, który zawiera przykładowe wyliczenie rodzajów przychodów. Choć ten katalog przysporzeń stanowiących przychód ma charakter otwarty, to jednak okoliczność ta sama w sobie nie jest wystarczająca, żeby każde przysporzenie otrzymane przez podatnika było kwalifikowane jako przychód. Wówczas bowiem katalog przykładowych przysporzeń byłby całkowicie

zbędny. Z kolei z art. 14a wspomnianej ustawy wynika, że w przypadku świadczeń niepieniężnych, wykonywanych w celu uregulowania w całości lub w części zobowiązań, przychód wystąpi jedynie wtedy, gdy spełnione są pozostałe wymogi, które ustawodawca zawarł w tym przepisie.

Zgodnie z art. 14a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio.

Z przytoczonego uregulowania wynika, że wykonanie zobowiązania, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przez spełnienie świadczenia niepieniężnego generuje przychód u dłużnika. Przy czym w przepisie tym chodzi o spełnienie świadczenia niepieniężnego w miejsce świadczenia pieniężnego, do

którego podatnik był zobowiązany, o czym świadczy, po pierwsze, użycie sformułowania o „wysokości zobowiązania”, a po wtóre, przykładowe wymienienie wyłącznie zobowiązań o charakterze pieniężnym (pożyczka, kredyt, dywidenda itd.). Innymi słowy, do zastosowania omawianego uregulowania dochodzi, gdy kumulatywnie spełnione są dwie przesłanki, tj.:

- 1) między stronami istnieje stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty pieniędzy;
- 2) zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego („gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie”).

W odniesieniu do powołanej regulacji ocenie poddać należy konsekwencje podatkowe, jakie spowoduje po stronie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, jako podatnika, przekazanie w związku z likwidacją tej spółki niezlikwidowanej nieruchomości na rzecz jedynego udziałowca.

W opisanych okolicznościach powyższe przesłanki nie są spełnione.

Po pierwsze, nie istnieje stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego likwidowana spółka ma wydawać składniki jej majątku swoim udziałowcom. Podkreślić należy, że podział majątku likwidowanej spółki między

wspólników jest czynnością o innym charakterze niż regulowanie zobowiązań. Przekazując majątek wspólnikowi, spółka realizuje dyspozycję zawartą w art. 286 § 1 i 2 k.s.h. Podział pozostałego po uregulowaniu zobowiązań majątku spółki pomiędzy jej wspólników następuje niejako automatycznie i wynika wprost z odpowiednich przepisów Kodeksu spółek handlowych. Nie poprzedza go powstanie zobowiązania spółki wobec wspólnika. Tymczasem, jak już zostało wskazane, art. 14a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. nakazuje rozpoznanie przychodu w przypadku regulowania zobowiązań wynikających z zawarcia odpowiednich umów, np. umowy pożyczki, które spowodowały zaciągnięcie przez spółkę określonych zobowiązań³. W piśmiennictwie przyjmuje się, że likwidacyjny wydanie majątku spółki nie jest stosunkiem umownym między wierzycielem i dłużnikiem, a tylko taka relacja mogłaby stanowić o wystąpieniu przychodu. Jest to czynność techniczna będąca częścią procesu likwidacyjnego. Wydanie majątku jest ostatnią czynnością spółki związaną z jej mieniem. Przypisanie jej przychodotwórczego charakteru wymagałoby tworzenia w spółce rezerw pieniężnych na zapłatę podatku i opóźniałoby proces likwidacyjny⁴.

Po drugie, w opisanych okolicznościach nastąpi wydanie udziałowcowi spółki majątku w naturze, a więc nie zaistnieje sytuacja, w której spełniane jest świadczenie niepieniężne w miejsce świadczenia pieniężnego. Od początku jest to świadczenie niepieniężne i jako takie ma być spełnione. Hipoteza analizowanej normy prawnej nie znajduje natomiast zastosowania, jeżeli spółka ma wobec wspólnika zobowiązanie o charakterze niepieniężnym.

Przedstawione zagadnienie dotyczące powstania po stronie spółki kapitałowej przychodu w związku z wydaniem na rzecz udziałowców składników majątku w ramach likwidacji spółki było przedmiotem orzeczeń NSA⁵, w których Sąd w pełni podzielił stanowisko autorki zaprezentowane w niniejszym artykule.

Przykładowo w wyroku z dnia 31 stycznia 2019 r. NSA wskazał: „Z treści art. 14a ust. 1 u.p.d.o.p. [tj. usta-

wy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.] wynika, że wykonanie zobowiązania (w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji)) poprzez spełnienie świadczenia niepieniężnego generuje przychód u dłużnika. Przy czym w przepisie tym chodzi o spełnienie świadczenia niepieniężnego w miejsce świadczenia pieniężnego, do którego podatnik był zobowiązany, o czym świadczy, po pierwsze, użycie sformułowania o «wysokości zobowiązania», a po wtóre, przykładowe wymienienie wyłącznie zobowiązań o charakterze pieniężnym (pożyczka, kredyt, dywidenda itd.). Innymi słowy do zastosowania przedmiotowego przepisu dochodzi w sytuacji kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek. Pomiedzy stronami musi istnieć stosunek zobowiązaniowy, na podstawie którego dłużnik obowiązany jest do zapłaty na rzecz wierzyciela określonej kwoty pieniędzy, oraz zobowiązanie musi być uregulowane przez wykonanie świadczenia niepieniężnego («gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie»). Hipoteza analizowanej normy prawnej nie znajduje zastosowania, jeżeli spółka ma wobec wspólnika zobowiązanie o charakterze niepieniężnym, jak w analizowanym stanie faktycznym⁶.

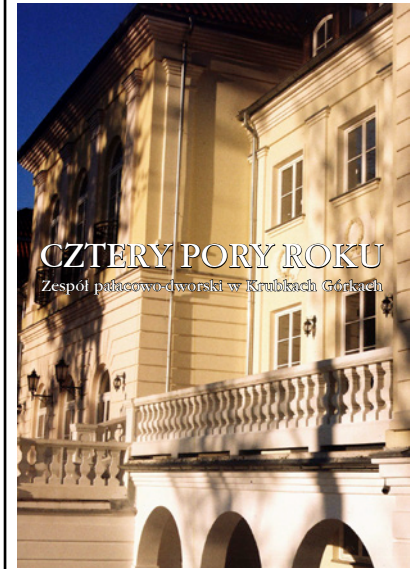
Stanowisko, że wydanie majątku w ramach likwidacji nie powoduje powstania przychodu po stronie likwidowanej spółki, dodatkowo znajduje potwierdzenie w następujących wyrokach sądów administracyjnych:

- 1) wyroku NSA z dnia 15 lipca 2015 r.: „W rozpatrywanym przypadku likwidowana spółka kapitałowa nie uzyskała, w związku z przekazaniem majątku wspólnikowi żadnego przysporzenia, które można identyfikować z przychodem podatkowym. Co więcej, przeniesienie na wspólnika określonych składników majątkowych nie ma charakteru ekwiwalentnego. Stanowi wypełnienie obowiązku, o którym mowa w art. 286 k.s.h. w konsekwencji likwidacji spółki jako podmiotu prawnego. Zdarzenia tego nie można dla celów podatkowych zrównać ze zmniejszeniem ciężarów podatnika

NOWOŚĆ WYDAWNICZA

CZTERY PORY ROKU

Zespół pałacowo-dworski w Krubkach Górkach



Niniejszy album jest wizualną impresją o wschodnim Mazowszu, jego barwach i legendzie, będącą opowieścią o zespole pałacowo-dworskim położonym we wsi Krubki Górki (gmina Poświętne, powiat wołomiński). To zaledwie dwadzieścia siedem kilometrów od centrum Warszawy. W albumie zamieszczono obrazy czterech pór roku w tym niezwykłym miejscu. Będziemy szli wśród drzew dworskiego parku, zobaczymy okoliczne lasy i pola.

Z dworem w Krubkach Górkach wiążą się losy trzech historycznych postaci. Zaczynając od czasów najnowszych. Tu od 28 września do 2 października 1939 roku przebywał ze swym oddziałem major Henryk Dobrzański (1896–1940), znany w historii jako ostatni żołnierz II Rzeczypospolitej.

Ponad sto lat wcześniej właścicielem tych dóbr był Stanisław Grabowski (1780–1845), syn Stanisława Augusta Poniatowskiego i Elżbiety Grabowskiej. Królewskie parantele i niekwestionowane zdolności wyniosły dziedzica Krubek do najwyższych godności i urzędów Królestwa Kongresowego, w którym między innymi przez ponad dziesięć lat pełnił funkcję Ministra Oświecenia Publicznego i Wyznań Religijnych. Obecnie na terenie parku w Krubkach Górkach znajduje się odtworzony dwór oraz powstał pałac, zwany jako Pałac Renatki. Oba budynki są w stylu późnego baroku z początkami klasycyzmu. Obiekt jest własnością prywatną, a w pałacu mieści się unikatowy ośrodek konferencyjno-hotelarski, ozdobiony galerią stylowych rzeźb.

Zapraszamy na wspólny spacer po tym wyjątkowym miejscu.

Wydanie I, format 230x330 mm, 112 stron, cena 60 zł

poprzez zwolnienie z długu. Z tego względu [przeniesienia] na wspólnika składników majątku zlikwidowanej spółki, pozostałych po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu jej wierzycieli, nie można też uznać za odpłatne zbycie rzeczy lub praw majątkowych w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.⁷;

- 2) wyroku NSA z dnia 14 stycznia 2015 r.: „[...] skoro z przepisów prawa nie wynika wprost, aby przekazanie majątku spółki na rzecz wspólnika w związku z jej likwidacją, o którym mowa w art. 286 § 1 k.s.h., powodowało powstanie po stronie spółki obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych, brak jest podstaw do rozszerzenia katalogu przychodów zamieszczonego w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. o przychód z tego tytułu z powołaniem się na art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p. Możliwość taką wyklucza również okoliczność, że do zapłaty podatku w związku z tą czynnością zobowiązany jest wspólnik, na rzecz którego majątek został przekazany. Przekazanie wspólnikowi majątku zlikwidowanej spółki nie stanowi odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p., ponieważ jest to czyn-

ność prawna jednostronna, a przy tym nieodpłatna, ponieważ dokonując jej spółka nie otrzymuje niczego w zamian⁸;

- 3) wyroku WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2016 r.⁹;
 4) wyroku WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2016 r.¹⁰;
 5) wyroku WSA w Krakowie z dnia 19 października 2016 r.¹¹;
 6) wyroku WSA w Łodzi z dnia 19 kwietnia 2016 r.¹²

Autorka zaznacza, że odmienne stanowisko w tej sprawie wyrażają organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych¹³. Należy jednak zauważyć, że takie interpretacje – po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z wyrokami NSA – były zmieniane¹⁴.

Podsumowując, w sytuacji przekazania majątku po zakończeniu likwidacji nie dochodzi do zwolnienia się przez spółkę likwidowaną z zobowiązania. W wyniku tej czynności spółka jedynie ostatecznie pozbywa się majątku i nie otrzymuje w zamian żadnego przysporzenia, które mogłoby podlegać opodatkowaniu. Po stronie spółki jako podatnika przekazanie niezlikwidowanej nieruchomości na rzecz jedyne go udziałowca w związku z likwidacją spółki jest zatem neutralne na gruncie podatku dochodowego od osób praw-

nych (nie powoduje powstania przychodu podatkowego).

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 505, dalej „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 865 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
³ Zob. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
⁴ Zob. J. Sekita, *Towary lub usługi zamiast zapłaty. Wybrane problemy opodatkowania «datio in solutum»*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 1.
⁵ Zob. m.in. wyroki: z dnia 31 lipca 2018 r., II FSK 2049/16; z dnia 30 sierpnia 2018 r., II FSK 2353/16; z dnia 31 stycznia 2019 r., II FSK 370/17 i II FSK 227/17; z dnia 20 lutego 2019 r., II FSK 369/17; z dnia 4 lipca 2019 r., II FSK 2439/17.
⁶ II FSK 370/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ACE9B6EBC5>, dostęp: 20.12.2019.
⁷ II FSK 1336/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/19B34A33D3>, dostęp: 20.12.2019.
⁸ II FSK 2844/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/10049D9CFB>, dostęp: 20.12.2019.
⁹ I SA/Gd 1129/16.
¹⁰ I SA/Kr 993/16.
¹¹ I SA/Kr 943/16.
¹² I SA/Łd 146/16.
¹³ Zob. np. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 23 września 2015 r., ILPB4/4510-1-276/15-2/DS; Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 grudnia 2018 r., 0114-KDIP2-1.4010.488.2018.1.AJ.
¹⁴ Zob. np. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 stycznia 2019 r., S-ILPB4/4510-1-276/15/19-S/DS.

Aktualności – grudzień 2019 r.

- **Wyłączenie prawa do składania deklaracji kwartalnych oraz zniesienie obowiązku składania informacji podsumowujących w obrocie krajowym.** Od dnia 1 listopada 2019 r. mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową na podstawie art. 99 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług i składają deklaracje podatkowe za okresy kwartalne do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale, zgodnie z art. 99 ust. 3a pkt 2 zostaną pozbawieni możliwości dalszego stosowania rozliczenia za okresy kwartalne, w przypadku gdy w danym kwartale lub w poprzedzających go 4 kwartałach dokonali dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ww. ustawy, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła w żadnym miesiącu z tych okresów kwoty 50 tys. zł.

W przypadku zastosowania art. 99 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatnicy zgodnie z przepisem przejściowym art. 11 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw są obowiązani do składania deklaracji za okresy miesięczne, począwszy od rozliczenia za styczeń 2020 r.

Od dnia 1 listopada 2019 r. został zniesiony obowiązek składania przez podatników w urzędzie skarbowym informacji o dokonanych dostawach towarów oraz świadczonych usługach, tzw. informacji podsumowujących w obrocie krajowym (uchylony art. 101a ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Ponadto z dniem 1 listopada 2019 r. zostały uchylone przepisy dotyczące:

- 1) obowiązku składania kaucji gwarancyjnej przez podmioty dokonujące dostawy na podstawie art. 105b ww. ustawy;
- 2) prowadzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wykazu podmiotów dokonujących dostawy (art. 105c ww. ustawy);
- 3) zmiany naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach kaucji gwarancyjnej (art. 105d ww. ustawy).

Hala namiotowa jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Przedsiębiorcy często wykorzystują hale namiotowe na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z tym pojawia się pytanie o zakres opodatkowania tego rodzaju konstrukcji podatkiem od nieruchomości. Ocena tego zagadnienia rodzi u przedsiębiorców wiele wątpliwości. Organy samorządowe przyjmują, że hala namiotowa jest tymczasowym obiektem budowlanym stanowiącym budowlę w rozumieniu przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości i podlega opodatkowaniu tym podatkiem, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki – taka hala jest tymczasowym obiektem budowlanym, który stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami i jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Celem tego artykułu jest rozważenie tego zagadnienia.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przy czym stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy „budowla” to 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.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane², do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., definiuje w art. 3 pkt 1 obiekt budowlany, tj. stanowi, że należy przez to rozumieć:

- 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi;
- 2) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami;
- 3) obiekt małej architektury.

Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego przez budowlę

należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, 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, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei przez tymczasowy obiekt budowlany – w myśl art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego – należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidzia-

ny do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, pokrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe.

Definicja „obektu budowlanego” w Prawie budowlanym została skonstruowana przy użyciu definicji „budynku”, „budowli” i „obektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 tej ustawy wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący, każdy zatem obiekt budowlany można zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii. W tym sensie odrębną kategorią obiektów budowlanych nie są „tymczasowe obiekty budowlane”. Te ostatnie są bowiem odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach „budynków”, „budowli” czy też „obektów małej architektury” mogą się mieścić takie, które odznaczają się tymi cechami i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Tymczasowe obiekty budowlane są tylko pewną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych³.

W świetle powyższego obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego nie może zostać wykluczony z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 tej ustawy. Obiekt budowlany może być bowiem zaliczony do jednej z trzech kategorii obiektów budowlanych (budynków, budowli, obiektów małej architektury).

W tym miejscu należy zauważyć, że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b wspomnianej ustawy. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.⁴

W konsekwencji hali namiotowej nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., co wyklucza jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując, należy stwierdzić, że w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. za budowlę w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 należy uznać „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”.

Tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego to stosownie do art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego „obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także

obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”.

Tymczasowy obiekt budowlany może być oczywiście budowlą. Może być jednak zakwalifikowany do tej kategorii, tylko jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.⁵ Powołując się na wspomnianą uchwałę NSA z dnia 3 lutego 2014 r., organ uzależnił opodatkowanie budowli jedynie od faktu jej wykorzystywania w działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

Pogląd ten wyraził również WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 6 marca 2014 r.⁶, w którym stwierdził, że hala namiotowa nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, albowiem jako tymczasowy obiekt budowlany, który nie jest trwale połączony z gruntem, nie może zostać zaliczona do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Swoje stanowisko WSA w Poznaniu argumentował tym, że: „[...] z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie lub w pozostałych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany kwalifikowany do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może zostać uznany za budowlę w ujęciu ustawy o podatkach

i opłatach lokalnych, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany zaliczony do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”⁷.

Zdaniem autorów istotne jest to, że hale namiotowe stanowiące tymczasowe obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Wynika to z tego, że w kontekście podatku od nieruchomości wymóg precyzyjnego określenia zakresu opodatkowania tym podatkiem oznacza, że przepis definiujący tymczasowy obiekt budowlany nie może być traktowany jako przepis prawa budowlanego wymieniający halę namiotową jako budowlę, gdyż zawarta w nim definicja tymczasowego obiektu nie ogranicza się wyłącznie do budowli, lecz odnosi się do obiektu budowlanego, czyli pojęcia o szerszym znaczeniu. W konsekwencji hal namiotowych nie można zaliczyć do kategorii budowli, co wyklucza ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. W związku z tym kryterium decydującym o tym, czy hala namiotowa jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości, jest okoliczność, czy jest trwale połączona z gruntem.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170, dalej „ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.”.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1186 ze zm., dalej „Prawo budowlane”.
- ³ *Prawo budowlane. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 40 i 53.
- ⁴ Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13.
- ⁵ Tamże.
- ⁶ III SA/Po 1274/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A55508E43D>, dostęp: 16.12.2019. Podobnie też w wyrokach: WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r., I SA/OI 911/14; WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2016 r., I SA/GI 776/16, z dnia 31 maja 2017 r., I SA/GI 1331/16 oraz z dnia 6 kwietnia 2017 r., I SA/GI 1328/16; WSA w Warszawie z dnia 13 marca 2018 r., III SA/Wa 1021/17.
- ⁷ III SA/Po 1274/13, dok. cyt.

Subiektywna teoria wyrobu akcyzowego, czyli wszyscy jesteśmy podatnikami tego podatku

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Pragnę wszystkich, którzy na co dzień sprzedają konsumentom olej rzepakowy, ostrzec, że mogą już od lat posiadać zaległości podatkowe, o które mogą się upomnieć organy podatkowe. W jakim podatku? Odpowiadam: w akcyzie, gdyż w zależności od zamiaru przeznaczenia olej ten może się stać wyrobem akcyzowym. Czy przedstawiona teza wypukła jakiś eksces interpretacyjny czy też jurysdykcyjny i niepotrzebnie go uogólnia? Raczej nie, bo od wielu lat, a na pewno od naszego wniowstąpienia, króluje nam niemiłościwie tzw. subiektywna teoria wyrobu akcyzowego. Dla mniej wtajemniczonych w niuanse tego podatku spieszę z wyjaśnieniem. Istotą części wyrobów akcyzowych (nie wszystkich) jest definiowanie przez „przeznaczenie”. Przykładowo węgiel jest wyrobem akcyzowym, jeżeli jest przeznaczony na cele opałowe. Również olej rzepakowy może być przeznaczony jako „dodatek lub domieszka do paliw silnikowych”, co powoduje, że staje się on wyrobem akcyzowym. Przykłady można mnożyć. Aby odpowiedzieć na pytanie, jak rozumieć owo „przeznaczenie”, należy na wstępie przedstawić co najmniej trzy znane mi teorie na ten temat. Oto ich lista:

- 1) wyrób ma „przeznaczenie akcyzowe”, gdy od momentu wytworzenia w Polsce, przez dystrybucję, aż do faktycznego zużycia lub użycia również w Polsce zamiar ten nie uległ zmianie, a ostateczny nabywca zamówił wytworzenie lub sprowadzenie z zagranicy wyrobu, który miał być np. paliwem silnikowym lub domieszką lub dodatkiem do paliw. W myśl tej teorii wyrób ten od początku swego bytu na terytorium Polski stał się wyrobem akcyzowym i nigdy nie przestanie nim być, nawet gdyby ostatecznie nie doszło do jego zamierzonego „akcyzowego” użycia lub zużycia. Tę teorię nazwiemy „teorią obiektywną”;
- 2) w myśl drugiej, relatywnej teorii wyrób wytworzony w Polsce lub sprowadzony z zagranicy bez przeznaczenia akcyzowego nie jest wyrobem akcyzowym, co jednak musi wynikać z faktycznych okoliczności i dowodów posiadanych przez producenta, importera (nabywcy wewnątrzwspólnotowego) lub handlowca. Jeżeli jednak na określonym etapie obrotu nastąpi zmiana przeznaczenia wyrobu na cele akcyzowe, podatnikiem staje się ten, kto faktycznie zmienił to przeznaczenie. Zgodnie z tą teorią np. węgiel zaimportowany na cele inne niż opałowe nie jest wyrobem akcyzowym; stanie się on jednak wyrobem akcyzowym, gdy nabywca faktycznie zmieni przeznaczenie, a jego dostawca wiedział o tym i godził się na to, że nastąpi zmiana przeznaczenia, co oczywiście trzeba mu udowodnić. Gdy jest to niemożliwe, to podatnikiem akcyzy staje się ten, kto faktycznie zużył ten wyrób lub użył go na cele akcyzowe. Jest to teoria zwana „teorią relatywnego przeznaczenia”;
- 3) trzecia teoria odwołuje się do świadomości podmiotu, który wytworzył w Polsce lub sprowadził z zagranicy wyrób i brał pod uwagę, że wyrób ten może mieć – niezależnie od zamówienia lub oferty sprzedaży – przeznaczenie akcyzowe. Wystarczy, że polskiemu producentowi lub importerowi (nabywcy wewnątrzwspólnotowemu) przyszło do głowy, że wyrób ten może na kolejnych etapach obrotu zmienić

przeznaczenie na akcyzowe, aby stać się podatkiem podatku akcyzowego. Oczywiście to też trzeba udowodnić, ale nie jest to aż tak trudne, bo każdy, kto coś wie o cechach danego wyrobu, potwierdzi, że może on być przeznaczony na cele napędowe lub opałowe, bo taka jego natura i takie są „okoliczności przyrody”. Wydobywając węgiel, producent bierze pod uwagę, że może on być spalony w piecu grzewczym. I to już wystarczy. Ów zamiar pojmowany jest czysto subiektywnie – brałeś to pod uwagę w momencie wytworzenia lub przywozu z zagranicy, to stałeś się podatnikiem akcyzy. Tę teorię nazywamy „teorią subiektywnego przeznaczenia”.

Która z powyższych teorii dominuje w praktyce skarbowej i sądowo-administracyjnej? Oczywiście każda z nich ma swoje miejsce, ale najważniejsza staje się od lat „teoria subiektywnego przeznaczenia”, bo daje relatywnie najlepsze efekty fiskalne. Gdy dowodem subiektywnego przeznaczenia jest np. ilość wytworzonych wyrobów, która powinna rodzić podejrzenie, że ktoś (nabywca?) zamierza użyć ich na cele np. opałowe, ów dowód „potwierdza” zeznanie, że wyrobu można użyć również w innym celu niż deklarowany pierwotnie, nie trzeba szukać tych, którzy ewidentnie zmienili przeznaczenie. Podatnikiem staje się w myśl tej teorii producent lub importer (nabywca wewnątrzwspólnotowy), bo „miał świadomość przeznaczenia wyrobu”.

Ważne jest to, że w teorii nie jest istotne, gdzie nastąpiła owa przyszła zmiana przeznaczenia. Mogło to się stać również za granicą, co jest nie tylko absurdalne, ale również sprzecz-

ne z prawem, bo „przeznaczenie akcyzowe” ma znaczenie tylko wtedy, gdy było pod rządami danej ustawy, czyli wyłącznie na terytorium Polski.

Jeżeli więc ktoś sprzedaje olej rzepakowy w sklepie detalicznym, ale

przyjdzie mu do głowy, że nabywca przeznaczy ten wyrób jako dodatek do paliwa silnikowego, zgodnie z trzecią teorią ma do czynienia z „wyroblem akcyzowym” i staje się podatnikiem tego podatku.

Wiem, akcyza to trudny podatek i aby go stosować, nie wystarczy „doświadczenie życiowe” i ogólne przygotowanie prawnicze. Ale o tym nie pamiatają ci, którym dano władzę swoiście pojmowanego stosowania prawa.

Kwestia wykorzystania materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach jako dowodu w sprawie podatkowej

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Stosownie do art. 181 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Z treści przytoczonego przepisu wynika, że organ podatkowy może w szerokim zakresie wykorzystać dowodowo materiały, które zostały zgromadzone w innych postępowaniach, a które w praktyce stają się dowodami z dokumentów. Wykorzystanie ich w postępowaniu podatkowym jest odejściem od zasady bezpośredniości i ograniczeniem czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Szczególnego znaczenia w tym kontekście nabiera stanowisko TSUE wyrażone w wyroku z dnia 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18².

Ordynacja podatkowa nie przyjmuje zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym. Co więcej, w tym postępowaniu obowiązuje zasada równej mocy środków dowodowych. Dowodem w tym postępowaniu może być wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 ww. ustawy)³.

Ordynacja podatkowa nie formułuje zasady legalnej teorii dowodów, nie stanowi, że przeprowadzenie danego dowodu jest obligatoryjne, a jego nieprzeprowadzenie z urzędu stanowi uchybienie skutkujące niedopuszczalnością ustalenia określonej okoliczności na podstawie innych dowodów. Omawiana ustawa nie nakłada na organ podatkowy obowiązku przeprowadzenia konkretnego dowodu celem ustalenia danej okoliczności, lecz pozostawia mu rozstrzygnięcie, czy przeprowadzone w sprawie dowody i pod-

jęte działania są wystarczające dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Posiłkowanie się przez organy podatkowe dowodami i materiałami zebranymi w innych postępowaniach jest zatem dopuszczalne z uwagi na brzmienie art. 180 i 181 Ordynacji podatkowej. Włączenie do akt sprawy materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach, w sytuacji gdy strona miała możliwość wypowiedzenia się co do całości zgromadzonego materiału dowodowego w trybie art. 200 przywołanej ustawy, nie narusza więc jej praw. Wynikająca bowiem z art. 123 Ordynacji podatkowej zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym zrealizowana została przez umożliwienie stronie postępowania zaznajomienia się z dowodami zgromadzonymi w innych postępowaniach i wypowiedzenia się w ich zakresie⁴.

W świetle obowiązujących przepisów i dominującej linii orzeczniczej nie

istnieją przeszkody do poczynienia ustaleń na podstawie materiału dowodowego pozyskanego w trakcie postępowania chociażby u kontrahenta danego podmiotu. Przykładowo ustalenie w toku postępowania dotyczącego kontrahenta, że ów kontrahent w ogóle nie świadczył usług i nie prowadził żadnej działalności gospodarczej, mogą implikować wniosek, że usługi nie były świadczone także na rzecz pierwszego podmiotu, co wprost wywiera wpływ na jego sytuację prawnopodatkową.

W orzecznictwie dominuje pogląd, że postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja podatnika podpada, czy też nie podpada pod hipotezę (a w konsekwencji i dyspozycję) określonej normy prawa materialnego podatkowego⁵. Ustalenie

stanu faktycznego niezbędnego do wydania rozstrzygnięcia może nastąpić również za pomocą materiałów zebranych przez inny organ. Strona postępowania jest informowana o włączeniu takich dowodów do akt tej sprawy. Może zapoznać się z nimi, a w razie potrzeby złożyć wnioski o ich powtórzenie, np. o ponowne przesłuchanie świadków. Stosownie do art. 188 Ordynacji podatkowej takie żądanie nie zawsze musi być uwzględnione⁶. Nie ma bowiem obowiązku powtarzania dowodów zebranych w innych postępowaniach tylko z tego powodu, że zostały przeprowadzone w innym postępowaniu⁷. Nie można nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających stanowisko strony, jeżeli argumentów w tym zakresie nie dostarczył sam podatnik, a z ustaleń organu wynikają wnioski przeciwne do ogólnie sformułowanych twierdzeń podatnika. Obowiązkiem strony domagającej się przeprowadzenia określonego dowodu jest wykazanie, że w sprawie istnieją zasad-

nicze wątpliwości, sprzeczności, a materiał dowodowy jest niekompletny i zawiera luki⁸.

Powtórzenie określonych czynności dowodowych staje się konieczne jedynie wówczas, kiedy ocena tych dowodów, dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebrany w postępowaniu podatkowym, uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w konkretnej sprawie⁹.

Żądanie powtórzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z przesłuchania świadka, uprzednio przesłuchanego w postępowaniu karnym, dla zrealizowania zasady czynnego udziału strony w tym przesłuchaniu z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej i zadośćuczynienia żądaniu strony przeprowadzenia dowodu z art. 188 tej ustawy jest uzasadnione tylko wówczas, gdy strona ta wskaże konkretne istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia lub sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebrany materiałem dowodowym¹⁰. Odwoływanie się tylko do zasady bezpo-

średniości prowadzenia dowodu z zeznań świadka bez konkretyzacji celu ponowienia dowodu nie jest wystarczającą¹¹.

Mając na uwadze powyższe, na przybliżenie zasługuje korzystne dla podatników stanowisko wyrażone przez TSUE w wyroku w sprawie Glencore. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony przez Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (sąd administracyjny i pracy w Budapeszcie), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału m.in. z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy przepisy dyrektywy VAT¹² oraz, w odniesieniu do nich, podstawową zasadę poszanowania prawa do obrony oraz art. 47 [karty] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego oraz opartej na nim praktyce organów krajowych, zgodnie z którymi ustalenia dokonane w ramach kontroli stron stosunku prawnego (umowy, transakcji), którego dotyczy obowiązek podatkowy, przez organ podatkowy w wyniku po-

Aktualności – grudzień 2019 r.

- **Procedura call-off stock.** Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy przewiduje przede wszystkim wprowadzenie **z dniem 1 stycznia 2020 r.** zmian w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, mających na celu implementację dyrektywy Rady (UE) 2018/1910 z dnia 4 grudnia 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do harmonizacji i uproszczenia niektórych przepisów w systemie podatku od wartości dodanej dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi. Celem dyrektywy 2018/1910 jest usprawnienie, ujednoczenie i uszczelnienie obecnego systemu podatku VAT w obszarach:

- 1) **magazynów typu call-off stock w handlu transgranicznym,**
- 2) transakcji łańcuchowych,
- 3) dostaw wewnątrzspółnotowych w zakresie przesłanek materialnych uprawniających do zastosowania zwolnienia (stawki 0%) z prawem do odliczenia.

Projektowana ustawa **wprowadza m.in. nowe regulacje dotyczące procedury magazynu typu call-off stock i uchyla regulacje dotyczące magazynów konsygnacyjnych** obecnie zawarte w art. 2 pkt 27c i 27d, art. 12a, 20a i 20b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

W tym miejscu wyjaśnienia wymaga zmiana w nomenklaturze. Mianowicie do końca 2019 r. w powyższej ustawie stosowane jest pojęcie „magazynu konsygnacyjnego”; od 2020 r. magazyn taki ma działać pod nazwą „magazyn typu call-off stock”. W tym celu w dziale II po rozdziale 3 projekt przewiduje dodanie rozdziału 3a „Procedura magazynu typu call-off stock znajdującego się na terytorium kraju” i rozdziału 3b „Procedura magazynu typu call-off stock znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju”.

stępowania przeprowadzonego wobec jednej ze stron owego stosunku prawnego (wystawcy faktury w postępowaniu głównym), które prowadzą do zmiany kwalifikacji stosunku prawnego, powinny być brane pod uwagę z urzędu przez organ podatkowy w toku kontroli drugiej strony tego stosunku prawnego (odbiorcy faktury w postępowaniu głównym), w sytuacji gdy owa druga strona stosunku prawnego nie posiadała żadnego prawa, a w szczególności praw związanych ze statusem strony, we wcześniejszym postępowaniu kontrolnym?¹³.

Udzielając odpowiedzi, Trybunał przypominał, że: „Integralną częścią poszanowania prawa do obrony jest prawo do bycia wysłuchanym, które gwarantuje każdej osobie możliwość użytecznego i skutecznego przedstawienia swego stanowiska w trakcie postępowania administracyjnego przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby negatywnie wpłynąć na jej interesy. W myśl orzecznictwa Trybunału zasada, zgodnie z którą adresat niekorzystnej dla niego decyzji musi mieć możliwość przedstawienia uwag przed wydaniem tej decyzji, ma na celu umożliwienie właściwemu organowi stosownego uwzględnienia wszystkich dowodów mających znaczenie dla sprawy. W celu zapewnienia skutecznej ochrony danej osoby zasada ta ma na celu również umożliwienie jej skorygowania błędu lub przedstawienia takich okoliczności dotyczących jej sytuacji osobistej, które przemawiają za wydaniem bądź za niewydaniem danej decyzji lub za taką czy inną treścią tej decyzji (wyrok z dnia 5 listopada 2014 r., Mukarubega, C166/13, EU:C:2014:2336, pkt 46, 47 i przytoczone tam orzecznictwo)¹⁴.

Ponadto TSUE zauważył, że „o ile dyrektywa VAT i zasada poszanowania prawa do obrony co do zasady nie sprzeciwiają się takiej zasadzie, o tyle jest tak pod warunkiem, że jej stosowanie nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku zapoznania podatnika z dowodami, w tym z dowodami wynikającymi z postępowań powiązanych wszczętych przeciwko jego dostawcom, na podstawie których organ ten zamierza podjąć decyzję, oraz że w ten sposób podatnik ten nie zostaje pozbawiony prawa do skutecznego zakwestiono-

wania w trakcie wszczętego przeciwko niemu postępowania ustaleń faktycznych i kwalifikacji prawnych dokonanych przez ten organ w ramach owych postępowań powiązanych¹⁵.

W wyroku w sprawie Glencore Trybunał jednoznacznie wskazał, że: „Zasada poszanowania prawa do obrony w postępowaniu administracyjnym takim jak toczące się w postępowaniu głównym, nie nakłada zatem na organ podatkowy ogólnego obowiązku zapewnienia pełnego dostępu do akt będących w jego dyspozycji, lecz wymaga, aby podatnik miał możliwość uzyskania, na swój wniosek, informacji i dokumentów zawartych w aktach administracyjnych i uwzględnionych przez ten organ w celu wydania jego decyzji, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie dostępu do wspomnianych informacji i dokumentów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C298/16, EU:C:2017:843, pkt 32 i 39). W tym ostatnim przypadku, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 64 opinii¹⁶, do organu podatkowego należy zbadanie, czy możliwy jest dostęp częściowy.

Wynika z tego, że w przypadku gdy organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych, tak jak w postępowaniu głównym, w ramach powiązanych postępowań karnych i postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom podatnika, zasada poszanowania prawa do obrony wymaga, aby podatnik ten miał możliwość dostępu w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania do wszystkich tych dowodów oraz dowodów, które mogą być wykorzystane w jego obronie, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu¹⁷.

Podsumowując, TSUE zajął stanowisko, że wymogu tego nie spełnia praktyka organu podatkowego polegająca na nieudzieleniu danemu podatnikowi żadnego dostępu do tych dowodów, a w szczególności do dowodów, na których opierają się ustalenia dokonane w protokołach sporządzonych i decyzjach wydanych w wyniku powiązanych postępowań administracyjnych, oraz na jedynie pośrednim zapoznaniu go w formie streszczenia tylko z częścią tych dowodów, które organ ten wybrał według przyjętych przez siebie kryte-

riów, nad którymi podatnik nie może sprawować żadnej kontroli.

Przenosząc rozważania TSUE na płaszczyznę krajowego postępowania podatkowego, warto przypomnieć, że stosownie do art. 240 § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Na podstawie natomiast art. 241 § 2 pkt 2 tej ustawy wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 240 § 1 pkt 8 lub 11 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca odpowiednio od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przypisy:

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.
- 2 Wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r. w sprawie C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0189>, dostęp: 18.12.2019, dalej „wyrok w sprawie Glencore”.
- 3 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 2019 r., I FSK 716/17.
- 4 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 października 2019 r., I SA/GI 500/19.
- 5 Zob. wyroki NSA: z dnia 28 lutego 2008 r., I FSK 256/07; z dnia 9 sierpnia 2010 r., I GSK 993/09.
- 6 Zob. wyrok NSA z dnia 12 marca 2013 r., II FSK 1425/11.
- 7 Zob. wyrok NSA z dnia 8 listopada 2013 r., I FSK 1571/12.
- 8 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2019 r., III SA/Wa 1396/18.
- 9 Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2017 r., II FSK 159/15.
- 10 Wyrok NSA z dnia 4 marca 2016 r., I FSK 1304/14.
- 11 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 września 2019 r., I SA/Gd 1102/19.
- 12 Tj. dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- 13 Wyrok w sprawie Glencore, dok. cyt.
- 14 Tamże.
- 15 Tamże.
- 16 Opinia Rzecznika Generalnego Michała Bobeka przedstawiona w dniu 5 czerwca 2019 r. Sprawa C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CC0189>, dostęp: 18.12.2019.
- 17 Wyrok w sprawie Glencore, dok. cyt.

Przepisy prawa krajowego przewidujące prawo do dodatku emerytalnego lub rentowego w przypadku kobiet mających przynajmniej dwoje dzieci

Malwina Sik

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

TSUE w wyroku z dnia 12 grudnia 2019 r. w sprawie C-450/18 WA v. Instituto Nacional de la Seguridad Social¹ dokonał wykładni art. 157 TFUE² oraz dyrektywy 2006/54/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 lipca 2006 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy³.

Wniosek o wydanie wyroku w trybie prejudycjalnym został przedstawiony w ramach sporu między WA, ojcem dwojga dzieci, a Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) (krajowym zakładem ubezpieczeń społecznych, Hiszpania), dotyczącego odmowy przyznania WA dodatku do renty, który przysługuje kobietom mającym przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych.

1. POSTĘPOWANIE GŁÓWNE I PYTANIE PREJUDYCJALNE

Decyzją z dnia 25 stycznia 2017 r. INSS przyznał WA rentę z tytułu trwałej i całkowitej niezdolności do pracy w wysokości 100% podstawy wymiaru świadczenia. Renta ta wynosiła 1603,43 euro miesięcznie i była powiększona o waloryzację. WA wniósł na drodze administracyjnej zażalenie na tę decyzję. Twierdził, że jako ojcu dwóch córek przysługuje mu na podstawie art. 60 ust. 1 LGSS⁴ prawo do dodatku rentowego, o którym mowa w tym przepisie, w wysokości 5% renty podstawowej, na takich samych warunkach jak kobietom będącym matkami dwojga dzieci, otrzymującym rentę składkową z tytułu całkowitej niezdolności do pracy w ramach hiszpańskiego systemu zabezpieczeń społecznych.

Decyzją z dnia 9 czerwca 2017 r. INSS oddalił zażalenie WA i utrzymał w mocy decyzję z dnia 25 stycznia 2017 r. Wskazał, że prawo do rozpatrywanego dodatku rentowego przysługuje wyłącz-

nie kobietom otrzymującym emeryturę z hiszpańskiego systemu zabezpieczenia społecznego, będącym matkami przynajmniej dwójki dzieci, z tytułu ich wkładu demograficznego w system zabezpieczenia społecznego.

W dniu 23 maja 2017 r. WA zaskarżył decyzję z dnia 25 stycznia 2017 r. do Juzgado de lo Social n° 3 de Gerona (sądu pracy nr 3 w Gironie, Hiszpania) i zażądał przyznania mu prawa do otrzymania rozpatrywanego dodatku rentowego.

W dniu 18 maja 2018 r. powyższy sąd został poinformowany o śmierci WA, która nastąpiła w dniu 9 grudnia 2017 r. DC, małżonka WA, wstąpiła w jego prawa jako strona skarżąca w postępowaniu głównym. Sąd odsyłający zwraca uwagę, że w związku z tym ewentualna wypłata rozpatrywanego dodatku rentowego będzie dotyczyć okresu do dnia śmierci WA.

Sąd odsyłający zauważył, że art. 60 ust. 1 LGSS przyznaje prawo do dodatku rentowego kobietom mającym przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych ze względu na ich wkład demograficzny w system zabezpieczenia społecznego, podczas gdy znajdujący się w identycznej sytuacji mężczyźni nie mają tego prawa. Sąd ten wyraża wątpliwości co do zgodności tego przepisu z prawem Unii.

Pojęcie „wkładu demograficznego w system zabezpieczenia społecznego”, o którym mowa w art. 60 ust. 1 LGSS, może bowiem dotyczyć zarówno

kobiet, jak i mężczyzn, ponieważ zdolność prokreacji oraz konieczność ponoszenia odpowiedzialności w związku z opieką nad dziećmi oraz ich wyżywieniem i wychowaniem, a także uwaga poświęcana dzieciom dotyczą każdej osoby, która może być matką lub ojcem. W rezultacie przerwa w pracy spowodowana urodzeniem, przysposobieniem dzieci lub ich wychowaniem może spowodować porównywalne niedogodności po stronie zarówno kobiet, jak i mężczyzn, niezależnie od ich wkładu demograficznego w system zabezpieczenia społecznego. Sąd odsyłający jest zdania, że z tego punktu widzenia przepisy zawarte w art. 60 ust. 1 LGSS wprowadzają nieuzasadnioną różnicę w traktowaniu z korzyścią dla kobiet i ze szkodą dla znajdujących się w identycznej sytuacji mężczyzn. Jednakże to kobiety więcej poświęcają w sferze osobistej i zawodowej w związku z prokreacją. Muszą przejść przez ciążę i poród, które niosą za sobą oczywiste skutki biologiczne i fizjologiczne oraz wywołują niekorzystne skutki nie tylko na płaszczyźnie fizycznej, lecz także zawodowej, zwłaszcza w odniesieniu do ich uzasadnionych oczekiwań dotyczących awansu. Z biologicznego punktu widzenia regulacja zawarta w art. 60 ust. 1 LGSS może być zatem uzasadniona względami ochrony kobiet przed następstwami ciąży i macierzyństwa.

W tych okolicznościach sąd pracy nr 3 w Gironie postanowił zawiesić

postępowanie i zwrócić się do TSUE z następującym pytaniem prejudycjalnym: „Czy zasadę równego traktowania, zakazującą jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na płeć, potwierdzoną w art. 157 [TFUE] oraz w dyrektywie [76/207], zmienionej dyrektywą [2002/73] i ujednoliconej dyrektywą [2006/54], narusza przepis ustawy krajowej (a mianowicie art. 60 ust. 1 [LGSS]), który przyznaje prawo do dodatku z systemu zabezpieczenia społecznego ze względu na wkład demograficzny w ten system kobietom, które miały dzieci biologiczne lub przysposobione i otrzymują na jakichkolwiek zasadach z tego systemu świadczenia składkowe z tytułu emerytury, wdowieństwa lub trwałej niezdolności do pracy, lecz nie przyznaje wspomnianego prawa mężczyznom znajdującym się w identycznej sytuacji?”⁵.

2. RAMY PRAWNE

2.1. Prawo Unii

2.1.1. Dyrektywa 79/7/EWG⁶

Zgodnie z motywami 2 i 3 dyrektywy 79/7/EWG:

„zasadę równego traktowania w dziedzinie zabezpieczenia społecznego należy wprowadzać w życie przede wszystkim w systemach ustawowych, które zapewniają ochronę na wypadek choroby, inwalidztwa, starości, wypadków przy pracy, chorób zawodowych i bezrobocia, jak i w przepisach dotyczących pomocy społecznej w zakresie, w jakim mają one uzupełnić lub zastąpić wymienione wcześniej systemy;

wprowadzanie w życie zasady równego traktowania w dziedzinie zabezpieczenia społecznego nie narusza przepisów dotyczących ochrony kobiet ze względu na macierzyństwo i że w tych ramach państwa członkowskie mogą wydać korzystne dla kobiet przepisy szczególne celem usunięcia istniejących przejawów nierównego traktowania”.

Art. 1 tej dyrektywy głosi: „Celem niniejszej dyrektywy jest stopniowe wprowadzenie w życie, w dziedzinie zabezpieczenia społecznego i innych elementów ochrony socjalnej przewidzianych w art. 3, zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zabezpieczenia społecznego,

nazywanej dalej «zasadą równego traktowania»”.

Art. 2 omawianej dyrektywy przewiduje: „Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do ludności czynnej zawodowo, w tym do osób pracujących na własny rachunek, pracowników i osób pracujących na własny rachunek, których praca przerwana została z powodu choroby, wypadku lub niedobrowolnego bezrobocia, oraz do osób poszukujących pracy, jak i do emerytowanych lub będących inwalidami pracowników i osób pracujących na własny rachunek”.

Art. 3 ust. 1 tej dyrektywy stanowi: „Niniejszą dyrektywę stosuje się do:

- a) systemów ustawowych zapewniających ochronę przed ryzykiem:
- choroby;
 - inwalidztwa;
 - starości,
 - wypadków przy pracy i chorób zawodowych;
 - bezrobocia”.

Art. 4 dyrektywy 79/7/EWG brzmi następująco:

„1. Zasada równego traktowania oznacza brak jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na płeć, bądź bezpośrednio, bądź pośrednio, poprzez odwołanie, zwłaszcza do stanu cywilnego lub rodzinnego, w szczególności jeżeli chodzi o:

- zakres stosowania systemów i warunki objęcia systemami,
 - obowiązek opłacania i obliczanie wysokości składek,
 - obliczanie wysokości świadczeń, w tym podwyżek należnych z tytułu małżonka i na osobę będącą na utrzymaniu, oraz jeżeli chodzi o warunki dotyczące okresu wypłaty świadczeń i zachowanie prawa do świadczeń.
2. Zasada równego traktowania nie narusza przepisów dotyczących ochrony kobiet ze względu na macierzyństwo”.

Art. 7 tej dyrektywy głosi:

„1. Niniejsza dyrektywa nie narusza prawa państw członkowskich do wyłączenia z jej zakresu:

- [...]
- b) przywilejów przyznawanych w systemach ubezpieczenia emerytalnego osobom, które wychowywały dzieci; nabycia praw do świadczeń na podstawie okre-

sów przerwy w wykonywaniu pracy ze względu na wychowywanie dzieci.

[...]

2. Państwa członkowskie przeprowadzają okresowo badanie kwestii wyłączonych na mocy ust. 1 w celu zweryfikowania, w świetle zmian społecznych w tej dziedzinie, czy uzasadnione jest podtrzymywanie odpowiednich wyłączeń”.

2.1.2. Dyrektywa 2006/54/WE

Dyrektywa 2006/54/WE uchyliła dyrektywę Rady 76/207/EWG z dnia 9 lutego 1976 r. w sprawie wprowadzenia w życie zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn w zakresie dostępu do zatrudnienia, kształcenia i awansu zawodowego oraz warunków pracy⁷, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 2002/73/WE⁸.

Zgodnie z motywem 13 dyrektywy 2006/54/WE: „Trybunał Sprawiedliwości w swoim wyroku z dnia 17 maja 1990 r. [Barber (C-262/88, EU:C:1990:209)] orzekł, że wszystkie formy emerytur pracowniczych stanowią element wynagrodzenia w rozumieniu art. 141 traktatu [WE]”.

Art. 1 tej dyrektywy głosi: „Celem niniejszej dyrektywy jest wprowadzenie w życie zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy.

W tym celu zawiera ona przepisy dotyczące wprowadzenia w życie zasady równego traktowania w odniesieniu do:

[...]

- b) warunków pracy, w tym wynagrodzenia;
- c) systemów zabezpieczenia społecznego pracowników”.

Art. 2 ust. 1 tej dyrektywy stanowi: „Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

[...]

- f) «systemy zabezpieczenia społecznego pracowników»: systemy nieobjęte dyrektywą [79/7], które mają na celu zapewnienie pracownikom najemnym i osobom prowadzącym działalność na własny rachunek, w przedsiębiorstwie, grupie przedsiębiorstw, gałęzi gospodarki lub należącym do grupy zawodowej, świadczeń, których celem jest

uzupełnienie ustawowych systemów zabezpieczenia społecznego lub ich zastąpienie, niezależnie od tego, czy przystąpienie do nich jest obowiązkowe, czy dobrowolne”.

2.2. Prawo hiszpańskie

Zgodnie z art. 7 ust. 1 LGSS: „Bez względu na płeć, stan cywilny i zawód obywatele hiszpańscy zamieszkujący w Hiszpanii i cudzoziemcy legalnie zamieszkujący lub przebywający na terytorium hiszpańskim objęci są systemem zabezpieczenia społecznego o charakterze składkowym, pod warunkiem że w obu tych wypadkach prowadzą oni działalność na terytorium kraju i należą do jednej z poniższych kategorii:

- a) pracowników, którzy świadczą pracę na rzecz osób trzecich na warunkach przewidzianych w art. 1 ust. 1 Estatuto de los Trabajadores [ustawie o statusie pracowników] w różnych gałęziach gospodarki lub osób mających status równy pracownikom, a mianowicie pracowników tymczasowych, sezonowych, stałych lub «fijos discontinuos», w tym telepracowników, oraz, w każdym wypadku, niezależnie od kategorii zawodowej pracownika, formy i kwoty wynagrodzenia, które uzyskuje, oraz ogólnego charakteru jego stosunku pracy;
- b) osób prowadzących działalność na własny rachunek, niezależnie od tego, czy są one właścicielami przedsiębiorstw indywidualnych lub rodzinnych, którzy ukończyli 18 rok życia i którzy spełniają wszystkie warunki wyraźnie określone w niniejszej ustawie lub w przepisach przyjętych w celu jej wykonania;
- c) pracowników będących członkami spółdzielni pracy;
- d) studentów;
- e) urzędników służb publicznej, cywilnej i wojskowej”.

Art. 60 ust. 1 LGSS głosi: „Kobietom mającym dzieci biologiczne lub przysposobione i otrzymującym na jakichkolwiek zasadach z systemu zabezpieczenia społecznego świadczenia składkowe z tytułu emerytury, wdowieństwa lub całkowitej niezdolności do pracy przysługuje ze względu na ich wkład demograficzny w zabezpieczenie społeczne dodatek emerytalny lub rentowy.

Wspomniany dodatek, który ma pod każdym względem charakter prawny publicznego świadczenia składkowego, oblicza się poprzez dodanie do kwoty bazowej wspomnianych świadczeń określonej wartości procentowej, która zależy od liczby dzieci według następującej skali:

- a) w przypadku dwojga dzieci: 5%,
- b) w przypadku trojga dzieci: 10%,
- c) w przypadku czworga lub większej liczby dzieci: 15%.

W celu ustalenia prawa do dodatku oraz obliczenia jego wysokości uwzględnia się wyłącznie dzieci urodzone lub przysposobione przed wystąpieniem zdarzenia powodującego powstanie prawa do odpowiedniego świadczenia”.

Art. 196 ust. 3 LGSS przewiduje: „Świadczenie pieniężne z tytułu całkowitej niezdolności do pracy wypłacane jest w formie dożywotniej renty”.

3. W PRZEDMIOCIE PYTANIA PREJUDYCJALNEGO

W ocenie TSUE na gruncie niniejszej sprawy, nawet jeśli formalnie sąd odsyłający ograniczył swoje pytanie do wykładni art. 157 TFUE i dyrektywy 2006/54/WE, to okoliczność ta nie sprzeciwia się temu, by Trybunał dostarczył temu sądowi wszystkich elementów wykładni prawa Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy, bez względu na to, czy sąd ten odniósł się do nich w treści swych pytań. W tym względzie do Trybunału należy wyprowadzenie z całości informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, elementów rzeczzonego prawa, które wymagają wykładni w kontekście przedmiotu sporu⁹.

W niniejszej sprawie WA, ojciec dwojga dzieci, domagał się na podstawie art. 60 ust. 1 LGSS przyznania mu rozpatrywanego dodatku rentowego w celu uzupełnienia jego renty składkowej z tytułu trwałej i całkowitej niezdolności do pracy. W tym względzie trzeba przypomnieć, że pojęcie „wynagrodzenia” w rozumieniu art. 157 ust. 2 TFUE obejmuje emerytury lub renty będące pochodną stosunku zatrudnienia istniejącego między pracownikiem a pracodawcą, z wyłączeniem emerytur lub rent wypłacanych w ramach systemu ustawowego, do którego finansowania

pracownicy, pracodawcy i ewentualnie organy administracji publicznej przyczyniają się w zakresie będącym pochodną raczej względów polityki społecznej niż tego stosunku zatrudnienia. Wobec tego zakres wspomnianego pojęcia nie obejmuje systemów lub świadczeń zabezpieczenia społecznego, takich jak emerytury lub renty, bezpośrednio uregulowanych w przepisach ustawowych, z wyłączeniem wszelkich układów zbiorowych zawartych w ramach danego przedsiębiorstwa lub danej branży, których postanowienia mają moc obowiązującą w przypadku ogólnie określonych kategorii pracowników¹⁰.

Tymczasem renta składkowa z tytułu trwałej niezdolności do pracy, taka jak ta, którą pobierał WA, która stanowi podstawę obliczania wymiaru rozpatrywanego dodatku rentowego, wydaje się świadczeniem, które nie jest uzależnione od stosunku pracy między pracownikiem a pracodawcą, lecz raczej od okoliczności natury społecznej w rozumieniu orzecznictwa TSUE¹¹.

Ponadto w art. 60 ust. 1 LGSS wyjaśniono, że rozpatrywany dodatek rentowy ma w każdym aspekcie charakter prawny publicznego świadczenia o charakterze składkowym.

Jak wskazał Trybunał, względy polityki społecznej, organizacji państwa, etyczne lub nawet natury budżetowej, które odegrały lub mogły odegrać pewną rolę przy tworzeniu systemu przez ustawodawcę krajowego, nie mogą przeważać, jeżeli emerytura dotyczy jedynie szczególnej kategorii pracowników, jest bezpośrednio związana z przepracowanym okresem, a jej wysokość jest obliczana na podstawie ostatniego wynagrodzenia.

W tym względzie, jak podkreśla INSS, pierwsza z trzech powyższych przesłanek nie wydaje się spełniona, gdyż z przedłożonych Trybunałowi dokumentów sprawy w żaden sposób nie wynika, że renta składkowa z tytułu trwałej niezdolności do pracy, taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, dotyczy jedynie szczególnej kategorii pracowników.

W związku z tym tego rodzaju renta składkowa z tytułu trwałej niezdolności do pracy nie wchodzi w zakres pojęcia „wynagrodzenia” w rozumieniu art. 157 ust. 1 i 2 TFUE ani dyrektywy 2006/54/WE.

Rozpatrywany dodatek rentowy jest natomiast objęty tą ostatnią dyrektywą, ponieważ stanowi on część ustawowego systemu ochrony przed jednym z rodzajów ryzyka wymienionych w art. 3 ust. 1 dyrektywy 79/7/EWG, a mianowicie ryzykiem niezdolności do pracy, oraz jest bezpośrednio i faktycznie związany z ochroną przed tym ryzykiem. Dodatek rentowy służy bowiem do ochrony kobiet mających przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych i otrzymujących rentę z tytułu niezdolności do pracy, gdyż zapewnia, że będą one dysponować niezbędnymi środkami m.in. na zaspokojenie swoich potrzeb.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 tiret trzecie dyrektywy 79/7/EWG zasada równego traktowania oznacza brak jakiegokolwiek dyskryminacji ze względu na płeć, bądź bezpośrednio, bądź pośrednio, przez odwołanie zwłaszcza do stanu cywilnego lub rodzinnego, w szczególności jeżeli chodzi o obliczanie wysokości świadczeń.

Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy obliczenia całkowitej kwoty renty z tytułu trwałej niezdolności do pracy mężczyzny mającego dwoje dzieci, który domagał się przyznania mu rozpatrywanego dodatku rentowego.

Zgodnie z art. 60 ust. 1 LGSS ów dodatek jest przyznawany kobietom ze względu na ich wkład demograficzny w system zabezpieczenia społecznego, mającym przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych i w szczególności otrzymującym z systemu zabezpieczenia społecznego rentę składkową z tytułu trwałej niezdolności do pracy. Znajdującym się w takiej samej sytuacji mężczyznom omawiany dodatek do renty natomiast nie przysługuje.

W związku z tym wydaje się, że wspomniany przepis prawa krajowego stanowi przejaw mniej korzystnego traktowania mężczyzn mających przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych. Tego rodzaju traktowanie jest bowiem oparte na kryterium płci i może stanowić przejaw dyskryminacji bezpośredniej w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy 79/7/EWG.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE dyskryminacja polega na stosowaniu różnych norm do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu

tej samej normy do odmiennych sytuacji¹². Trzeba zatem zbadać, czy ustanowione w przepisach krajowych, rozpatrywanych w postępowaniu głównym, odmiennie traktowanie mężczyzn i kobiet dotyczy grup osób znajdujących się w porównywalnych sytuacjach. W tym względzie trzeba przypomnieć, że wymóg dotyczący porównywalnego charakteru sytuacji nie oznacza, że dane sytuacje muszą być identyczne, ale że powinny być jedynie porównywalne¹³.

Oceny porównywalności tych sytuacji winno się dokonywać nie w sposób ogólny i abstrakcyjny, lecz w sposób szczególny i konkretny, z uwzględnieniem wszystkich charakteryzujących te sytuacje czynników, w szczególności w świetle przedmiotu i celu uregulowania krajowego, w którym ustanowiono dane rozróżnienie, jak również zasad i celów dziedziny prawa, do której to uregulowanie krajowe należy¹⁴.

Co się tyczy celu art. 60 ust. 1 LGSS, polegającego na zrekomensowaniu kobietom ich wkładu demograficznego w system zabezpieczenia społecznego, należy stwierdzić, że wkład demograficzny mężczyzn jest równie istotny jak wkład kobiet. W związku z tym samo wnoszenie owego wkładu nie może uzasadniać okoliczności, że mężczyźni i kobiety nie znajdują się w porównywalnej sytuacji pod względem przyznania rozpatrywanego dodatku rentowego.

Jednakże w odpowiedzi na pisemne pytanie Trybunału rząd hiszpański podkreślił, że ów dodatek nie służy jedynie do zrekomensowania kobietom mającym przynajmniej dwoje dzieci ich wkładu demograficznego w system zabezpieczenia społecznego. Wspomniany dodatek został również pomyślany jako środek mający na celu zmniejszenie różnicy między wysokością emerytur i rent mężczyzn i kobiet, wynikającej z różnego przebiegu ich karier zawodowych. Realizowany cel ma polegać na zapewnieniu odpowiednich świadczeń kobietom, których zdolność składkowa, a tym samym wysokość emerytury albo renty, została obniżona wskutek przerwania lub skrócenia ich kariery zawodowej w związku z posiadaniem przynajmniej dwojga dzieci.

W uwagach na piśmie INSS podnosi też kwestię, że rozpatrywany dodatek

rentowy jest uzasadniony względami polityki społecznej. Na poparcie tej argumentacji organ ten przedstawił liczne dane statystyczne, które wskazują na różnicę w wysokości świadczeń emerytalnych i rentowych mężczyzn i kobiet, a także w wysokości świadczeń pobieranych z jednej strony przez kobiety niemające dzieci lub mające jedno dziecko, a z drugiej strony przez kobiety mające przynajmniej dwoje dzieci.

W tym względzie, jeśli chodzi o cel polegający na zmniejszeniu różnic w wysokości rent kobiet i mężczyzn dzięki przyznaniu rozpatrywanego dodatku rentowego, należy zauważyć, że art. 60 ust. 1 LGSS ma na celu, przynajmniej częściowo, ochronę kobiet jako rodziców.

Tymczasem, po pierwsze, wspomnianą cechą mogą mieć zarówno mężczyźni, jak i kobiety, a po drugie, sytuacja ojca i sytuacja matki rozważana pod względem wychowywania dzieci mogą być porównywalne¹⁵.

W szczególności okoliczność, że to kobiety są w większym stopniu dotknięte niekorzystnymi skutkami na płaszczyźnie zawodowej w związku z wychowywaniem dzieci z uwagi na to, że to głównie one podejmują się tego zadania, nie może wykluczyć możliwości porównania ich sytuacji z sytuacją mężczyzny, który podejmuje się wychowywania swoich dzieci i który z tego samego powodu był narażony na równie niekorzystne skutki na płaszczyźnie zawodowej¹⁶.

W tych okolicznościach, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 66 opinii¹⁷, istnienie danych statystycznych wskazujących na występowanie różnic strukturalnych między wysokością emerytur i rent kobiet a wysokością emerytur i rent mężczyzn nie pozwala na sformułowanie wniosku, że w świetle rozpatrywanego dodatku rentowego kobiety i mężczyźni nie znajdują się w porównywalnej sytuacji jako rodzice.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału odstępstwa od wyrażonego w art. 4 ust. 1 dyrektywy 79/7/EWG zakazu wszelkich przejawów bezpośredniej dyskryminacji ze względu na płeć są dopuszczalne tylko w wyczerpująco określonych przypadkach wskazanych w przepisach tej dyrektywy¹⁸.

Odnosnie do powodów uzasadniających odstępstwo należy wskazać w

pierwszej kolejności, że zgodnie z art. 4 ust. 2 przywołanej dyrektywy zasada równego traktowania nie narusza przepisów dotyczących ochrony kobiet ze względu na macierzyństwo.

W tej kwestii z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że zastrzegając dla państw członkowskich prawo do zachowania w mocy lub wprowadzenia przepisów mających na celu zapewnienie takiej ochrony, art. 4 ust. 2 dyrektywy 79/7/EWG uznaje w odniesieniu do zasady równości traktowania ze względu na płeć zasadność, po pierwsze, ochrony kondycji biologicznej kobiety w trakcie ciąży i w okresie następującym po niej, oraz po drugie, ochrony szczególnego związku między kobietą a jej dzieckiem w okresie po porodzie¹⁹.

Tymczasem w rozpatrywanym wypadku art. 60 ust. 1 LGSS nie zawiera żadnego elementu uzależniającego przyznanie rozpatrywanego dodatku rentowego od skorzystania przez kobietę z urlopu macierzyńskiego lub od niekorzystnych skutków na płaszczyźnie zawodowej wynikających z przerwania przez kobietę działalności zawodowej w okresie po urodzeniu dziecka.

W szczególności wspomniany dodatek jest przyznawany kobietom, które przysposobiły dzieci, co świadczy o tym, że prawodawca krajowy nie zamierzał ograniczyć stosowania art. 60 ust. 1 LGSS do ochrony kondycji biologicznej kobiety po porodzie.

Ponadto, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 54 swojej opinii, przepis ten nie wymaga rzeczywistego przerwania przez kobiety pracy wraz z pojawieniem się dziecka, ponieważ nie zawiera warunku skorzystania z urlopu macierzyńskiego. Tak jest w szczególności w wypadku kobiet, które urodziły dziecko przed wejściem na rynek pracy.

W związku z tym należy stwierdzić, że dodatek rentowy, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, nie jest objęty zakresem stosowania odstępstwa od zakazu dyskryminacji przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy 79/7/ EWG.

Ponadto art. 7 ust. 1 lit. b tej dyrektywy stanowi, że nie narusza ona prawa państw członkowskich do wyłączenia z jej zakresu „przywilejów przyznawanych w systemach ubezpieczenia emerytalnego osobom, które wychowy-

wały dzieci” oraz „nabycia praw do świadczeń na podstawie okresów przerwy w wykonywaniu pracy ze względu na wychowywanie dzieci”.

W tej kwestii należy zauważyć, że w każdym wypadku art. 60 ust. 1 LGSS uzależnia przyznanie rozpatrywanego dodatku rentowego nie od wychowywania dzieci ani od okresów przerwy w zatrudnieniu wynikających z wychowywania dzieci, lecz wyłącznie od posiadania przez kobiety uprawnione do tego dodatku przynajmniej dwojga dzieci biologicznych lub przysposobionych oraz od otrzymywania przez nie z systemu zabezpieczenia społecznego świadczenia składkowego z tytułu emerytury, wdowieństwa lub trwałej niezdolności do pracy.

W konsekwencji art. 7 ust. 1 lit. b dyrektywy 79/7/EWG nie ma zastosowania do świadczenia takiego, jak rozpatrywany dodatek rentowy.

Należy wreszcie dodać, że zgodnie z art. 157 ust. 4 TFUE ze względu na dążenie do zapewnienia pełnej równości między mężczyznami i kobietami w życiu zawodowym zasada równości traktowania nie stanowi dla państwa członkowskiego przeszkody w utrzymaniu lub przyjmowaniu środków przewidujących specyficzne korzyści, zmierzające do ułatwienia wykonywania działalności zawodowej przez osoby płci niedostatecznie reprezentowanej bądź zapobiegania niekorzystnym sytuacjom w karierze zawodowej i ich kompensowania.

Jednakże wspomniane postanowienie nie ma zastosowania do przepisów krajowych takich, jak art. 60 ust. 1 LGSS, gdyż rozpatrywany dodatek rentowy działa w ten sposób, że jedynie powiększa wysokość przyznanej kobiecie renty, w szczególności z tytułu trwałej niezdolności do pracy, lecz nie rozwiązuje problemów, które może ona napotkać w trakcie kariery zawodowej; nie wydaje się też, aby ten dodatek mógł zrekompensować niedogodności, na które narażone są kobiety, przez udzielenie im pomocy w tej karierze oraz aby w związku z tym konkretnie zapewniał pełną równość kobiet i mężczyzn w życiu zawodowym²⁰.

Należy wobec tego stwierdzić, że przepis prawa krajowego rozpatrywany w postępowaniu głównym stanowi przejaw dyskryminacji bezpośredniej ze

względu na płeć, a tym samym jest niezgodny z dyrektywą 79/7/EWG.

Z uwagi na powyższe rozważania w ocenie TSUE na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że dyrektywę 79/7/EWG należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisowi prawa krajowego, który ze względu na wkład demograficzny kobiet w system zabezpieczenia społecznego ustanawia prawo do dodatku rentowego w przypadku kobiet mających przynajmniej dwoje dzieci biologicznych lub przysposobionych i otrzymujących rentę składkową z tytułu trwałej niezdolności do pracy w ramach krajowego systemu zabezpieczenia społecznego, podczas gdy znajdujący się w identycznej sytuacji mężczyźni nie mają prawa do takiego dodatku.

Przypisy:

- ¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0450>, dostęp: 18.12.2019, dalej „wyrok w sprawie WA”.
- ² Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47, dalej „TFUE”.
- ³ Dz. Urz. UE L 204 z 26.7.2006, s. 23, dalej „dyrektywa 2006/54/WE”.
- ⁴ Ley General de la Seguridad Social (hiszpańska ustawa o systemie zabezpieczenia społecznego, dalej „LGSS”), w wersji ujednoliconej, zatwierdzonej Real Decreto Legislativo 8/2015 (dekretem królewskim z mocą ustawy 8/2015) z dnia 30 października 2015 r. (BOE nr 261 z dnia 31 października 2015 r., s. 103291).
- ⁵ Wyrok w sprawie WA, dok. cyt.
- ⁶ Dyrektywa Rady z dnia 19 grudnia 1978 r. w sprawie stopniowego wprowadzania w życie zasady równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zabezpieczenia społecznego (79/7/EWG), Dz. Urz. UE L 6 z 10.1.1979, s. 24, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 1, s. 215, dalej „dyrektywa 79/7/EWG”.
- ⁷ Dz. Urz. UE L 39 z 14.2.1976, s. 40.
- ⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/73/WE z dnia 23 września 2002 r. zmieniająca dyrektywę Rady 76/207/EWG w sprawie wprowadzenia w życie zasady równego traktowania mężczyzn i kobiet w zakresie dostępu do zatrudnienia, kształcenia i awansu zawodowego oraz warunków pracy, Dz. Urz. UE L 269 z 5.10.2002, s. 15, Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 5, t. 4, s. 255.
- ⁹ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 12 stycznia 2010 r. w sprawie C-229/08 Colin Wolf v. Stadt Frankfurt am Main, EU:C:2010:3, pkt 32; z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-230/18 PI v. Landespolizeidirektion Tirol, EU:C:2019:383, pkt 43.

- ¹⁰ Zob. wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2012 r. w sprawie C-385/11 Isabel Elbal Moreno v. Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) i Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), EU:C:2012:746, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo.
- ¹¹ Tamże.
- ¹² Zob. wyroki TSUE: z dnia 13 lutego 1996 r. w sprawie C-342/93 Joan Gillespie i inni v. Northern Health and Social Services Boards, Department of Health and Social Services, Eastern Health and Social Services Board i Southern Health and Social Services Board, EU:C:1996:46, pkt 16; z dnia 8 maja 2019 r. w sprawie C-486/18 RE v. Praxair MRC, EU:C:2019:379, pkt 73.
- ¹³ Zob. wyrok TSUE z dnia 26 czerwca 2018 r. w sprawie C-451/16 MB v. Secretary of State for Work and Pensions, EU:C:2018:492, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo, dalej „wyrok w sprawie MB”.
- ¹⁴ Tamże, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.
- ¹⁵ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 29 listopada 2001 r. w sprawie C-366/99 Joseph Griesmar v. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie i Ministre de la Fonction publique, de la Réforme de l'Etat et de la Décentralisation, EU:C:2001:648, pkt 56, dalej „wyrok w sprawie Griesmar”; z dnia 26 marca 2009 r. w sprawie C-559/07 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Grecka, EU:C:2009:198, pkt 69.
- ¹⁶ Zob. podobnie wyrok w sprawie Griesmar, pkt 56.
- ¹⁷ Opinia Rzecznika Generalnego Michala Bobeka przedstawiona w dniu 10 września 2019 r. Sprawa C-450/18 WA przeciwko Instituto Nacional de la Seguridad Social, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CC0450>, dostęp: 18.12.2019.
- ¹⁸ Zob. podobnie wyroki TSUE: z dnia 3 września 2014 r. w sprawie C-318/13 X – wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus, EU:C:2014:2133, pkt 34, 35; w sprawie MB, pkt 50.
- ¹⁹ Zob. podobnie w odniesieniu do dyrektywy 76/207/EWG wyroki TSUE: z dnia 12 lipca 1984 r. w sprawie 184/83 Ulrich Hofmann v. Barmer Ersatzkasse, EU:C:1984:273, pkt 25; z dnia 19 września 2013 r. w sprawie C-5/12 Marc Betriu Montull v. Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), EU:C:2013:571, pkt 62.
- ²⁰ Zob. podobnie wyroki TSUE: w sprawie Griesmar, pkt 65; z dnia 17 lipca 2014 r. w sprawie C-173/13 Maurice Leone i Blandine Leone v. Garde des Sceaux, ministre de la Justice i Caisse nationale de retraite des agents des collectivités locales, EU:C:2014:2090, pkt 101.

Ustalenie przesłanek umorzenia należności składowych

Marek Zagórski

Aplikant adwokacki, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W niniejszym artykule autor przedstawia wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 listopada 2019 r. (I SA/Ke 285/19) w przedmiocie zakresu obowiązku organu rentowego ustalenia przesłanek umorzenia należności składowych.

WSA w Kielcach w omawianym wyroku stwierdził, że w celu ustalenia, czy istnieją przesłanki umorzenia należności składowych, niezbędne jest zbadanie przez organ sytuacji finansowej, określenie dochodów i wydatków, relacji między tymi wielkościami oraz sytuacji rodzinnej i zdrowotnej osoby zobowiązanej. Należy bowiem podkreślić, że skutki opłacenia należności organ jest zobowiązany rozpatrzyć nie tylko w stosunku do samego zobowiązanego, ale także jego rodziny. Za rodzinę uważa się wspólnie zamieszkujące i gospodarujące z zobowiązanym osoby spokrewnione lub niespokrewnione pozostające z zobowiązanym w faktycznym związku.

Na wstępie należy zauważyć, że decyzja w sprawie ulg w spłacie należności pozostaje w sferze tzw. uznania administracyjnego. Redakcja przepisu art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹ („Należności z tytułu składek mogą być umarzone [...]”) daje ZUS swobodę w podejmowaniu takich uznaniowych rozstrzygnięć, a ograni-

czają ją jedynie dyrektywy wynikające z norm art. 28 ust. 2-4 tej ustawy oraz rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne².

W świetle ukształtowanej w doktrynie i zaakceptowanej w orzecznictwie NSA koncepcji interpretacji przepisów zbudowanych na zasadzie uznania administracyjnego, zawierających w swojej treści kierunkowe dyrektywy wyboru, prawem do umorzenia zaległości dysponuje organ. Organ ma prawo wyboru treści rozstrzygnięcia, przy czym zaznaczyć należy, że wybór nie może być dowolny, lecz musi być wynikiem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy (art. 7 k.p.a.³), wszechstronnego zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego (art. 77 § 1 k.p.a.), a decyzja winna spełniać wymogi określone w art. 107 § 1 i 3 k.p.a. i wyjaśniać w uzasadnieniu przesłanki, którymi kierował się organ. Przedmiotem sądowej kontroli legalności decyzji są prawidłowość przeprowadzonego postępowania

oraz wymogi formalne decyzji, nie zaś zasadność jej wydania. O uprawnieniach i obowiązkach stron postępowania wynikających z przepisów prawa materialnego rozstrzygają bowiem organy administracji, co w tym przypadku oznacza, że rozstrzygnięcie co do umorzenia powyższych należności należy do kompetencji organu.

Podsumowując, zanim organ podejmie rozstrzygnięcie i zdecyduje, w jakim zakresie uczyni użytek ze swych uprawnień, ma obowiązek wyjaśnić dokładnie i wszechstronnie stan faktyczny sprawy.

Z treści art. 28 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. wynika, że należności z tytułu składek mogą być umarzone tylko w przypadku ich całkowitej nieściągalności. Z kolei całkowita nieściągalność, o której mowa wyżej, zachodzi w sytuacjach określonych w art. 28 ust. 3 pkt 1-6 tej ustawy.

W realiach stanu faktycznego sprawy rozpatrywanej przez WSA w Kielcach organ dokonał oceny sytuacji skarżącej w aspekcie wszystkich przesłanek nieściągalności. Wskazał, że egzekucja jest prowadzona, a naczelnik

i komornik nie stwierdzili braku majątku, z którego można prowadzić egzekucję. Skarżąca jest współwłaścicielką nieruchomości o powierzchni 1,09 ha. Wobec ustalenia braku przesłanki nieściągalności ZUS przeprowadził postępowanie na podstawie art. 28 ust. 3a ustawy z dnia 13 października 1998 r. i § 3 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. Zgodnie z powyższym unormowaniem organ może umorzyć należności z tytułu składek ubezpieczonego będącego równocześnie płatnikiem tych składek, pomimo braku całkowitej nieściągalności, także w innych uzasadnionych przypadkach określonych w § 3 wspomnianego rozporządzenia. Są nimi w szczególności sytuacje, gdy:

- 1) opłacenie należności z tytułu składek pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych;
- 2) zobowiązany poniósł straty materialne w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia powodujące, że opłacenie należności z tytułu składek mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności;
- 3) zobowiązany jest dotknięty przewlekłą chorobą lub musi sprawować opiekę nad przewlekle chorym członkiem rodziny, co pozbawia zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności.

Jak podkreślił WSA w Kielcach, wobec powyższego w celu ustalenia, czy istnieją przesłanki umorzenia należności składkowych, niezbędne jest zbadanie przez organ sytuacji finansowej, określenie dochodów i wydatków, relacji między tymi wielkościami oraz sytuacji rodzinnej i zdrowotnej osoby zobowiązanej. Należy bowiem podkreślić, że skutki opłacenia należności organ jest zobowiązany rozpatrzyć nie tylko w stosunku do samego zobowiązanego, ale także jego rodziny.

Pojęcie „rodziny” zostało zdefiniowane w § 3 ust. 2 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. Stosownie do tego przepisu za rodzinę, o której mowa w ust. 1 pkt 1, uważa się wspólnie zamieszkujące i gospodarujące z zobowiązanym osoby spokrewnione lub niespokrewnione pozostające z zobowiązanym w faktycznym związku.

W ocenie WSA w Kielcach samo uwzględnienie publicznoprawnego charakteru wymagalnych należności nie stanowi o dokonaniu wnikliwej analizy interesu społecznego i interesu strony oraz wyważeniu obu tych interesów. Należy bowiem zauważyć, że interes zobowiązanego nie może być rozumiany jako sprzeczny z interesem ZUS, ocenianym jako bezwarunkowy obowiązek dochodzenia należności. Sąd nie kwestionuje, że umorzenie zaległych składek jest wyrazem definitywnej rezygnacji ZUS z możliwości ich egzekwowania, ale nie można tracić z pola widzenia, że utrata możliwości dochodzenia należności jest istotą instytucji umorzenia. Skoro ustawodawca dał organom możliwość umarzenia należności, to założył, że naturalną konsekwencją korzystania w określonych ramach prawnych z tej instytucji jest definitywna rezygnacja z należności. Wypaczeniem stosowania instytucji umorzenia składek jest stanowisko, że składki powinny być za wszelką cenę ściągane, podczas gdy ustawodawca wyraźnie wskazuje, że granicą, której przekraczać nie wolno, jest w przypadku zaistnienia przesłanki określonej w § 3 ust. 1 pkt 1 i 3 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. pozbawienie zobowiązanego i jego rodziny możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych, przy czym organ bierze pod uwagę aktualną sytuację życiową i majątkową osoby wnoszącej o umorzenie zaległości. Przeciwnie stanowisko niweczyłoby sens istnienia przepisów zezwalających na umorzenie należności składkowych względem osób będących w stanie głębokiego ubóstwa, przewlekle chorych. Nie można też tracić z pola widzenia sytuacji, w której zapłata zaległości powoduje konieczność sięgania przez zobowiązanego, pozbawionego możliwości zaspokojenia swoich niezbędnych potrzeb materialnych, do środków pomocy państwa, co nie jest zgodne z interesem zobowiązanego ani też z interesem publicznym.

Zdaniem WSA w Kielcach powyższe prowadzi do wniosku, że jeśli z ustaleń organu wynika, że skarżąca jest osobą przewlekle chorą, wymagającą stałego leczenia, posiadającą orzeczenie o niepełnosprawności w stopniu umiarkowanym, nieposiadającą żadnych dochodów, która może podjąć pracę wy-

łącznie w warunkach pracy chronionej, organ, badając przesłankę interesu publicznego, winien rozważyć, czy w tym konkretnym stanie faktycznym na skutek dochodzenia należności składkowych poniesione koszty nie będą większe niż w wypadku skorzystania przez wnioskującą z uprawnień. Także wysokość dochodzonych należności winna być oceniana pod kątem zarówno jej znaczenia dla systemu ubezpieczeń, wpływu na powiększenie w sposób realny stanu finansów ZUS, jak i znaczenia dla sytuacji skarżącej – osoby nieosiągającej dochodów, której jedynym majątkiem jest udział we współwłasności nieruchomości, na której jest ustanowiona hipoteka. Obowiązkiem organu było zatem ustalenie i przedstawienie w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, co w rozpatrywanym przypadku jest korzystniejsze dla stanu finansów ubezpieczeń społecznych – dochodzenie należności czy też zastosowanie ulgi. Przy tej analizie organ nie może pomijać istoty ubezpieczenia społecznego, a w szczególności jego funkcji ochronnej. Zadaniem regulacji zawartej w art. 28 ust. 3a ustawy z dnia 13 października 1998 r. oraz w § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 31 lipca 2003 r. jest zapewnienie niezbędnego minimum socjalnego, które pozwoli osobie zobowiązanej funkcjonować w życiu codziennym i daje gwarancję, że podstawowe potrzeby tej osoby i jej rodziny będą zaspokojone.

Z powyższych względów, w ocenie WSA w Kielcach proces decyzyjny organu jest wadliwy, a decyzja została wydana w wyniku postępowania prowadzonego z naruszeniem art. 7 i art. 77 § 1 k.p.a. W konsekwencji ustalenie organu, że sytuacja skarżącej pozwala na zapłatę należności, a wykonanie obowiązku nie spowoduje niemożności zaspokojenia podstawowych potrzeb życiowych zobowiązanej i jej bliskich, nosi znamiona dowolności.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300 ze zm., dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- ² Dz.U. Nr 141, poz. 1365, dalej „rozporządzenie z dnia 31 lipca 2003 r.”.
- ³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm., dalej „k.p.a.”.

Zmiany w procedurze cywilnej w zakresie postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Postępowanie w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych jest postępowaniem odrębnym uregulowanym przepisami działu III k.p.c.¹, cechującym się odmiennościami wynikającymi ze specyfiki i charakteru rozpoznawanych spraw. Nowelizacja Kodeksu postępowania cywilnego dokonana ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw² dotyczy nie tylko przepisów ogólnych, lecz także przepisów regulujących postępowanie w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. Do najważniejszych zmian należy zaliczyć umożliwienie sądowi pierwszej instancji wydania rozstrzygnięcia polegającego na przekazaniu sprawy z odwołania od decyzji organu rentowego do ponownego rozpoznania oraz przeniesienie części spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych do postępowania uproszczonego.

Na wstępie należy zwrócić uwagę na zmiany w zakresie właściwości sądów.

Na mocy bowiem art. 461 § 1 k.p.c., w brzmieniu obowiązującym od dnia 7 listopada 2019 r., powództwo w sprawie z zakresu prawa pracy można wytoczyć bądź przed sąd ogólnie właściwy dla pozwanego, bądź przed sąd, w którego obszarze właściwości praca jest, była lub miała być wykonywana.

Zawężona została w ten sposób możliwość wyboru sądu właściwego. Przed nowelizacją powództwo w sprawach z zakresu prawa pracy mogło być wytoczone bądź przed sąd właściwości ogólnej pozwanego, bądź przed sąd, w którego okręgu praca jest, była lub miała być wykonywana, bądź też przed sąd, w którego okręgu znajduje się zakład pracy. Zmiana wynika z faktu, że nowelizacja dokonana ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. wykreśliła z definicji sprawy z zakresu prawa pracy zawartej w art. 476 § 1 k.p.c. pojęcie „zakładu pracy” i zastąpiła je pojęciem „pracodawcy” występującym w Kodeksie pracy³.

Jednym ze skutków nowelizacji są również zmiany w zakresie właściwości sądów w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych. Zgodnie z art. 461 § 2 k.p.c. w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych właściwy jest sąd,

w którego obszarze właściwości ma miejsce zamieszkania albo siedzibę strona odwołująca się od decyzji wydanej przez organ rentowy lub orzeczenia wydanego przez wojewódzki zespół do spraw orzekania o niepełnosprawności, jak również występująca z żądaniem w pozostałych sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych wymienionych w art. 476 § 3. Jeżeli na tej podstawie nie można ustalić sądu właściwego, właściwy jest sąd, w którego obszarze właściwości ma siedzibę organ rentowy, a w sprawie, w której występuje wymieniony w art. 476 § 3 organ inny niż rentowy – ten organ. W sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, w których wniesiono odwołanie od decyzji organu emerytalnego określonego przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych, wojskowego organu emerytalnego albo organu emerytalnego właściwego w stosunku do funkcjonariuszy Służby Więziennej, właściwy jest sąd, w którego obszarze właściwości ma siedzibę ten organ. Przepisu art. 44 nie stosuje się, chyba że miałyby to prowadzić do nieważności postępowania (art. 461 § 2¹ k.p.c.).

W znowelizowanym przepisie doprecyzowano, że właściwym sądem jest ten, w którego obszarze właściwości miejsce zamieszkania albo siedzibę ma strona odwołująca, a tym samym wska-

zano jednoznacznie, że stroną może być również osoba prawna.

W aspekcie przepisów o właściwości warto też zwrócić uwagę na zmiany dotyczące przekazywania spraw z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. W wyniku nowelizacji art. 461 § 3 k.p.c. otrzymał następujące brzmienie: „Sąd właściwy może na zgodny wniosek stron przekazać sprawę do rozpoznania innemu sądowi równorzędnemu, rozpoznającemu sprawy z zakresu prawa pracy lub ubezpieczeń społecznych, jeżeli przemawiają za tym względy celowości”.

Z treści przepisu wynika, że w przypadku zgodnego wniosku stron o przekazanie sprawy sąd nadal nie jest tym wnioskiem związany, lecz dokonuje jego oceny, czy przekazanie sprawy do rozpoznania innemu równorzędnemu sądowi jest celowe.

Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. zmieniła ponadto sposób usuwania braków pisma wszczynającego postępowanie, co ma związek z wprowadzeniem do procesu cywilnego posiedzenia przygotowawczego. W zmienionym art. 467 k.p.c. uchylono § 1-3, a dodano w zamian § 3¹ i 3² oraz nadano nowe brzmienie § 4. Zgodnie art. 467 § 3¹ stroną wnoszącą pismo wszczynające postępowanie wzywa się do usunięcia jego braków, tylko gdy braki te uniemożliwia-

ją przeprowadzenie posiedzenia przygotowawczego z udziałem strony wnoszącej pismo. Posiedzenie przygotowawcze służy także do usunięcia braków pisma wszczynającego postępowanie w zakresie niezbędnym do nadania sprawie prawidłowego biegu oraz – w razie potrzeby – do ustalenia przez sąd dowodów do przeprowadzenia z urzędu, a także wyjaśnienia innych okoliczności istotnych dla prawidłowego i szybkiego rozpoznania sprawy (§ 3²). Stosownie zaś do treści art. 467 § 4 k.p.c., jeżeli w sprawie z zakresu ubezpieczeń społecznych okaże się, że występują istotne braki w materiale, a jego uzupełnienie w postępowaniu sądowym byłoby połączone ze znacznymi trudnościami, przewodniczący może zwrócić organowi rentowemu akta sprawy w celu uzupełnienia materiału sprawy. To samo dotyczy przypadku, w którym decyzja organu rentowego nie zawiera:

- 1) podstawy prawnej i faktycznej;
- 2) wskazania sposobu wyliczenia świadczenia.

Zgodnie ze znowelizowanym art. 471 k.p.c. przewodniczący i sąd są obowiązani podejmować czynności tak, by termin posiedzenia, na którym sprawa ma zostać rozpoznana, przypadł nie później niż miesiąc od dnia zakończenia posiedzenia przygotowawczego, a jeżeli go nie przeprowadzono – nie później niż 6 miesięcy od dnia złożenia odpowiedzi na pozew. Jeżeli odpowiedź ta była dotknięta brakami, termin ten biegnie od dnia usunięcia tych braków, a jeżeli odpowiedzi nie złożono – od dnia upływu terminu na jej złożenie.

Przepis powyższy zmienia rodzaj posiedzenia, na którym sprawa ma być rozpoznawana, i stanowi realizację postulatu szybkości postępowania.

Z perspektywy praktyki najważniejsze wydają się zmiany dające sądowi pierwszej instancji możliwość przekazania sprawy organowi rentowemu do ponownego rozpoznania. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 6 listopada 2019 r. uprawnienie do przekazania sprawy organowi rentowemu przysługiwało jedynie sądowi drugiej instancji. Na mocy art. 477^{14a} k.p.c. sąd drugiej instancji, uchylając wyrok i poprzedzając go decyzją organu rentowego, może sprawę przekazać do po-

nownego rozpoznania bezpośrednio organowi rentowemu. Przepis ten pozostał aktualny po nowelizacji, od dnia 7 listopada 2019 r. dodano natomiast art. 477¹⁴ § 2¹, w myśl którego jeżeli decyzja nakładająca na ubezpieczonego zobowiązanie, ustalająca wymiar tego zobowiązania lub obniżająca świadczenie została wydana z rażącym naruszeniem przepisów o postępowaniu przed organem rentowym, sąd uchyla tę decyzję i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania organowi rentowemu.

W stanie prawnym sprzed nowelizacji w judykaturze utrwalony był pogląd, zgodnie z którym wady decyzji organu rentowego spowodowane naruszeniem przepisów postępowania administracyjnego pozostają w zasadzie poza przedmiotem postępowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych, z wyjątkiem wad, które dyskwalifikują tę decyzję w stopniu odbierającym jej cechy aktu administracyjnego⁴.

Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych skupia się na wadach wynikających z naruszenia prawa materialnego i kwestia wad decyzji administracyjnych spowodowanych naruszeniem przepisów postępowania pozostaje poza przedmiotem tego postępowania. Sąd może i powinien dostrzegać jedynie takie wady formalne decyzji administracyjnej, które decyzję tę dyskwalifikują w stopniu odbierającym jej cechy aktu administracyjnego jako przedmiotu odwołania. Stwierdzenie takiej wady następuje jednak tylko dla celów postępowania cywilnego i ze skutkami dla tego tylko postępowania. Naruszenie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego⁵ nie stanowi tym samym przesłanki wzruszenia decyzji przez sąd powszechny, także więc w tym aspekcie przepisy tego kodeksu nie są przez ten sąd stosowane. Wada decyzji administracyjnej nie może prowadzić do zmiany zaskarżonej decyzji zgodnie z materialnoprawnym żądaniem zawartym w odwołaniu. Taka zmiana decyzji oznaczałaby bowiem ostateczne rozstrzygnięcie merytoryczne przedmiotu sporu tworzące stan powagi rzeczy osądzonej, co uniemożliwiłoby wydanie nowej, pozbawionej wad decyzji⁶.

Jak stwierdził Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku z dnia 13 grudnia 2018 r.: „W postępowaniu odwoławczym Sąd weryfikuje jedynie ustalenia dokonane przez organ rentowy. Przeniesienie sprawy na drogę sądową przez wniesienie odwołania od decyzji organu rentowego ogranicza się zatem do okoliczności uwzględnionych w decyzji, a między stronami spornych – poza tymi okolicznościami spór sądowy nie może zaistnieć. [...] Sąd może zmienić decyzję organu rentowego tylko wówczas, gdy jest wadliwa, nie może natomiast zastępować organu kompetentnego do jej wydania, jeśli ten nie rozpoznał istoty sprawy w całości”⁷.

Prezentowane powyżej stanowisko pozbawiało de facto odwołującego się możliwości efektywnego powoływania się na nawet oczywiste naruszenia Kodeksu postępowania administracyjnego. Należy bowiem zwrócić uwagę na to, że nie jest kwestionowane w orzecznictwie, iż postępowanie w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych ma charakter kontrolny, służy do badania prawidłowości decyzji organu rentowego i nie może polegać na zastępowaniu tego organu w wydawaniu decyzji ustalających świadczenie z ubezpieczeń społecznych. Postępowanie dowodowe przed sądem jest postępowaniem sprawdzającym, weryfikującym ustalenia dokonane przez organ rentowy⁸.

Z powyższego wynika, że omawianą zmianę należy uznać za ze wszech miar zasadną. Przy ocenie wystąpienia przesłanki „rażącego naruszenia przepisów” posiłkowo można się opierać na bogatym orzecznictwie dotyczącym art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

Jak NSA stwierdził w wyroku z dnia 15 października 2019 r.: „[...] rażące naruszenie prawa oznacza wadliwość decyzji będącą skutkiem naruszenia norm prawnych, regulujących działania administracji publicznej w indywidualnych sprawach, w szczególności przepisów prawa procesowego oraz materialnego, o szczególnie dużym ciężarze gatunkowym. Zachodzi ona zatem w przypadku, gdy czynności zmierzające do wydania decyzji administracyjnej, oraz treść załatwienia sprawy w niej wyrażona, stanowią zaprzeczenie stanu prawnego sprawy w całości lub w części”⁹.

Kolejną kluczową zmianą dotyczącą postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych jest przeniesienie części spraw z zakresu ubezpieczeń społecznych do postępowania uproszczonego.

Stosownie do obecnie obowiązującego art. 505¹ § 1 k.p.c. w postępowaniu uproszczonym rozpoznaje się sprawy o świadczenie, jeżeli wartość przedmiotu sporu nie przekracza 20 tys. zł, a w sprawach o roszczenia z rękojmi lub gwarancji – jeżeli wartość przedmiotu umowy nie przekracza tej kwoty. Spośród spraw wymienionych w § 1 nie rozpoznaje się w postępowaniu uproszczonym spraw:

- 1) należących do właściwości sądów okręgowych;
- 2) małżeńskich i z zakresu stosunków między rodzicami a dziećmi;
- 3) z zakresu prawa pracy rozpoznawanych z udziałem ławników;
- 4) z zakresu ubezpieczeń społecznych, z wyjątkiem spraw wymienionych w art. 477⁸ § 2 i spraw o rentę (art. 505¹ § 2 k.p.c.).

W art. 477⁸ § 2 k.p.c. enumeratywnie wymienione są sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych należące do właściwości sądów rejonowych i są to sprawy o:

- 1) zasiłek chorobowy, wyrównawczy, opiekuńczy, macierzyński i pogrzebowy;
- 2) świadczenie rehabilitacyjne;
- 3) odszkodowanie z tytułu wypadku przy pracy rolniczej, wypadku w drodze do pracy lub z pracy, wypadku przy pracy lub choroby zawodowej,

wypadku lub choroby zawodowej pozostającej w związku z czynną służbą wojskową albo służbą w Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Służbie Wywiadu Wojskowego, Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, Straży Granicznej, Straży Marszałkowskiej, Biurze Ochrony Rządu, Służbie Ochrony Państwa, Służbie Więziennej, Państwowej Straży Pożarnej i Służbie Celno-Skarbowej;

- 4) ustalenie niepełnosprawności lub stopnia niepełnosprawności.

Należy zwrócić uwagę na to, że wśród spraw, które podlegają rozpoznaniu w postępowaniu uproszczonym, oprócz spraw rozpoznawanych przez sąd rejonowy znajdują się sprawy o rentę należące do właściwości sądu okręgowego.

Niejako na marginesie trzeba odnotować zmiany polegające na wprowadzeniu opłaty za uzasadnienie wyroku, w tym wyroku z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

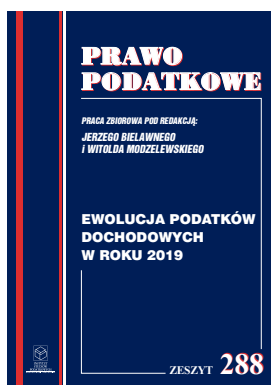
Na mocy bowiem ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych¹⁰ uchylony został art. 4 ust. 3 przewidujący, że nie pobiera się opłaty od wniosku o sporządzenie uzasadnienia i doręczenie odpisu orzeczenia z uzasadnieniem, zgłoszonego w terminie tygodniowym od dnia ogłoszenia sentencji. Jednocześnie wprowadzony został obowiązujący od dnia 21 sierpnia 2019 r. przepis art. 25b

ust. 1, stosownie do którego opłatę stałą w kwocie 100 zł pobiera się od wniosku o doręczenie orzeczenia albo zarządzenia z uzasadnieniem zgłoszonego w terminie tygodnia od dnia ogłoszenia albo doręczenia tego orzeczenia albo zarządzenia. W przypadku wniesienia środka zaskarżenia opłatę uiszczoną od wniosku o doręczenie orzeczenia albo zarządzenia z uzasadnieniem zalicza się na poczet opłaty od środka zaskarżenia. Ewentualna nadwyżka nie podlega zwrotowi (art. 25b ust. 2).

Przypisy:

- ¹ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm., dalej „Kodeks postępowania cywilnego” lub „k.p.c.”.
- ² Dz.U. poz. 1469, dalej „ustawa z dnia 4 lipca 2019 r.”.
- ³ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1040 ze zm.
- ⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 2009 r., I UK 189/09, OSNP 2011, nr 13-14, poz. 187.
- ⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm., dalej „Kodeks postępowania administracyjnego” lub „k.p.a.”.
- ⁶ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 3 grudnia 2013 r., III AUa 128/13.
- ⁷ III AUa 606/18, [http://orzeczenia.lublin.sa.gov.pl/content/\\$N/15300000001521_III_AUa_000606_2018_Uz_2018-12-13_001](http://orzeczenia.lublin.sa.gov.pl/content/$N/15300000001521_III_AUa_000606_2018_Uz_2018-12-13_001), dostęp: 18.12.2019.
- ⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 września 2014 r., I UK 181/14.
- ⁹ II OSK 2823/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/072692E555>, dostęp: 18.12.2019.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 785.

NOWOŚĆ WYDAWNICZA



EWOLUCJA PODATKÓW DOCHODOWYCH W ROKU 2019

Praca zbiorowa pod redakcją Jerzego Bielawnego i Witolda Modzelewskiego

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników publikację będącą zbiorem artykułów napisanych przez pracowników Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy sp. z o.o., przedstawiających zmiany, które zaczęły obowiązywać w listopadzie 2018 r. i w 2019 r. w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stworzenie niniejszej publikacji stanowiło wyzwanie dla autorów i osób odpowiedzialnych za redakcję nie tylko ze względu na skomplikowaną materię podatków dochodowych w swojej istocie, lecz przede wszystkim mnogość nowelizacji, które weszły w życie w 2019 r., i ich złożoność.

Zeszyt 288, 204 strony, oprawa miękka cena 39 zł

Czy PiS wygrał (wreszcie) wybory w Ministerstwie Finansów?

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

W resorcie finansów polecały głowy. Bezpośrednim pretekstem był prawdopodobnie (tak można się domyślać na podstawie wieści prasowych) donos napisany przez kilku dyrektorów (tzw. podatkowców) na szefostwo KAS, który jakimś cudem „wyciekł” do prasy (jak widać, cuda się dzieją). Nie znamy jego treści, ale ponoć chodziło o to, że owi „podatkowcy” oskarżali „skarbowców” o... utrudnianie uszczelnienia VAT. Zarzut w sumie wręcz kuriozalny, bo przecież owym „uszczelnieniem” niepodzielnie rządzili owi „podatkowcy”. Od 4 lat realizowali jakiś „swój” program (opozycja liberalna twierdziła, że to jej program, pozostawiony w szufladach resortu), który nie miał wiele wspólnego z programem wyborczym Zjednoczonej Prawicy z 2015 r. Dam tylko sześć kluczowych przykładów:

- 1) od 2016 r. miała być wprowadzona podzielona płatność dla „towarów wrażliwych” – opóźniono tę operację o ponad 2 lata, w dodatku uchwalono to rozwiązanie w pokracznej i nieefektywnej formie;
- 2) od 2016 r. miała być zlikwidowana lobbystyczna patologia w postaci tzw. odwróconego VAT – likwidacja nastąpiła dopiero z dniem 1 listopada 2019 r., zarazem pozostawiono jednak furtkę dla wtajemniczonych utrzymującą ten przywilej na wiele lat (art. 10 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw);
- 3) w 2016 r. miała być wprowadzona „graniczna płatność” z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dla wszystkich „towarów wrażliwych” –

wprowadzono to rozwiązanie tylko dla paliw silnikowych, a jego rozszerzenie na niepalniwowe substytuty nastąpiło dopiero we wrześniu 2019 r.;

- 4) nie wprowadzono granicznej płatności akcyzy z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia dla wyrobów węglowych i innych strategicznych wyrobów akcyzowych będących przedmiotem masowej kontrabandy (do dziś);
- 5) nie przywrócono w ogóle obowiązku składania miesięcznych deklaracji (zeznań) w podatkach dochodowych w związku z przychodami z działalności gospodarczej, przez co podatnicy płacą w ciągu roku tyle, ile chcą;
- 6) w 2016 r. miał powstać centralny rejestr podatników VAT – ostatecznie utworzono go w 2019 r. i to w okrojonej formie.

W to miejsce wprowadzono „własne” pomysły, takie jak jakaś „nowa matryca stawek VAT” oraz likwidacja deklaracji w podatku od towarów i usług (od kwietnia 2020 r.), co może doprowadzić do kompletnej dezorganizacji rozliczeń podatkowych i spadku dochodów budżetowych (lepiej nie panikować).

Na czyje zlecenie opóźniono wprowadzenie rozwiązań prawnych, które dałyby szybki wzrost dochodów budżetowych, lub z nich zrezygnowano? Nie wiadomo. Można się domyślać, że działa się to pod nieukrywanym wpływem liberałów, którzy publicznie przyznawali się do autorstwa tych pomysłów, lub istniał tu rzeczywisty ośrodek władzy, który realizował swoje interesy.

Można stawiać bardzo różne hipotezy. Ponoć od wielu lat resort finansów płaci firmie doradczej ciężkie miliony za jakieś usługi, które w rzeczywistości kształtują politykę podatkową polskich rządów. Dam najprostszy przykład: kto wymyślił „nową matrycę stawek VAT”? Przecież to jakiś nonsens, aby w kwietniu 2020 r. wkurzyć wszystkich (bez wyjątku) podatników nikomu niepotrzebnymi zmianami, na których zarobi tylko biznes informatyczny i doradczy. Przecież w maju odbędą się wybory prezydenckie, a utracone głosy kilkuset tysięcy przedsiębiorców (a może miliona) plus zapowiedziana już wolta wyborcza frankowiczów, którzy poprzednio poparli obecnego prezydenta, może zadecydować o braku reelekcji.

Lecz to nie wszystko. Przez ostatnie 4 lata podatkami w resorcie finansów rządzili „ludzie z rynku”, czyli wywodzący się z zagranicznych firm doradczych. Może ktoś sprawdziłby, czy owi funkcjonariusze nie byli przypadkiem z tych samych firm, które zarobiły na doradztwie dla resortu finansów? A jeśli tak, to dlaczego nikt nie zbadał istniejącego potencjalnie konfliktu interesów?

Miejmy nadzieję, że miotła, która usunęła autorów donosu, sięgnie również „doradców”, którzy zarabiają na podrzucaniu rządowi swoich pomysłów, których później ten musi się wstydzić.

Od lat postulowano zdecydowane przecięcie wszelkich kontaktów między resortem finansów a biznesem zajmującym się ucieczką od podatków. Może to wreszcie nastąpi. Miejmy nadzieję, że skutecznie.

Górnicy i nomadowie

dr Dariusz Grabowski

Wszystko, co kojarzy się z pojęciem „górniczego stanu”, ma swój początek w pracy. Praca górnika pozwala zrozumieć, jak jedno z drugiego powstaje, wynika. To nie przypadek, że często zamiennie używa się terminu „górniczny trud”.

Praca górników rodzi wspólnotę, zespół, społeczność. Tu z kolei powstają relacje, zależności, wyłaniają się przywódcy, rozpościera się struktura hierarchiczna. Już wiadomo, kto jest ważniejszy, bo mądrzejszy, bardziej doświadczony, kto będzie odpowiadał za najtrudniejsze decyzje, kto kogo słuchać powinien. Ponieważ wiedza górnicza i kwalifikacje są zależne od doświadczenia, lat pracy spędzonych pod ziemią, stąd szacunek i uprzywilejowane miejsce w społeczności górniczej dla starszych wiekiem. Młody górnik, a zawód ten często przechodzi z ojca na syna, po szkole jest tym, który słucha i wykonuje. Tu młodość i jej skłonność do negowania rad starszych, więcej – modne dziś nieposłuszeństwo traktowane jako przywilej, a w niektórych środowiskach przeceniane jako symbol oryginalności, w górnictwie nie znajduje miejsca. Tu rządzi z tytułu charakteru pracy stary porządek.

To, że praca odbywa się w szczególnie trudnych warunkach – pod ziemią, w ciągłym zagrożeniu zdrowia, a bywa, że życia, kształtuje psychikę górników. Trzeba nauczyć się „robić swoje” pomimo świadomości zagrożeń. Jeśli tak, to świadomość powyższa daje odwagę, by zjechać na dół. Jest też podstawą poczucia odpowiedzialności za wykonywaną przez siebie pracę. Nie może ona być wykonywana źle, gdyż to zagraża bezpieczeństwu kolegów i własnemu. Nie ma zatem miejsca na „partaninę”, brawurę, nieuzasadnione ryzyko. Jest dominujące poczucie troski o siebie, o to, by inni myśleli o mnie, gdyż ja o nich nie zapominam. Ten stan psychiczny zwykliśmy nazywać poczuciem obowiązku.

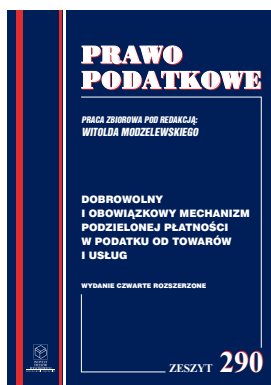
Skoro praca jest tak ciężka, tak ryzykowna, to decydując się na jej wykonywanie, górnicy muszą czuć, mieć wewnętrzne przekonanie, że ma to sens. Oznaczać to musi, że pracują nie tylko dla siebie, ale o wiele bardziej dla kogoś, kogo kochają, kto ich kocha i za ten trud ceni, szanuje, jest dumny. Praca górników stanowi fundament siły związku mężczyzny i kobiety w rodzinach górniczych, jest także trwałą podstawą więzi międzypokoleniowej w tych rodzinach.

Praca górnika pobudza i kształtuje poczucie własnej wartości i godności. Wyznacza uprzywilejowane miejsce w hierarchii społecznej. Skoro wykonuję zawód tak trudny, skoro potrafię pracować z narażeniem zdrowia i życia, skoro moja praca jest podstawą utrzymania moich bliskich, a pośrednio daje pracę wielu na powierzchni ziemi, to wiem, że zasługuję na szacunek otaczających mnie bliskich i sąsiadów, że jestem doceniany. To szczególne uczucie, swoisty przywilej, który towarzyszy ludziom dobrej roboty.

Wszelkie formy prac, gdzie człowiek współdziała z otaczającą przyrodą, czy to będzie rolnik, czy to właśnie górnik, przywiązują go do konkretnej ziemi w tym sensie, że może najpierw podświadomie, a od któregoś momentu świadomie ma poczucie, że staje się gospodarzem, czyli tym, który za miejsce i ludzi tu mieszkających odpowiada. Gospodarz to przecież ten, który ma poczucie własności. Dla niego słowa „mieć” i „być” stają się terminem określającym trwanie i działanie.

W powojennej Polsce przywódcy komunistyczni starali się uczynić z górników „awangardę ruchu robotniczego”. Przymykali oko na głęboką religijność braci górniczej. Za komuny powstały

NOWOŚĆ WYDAWNICZA



DOBROWOLNY I OBOWIĄZKOWY MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Praca zbiorowa pod redakcją prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników czwarte wydanie publikacji na temat problematyki dobrowolnego i obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności w podatku od towarów i usług. W pracy zostały omówione najważniejsze zmiany dotyczące split paymentu.

Mechanizm ten ma być stosowany w odniesieniu do dostaw towarów i usług, które zasadniczo objęte są mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz odpowiedzialności podatkowej. Niniejsza publikacja jest zbiorem artykułów, które zostały opublikowane w m.in. „Doradztwie Podatkowym – Biuletynie Instytutu Studiów Podatkowych” i „Serwisie Doradztwa Podatkowego” w latach 2017-2019. Zeszyt 290, wydanie IV, 256 stron, oprawa miękka, cena 39 zł.

dwa nowe zagłębia podziemnego górnictwa. Pierwszym na Dolnym Śląsku było zagłębie miedziowe, drugim – na Lubelszczyźnie kopalnia Bogdanka. Dziś wyraźnie widać, jak szybko zmieniły się stosunki społeczne, zwyczaje i tradycje rodzinne w tamtych regionach pod wpływem obecności górników. Miejscowa i napływowa ludność rolnicza przekwalifikowała się na górników i sięgnęła po wzory kultury, tradycji tak powszechne na Górnym Śląsku. Narodziła się nowa tkanka społeczna.

Jaki stąd wniosek? Wszędzie tam, gdzie powstaje centrum przemysłowe, gdzie wytwarzany jest realny produkt bądź dobro, o którym mogą powiedzieć wytwórcy, że zbudowali, wyprodukowali od początku do końca, że to jest efekt pracy ich głów i mięśni – tam mają oni poczucie własnej wartości i własnej tożsamości.

Tymczasem dziś coraz częściej spotykamy branże, przemysły, które ze względu na technologię i kalkulację ekonomiczną „wędrują” z jednych miejsc na świecie do innych. Umożliwia to mobilność technologii, a o adresie, pod który docierają, decydują względy ekonomiczne (najczęściej tańsza siła robocza) lub ekologiczne (sprzeciw

lokalnych społeczności wobec zanieczyszczania środowiska naturalnego). Takie przemysły w żargonie dziennikarskim obrazowo nazwano przemysłami nomadycznymi. Różnią się one od górnictwa w sposób fundamentalny. Przemysły nomadyczne w bez porównania mniejszym stopniu budują wspólnotę, trwałe organizmy społeczne. Ma to swoje zalety – ktoś powie. Świat dzisiaj pędzi i zmienia się w ciągu jednego pokolenia. Trzeba nie tylko nadażać, ale i nadawać tempo. Zgoda na to.

Ale nomadyczny charakter gospodarki ma też wady. Z naszego polskiego punktu widzenia trzeba nie tylko je wymienić, ale przestrzec i starać się im zapobiec. Społeczność powstała w przemysłach nomadycznych ma poczucie tymczasowości, a nie trwałości i perspektyw. Tu nie powstaje przywiązanie i utożsamianie się z firmą, tu słabsze są więzi społeczne. Często nawet trudno mówić o tożsamości i wspólnocie, wspólnej trosce o własność, przyrodę, o jakiegokolwiek oryginalnej kulturze.

To, co obserwujemy od bez mała 30 lat wolnej Polski, ma wiele cech podobnych do gospodarki nomadycznej. Przychodzący z kapitałem odkupu-

ją bądź budują zakłady, narzucają, co i jak się produkuje, gdzie, komu i kiedy sprzedaje. Często są to produkty niewytwarzane od podstaw, a stanowiące tylko pracochłonny bądź ekologicznie brudny fragment procesu wytwarzania. Jak głęboko już wniknął ten proceder, przykładem niech będzie rolnictwo i hodowla trzody chlewnej. Otóż coraz częściej polscy rolnicy otrzymują do chowu małe prosięta od Duńczyków, karmią je paszą i preparatami dostarczonymi przez Duńczyków i po osiągnięciu przez nie określonego wzrostu i wagi odsyłają do Danii. O co chodzi? Pracochłonna i ekologicznie brudna część procesu hodowlanego jest „wytransferowana” do Polski. Polski rolnik zarabia grosze, ale może przeżyć, środowisko naturalne jest niszczone, ale kogo to naprawdę obchodzi.

Dlatego zwracam się do polskich przedsiębiorców, polityków i działaczy gospodarczych z troską myślących o perspektywach, jakie powinna mieć nasza gospodarka. Trzeba umieć wyważyć proporcje między modelem przemysłu opartego na własnych zasobach i potencjale a uzależnianiem się od zagranicznego kapitału i narzuconych przez niego rozwiązań.

Aktualności – grudzień 2019 r.

- Wiążąca Informacja Stawkowa.** Od dnia 1 kwietnia 2020 r. z ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zostanie wykreślony art. 41 ust. 15. Przepis ten upoważnia Ministra Finansów do wydania rozporządzenia określającego, do celów poboru podatku w imporcie, wykaz towarów wymienionych w załącznikach nr 3 i 10 do ustawy w układzie odpowiadającym Nomenklaturze Scalonej (CN). Oznacza to utratę mocy przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2011 r. w sprawie wykazów towarów do celów poboru podatku od towarów i usług w imporcie. Zmiany dotyczące uprawnień ministra wynikają z uchwalenia nowej matrycy stawek VAT. Z dniem 1 listopada 2019 r. został dodany do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. rozdział 1a regulujący instytucję wiążącej informacji stawkowej (WIS). Najważniejszą cechą WIS jest jej charakter ochronny. Zgodnie jednak z przepisem przejściowym (art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw) **art. 42c ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczący mocy ochronnej WIS zacznie obowiązywać dopiero od dnia 1 kwietnia 2020 r. Do tego czasu organy podatkowe nie będą związane wydanymi WIS.** WIS jest decyzją wydawaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. WIS jest rodzajem interpretacji podatkowej, zawężonej jedynie do podatku od towarów i usług. Nie należy jednak mylić tych dwóch instytucji, gdyż zasady ich działania są odmienne. WIS – w przeciwieństwie do interpretacji – dotyczy wyłącznie:
 - 1) klasyfikacji towarów zgodnej z Nomenklaturą Scaloną (CN), Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług lub Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych;
 - 2) wskazania klasyfikacji, według której mają być klasyfikowane towar lub usługa;
 - 3) wskazania przepisów ustawy lub przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie w przypadku żądania sklasyfikowania towaru albo usługi na potrzeby stosowania przepisów innych niż dotyczące określenia stawki podatku.

Podatki w praktyce.

Skutki podatkowe udzielania rabatów pracownikom

Agata Strocka

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

W artykule autorka omawia zagadnienie udzielania pracownikom rabatów na towary i usługi sprzedawane przez pracodawcę i wskazuje skutki podatkowe takiego działania.

Poza samym wynagrodzeniem pracodawca może oferować pracownikom dodatkowe świadczenia. Należą do nich m.in. programy rabatowe. Dzięki nim możliwe jest skorzystanie ze zniżek na produkty bądź usługi dostępne w ofercie jego przedsiębiorstwa. Udzielanie rabatów może się wiązać z koniecznością ozusowania i opodatkowania, jeśli zniżki są przyznawane wyłącznie pracownikom. Obowiązek odprowadzenia składek ZUS i opodatkowania nie występuje jednak, gdy program rabatowy obejmuje również inne grupy kupujących.

1. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

W myśl art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ przychodem pracownika ze stosunku pracy są m.in. świadczenia nieodpłatne i świadczenia częściowo odpłatne. Świadczenie nieodpłatne to takie, które pracownik otrzymuje całkowicie pod tytułem darmym, co oznacza, że w zamian za to świadczenie nic nie świadczy ani też nie zobowiązuje się do przyszłych świadczeń. W praktyce występują również świadczenia częściowo odpłatne, kiedy pracownik albo ponosi częściową odpłatność, albo w zamian za świadczenie zobowiązuje się do określonego działania czy postępowania. **Dlatego też za przychód pracowniczy uznaje się wartość świadczeń zarówno nieodpłatnych, jak i częściowo odpłatnych.**

Wartość świadczeń nieodpłatnych ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców, jeżeli przed-

miot świadczenia wchodzi w zakres działalności gospodarczej pracodawcy (art. 11 ust. 2a pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). W przypadku świadczeń częściowo odpłatnych przychodem jest różnica między ceną minimalną stosowaną wobec klientów a ceną, jaką płaci pracownik (art. 11 ust. 2b ww. ustawy).

Podkreślenia wymaga to, że o tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy, decyduje m.in. okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik, czy także inna osoba, niezwiązana z pracodawcą. W przypadku udzielania rabatów szerokiemu gronu beneficjentów, tj. gdy skorzystanie z rabatu nie jest ograniczone wyłącznie do pracowników, przychód w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie powstanie.

Wskazać należy, że organy co do zasady stoją na stanowisku, że udzielenie rabatu nie stanowi świadczenia częściowo odpłatnego dla pracownika wtedy, gdy zniżka na towary czy usługi przedsiębiorstwa przyznawana jest szerszej grupie osób. W takiej sytuacji nie można uznać, że takie świadczenie jest profitem wynikającym ze stosunku pracy. Zatrudnione osoby nie dostają indywidualnej, przeznaczonej tylko dla nich ulgi, nie uzyskują więc przychodu podatkowego.

Mając powyższe na uwadze, zauważyć należy, że rabaty uzyskiwane przez pracowników w ramach całościu działań składających się na realizowany przez dany podmiot program premiowy (rabatowy) nie stanowią dla tych pracowników przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12

ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Nie można bowiem uznać, że osoba korzystająca z rabatu, nabywając towar po cenie niższej od pierwotnej, osiąga korzyść majątkową odpowiadającą różnicy w cenie produktu (przed rabatem i po rabacie), a zmniejszenie ceny jest finansowane przez podmiot, który udziela rabatu i który rezygnuje z części ustalonej pierwotnie marży (zysku). Takie podejście oznaczałoby, że pracodawca częściowo finansuje zakup towaru przez pracownika, co należałoby utożsamiać z częściowo nieodpłatnym świadczeniem na rzecz pracownika i uznać za pozostające w związku ze stosunkiem pracy (czego konsekwencją byłaby konieczność pobrania przez pracodawcę jako płatnika zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych).

Przyjąć zatem należy, że jeśli wartość rabatów dla pracowników nie odbiega od wartości rabatów dostępnych dla klientów firmy, nie można mówić o świadczeniu częściowo odpłatnym. W takim przypadku usługa czy towar są bowiem oferowane pracownikowi po cenie dostępnej dla klientów. Nie można zatem stwierdzić, że pracownik odnosi korzyść, uzyskuje przysporzenie majątkowe, które można byłoby uznać za jego przychód ze stosunku pracy.

Takie stanowisko potwierdza m.in. NSA w wyroku z dnia 30 października 2014 r.: „Nie można bowiem zgodzić się ze stanowiskiem Sądu przedstawionym w zaskarżonym wyroku, że rabaty uzyskiwane przez pracowników Spółki w ramach realizowanego przez Skarżącą programu premiowego stanowią dla

tych pracowników przychód ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] poprzez przyjęcie, że osoba korzystająca z rabatu nabywając towar po cenie niższej od pierwotnej osiąga korzyść majątkową odpowiadającą różnicy w cenie produktu (przed i po rabacie), przy czym owo zmniejszenie ceny jest finansowane przez podmiot udzielający rabatu, który rezygnuje z części ustalonej pierwotnie marży/zysku, a więc Spółka częściowo finansuje dokonanie zakupu towaru przez pracownika, co należy utożsamiać z «częściowo nieodpłatnym świadczeniem» na rzecz pracownika w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. i w związku z powyższym uzyskany przez pracownika przychód pozostaje w związku ze stosunkiem pracy, czego konsekwencją jest konieczność pobrania przez Skarżącą jako płatnika, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych na podstawie art. 31 u.p.d.o.f.

[...]

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, **pracownicy korzystający z takich akcji promocyjnych nie różnią się od innych klientów – konsumentów i nie mogą, tak jak to wskazał Sąd pierwszej instancji, ponosić z tego tytułu dodatkowych obciążeń podatkowych. Akcje promocyjne kierowane są bowiem do różnych odbiorców, a skierowanie tej akcji do pracowników spółki ma wydźwięk jedynie marketingowy, promocyjny mający na celu zwiększenie sprzedaży i różniący się jedynie czasem możliwości skorzystania z rabatu (pracownik może skorzystać z 25% rabatu po otrzymaniu Karty Indywidualnego Zakupu, a pozostali konsumenci korzystają z rabatu 30-40% na koniec danego sezonu). W praktyce jednak «korzyści» otrzymywane przez poszczególnych adresatów promocji są analogiczne. W konsekwencji nie można zatem mówić o jakimkolwiek faktycznym uprzywilejowaniu którejkolwiek z tych grup. Jak wyraźnie wskazano we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji programu udzielania rabatów, jak i poziom samego rabatu oferowanego pracownikom nie odbiega od programów i rabatów**

odnoszących się do innych klientów. Tym samym, pracownicy Spółki nie uzyskują jakiegokolwiek dodatkowej korzyści względem osób korzystających z pozostałych programów promocyjnych organizowanych przez Spółkę. Ponadto jak trafnie zauważono w skardze kasacyjnej Sąd pierwszej instancji nie wykazał w żaden sposób, na czym poza formalnym wskazaniem, iż ten konkretny program jest skierowany do pracowników Spółki – miałoby polegać owe faktyczne uprzywilejowanie pracownika Skarżącej spółki [podkreślenie – A.S.].

Nie można także twierdzić, że udzielając rabatu Spółka de facto częściowo finansuje zakup towarów kupującemu. Przeciwnie, w dłuższej perspektywie program rabatowy ma pozytywny skutek ekonomiczny dla Spółki poprzez zwiększenie sprzedaży i osiągnięcie z tego tytułu przychodu.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, powyższa argumentacja wskazuje, że w przedmiotowej sprawie nie może być mowy o występowaniu jakiegokolwiek «częściowo nieodpłatnego świadczenia» ze strony Spółki na rzecz pracowników w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych².

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 14 stycznia 2010 r.³ podkreślił natomiast, że nie ma znaczenia, że dany program rabatowy jest kierowany wyłącznie do pracowników. Liczy się fakt, że klienci firmy mogą kupić towar, choćby w ramach innego programu rabatowego, w takiej samej cenie jak pracownik.

Powołać w tym miejscu jeszcze warto interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 lutego 2019 r.: „W tym miejscu należy zauważyć, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje pojęcia «rabat». «Rabat», zgodnie ze słownikowym znaczeniem tego pojęcia, oznacza «zniżkę, ustępstwo procentowe od ustalonych cen towaru, głównie na rzecz nabywców płacących gotówką, kupujących dużą ilość towarów jednorazowo lub w określonym czasie, upust» (*Słownik Języka Polskiego PWN R-Z*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996).

Skoro cena towarów ulega zmniejszeniu, nabywca za tę samą kwotę nabywa większą ilość towaru. W rezultacie zapłacona kwota, dla nabywcy stanowi rzeczywistą cenę zakupu wszystkich towarów (w tym także tych wydanych jako rabat), a udzielony rabat nie stanowi dla konsumenta przychodu.

Należy zauważyć, że opisany we wniosku Program Rabatowy nie ogranicza kręgu uprawnionych do karty rabatowej jedynie do pracowników Wnioskodawcy, gdyż z kart rabatowych będą mogły skorzystać również osoby niebędące pracownikami Spółki, tj. pracownicy innych spółek, a także osoby bliskie [wszystkie podkreślenia – A.S.].

Podkreślenia wymaga fakt, że o tym, czy świadczenie jest przychodem ze stosunku pracy (i innych stosunków wymienionych w art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) decyduje okoliczność, czy może je otrzymać wyłącznie pracownik w rozumieniu ust. 4 tegoż artykułu, czy także inna osoba, niezwiązana z pracodawcą.

W myśl art. 12 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, za pracownika w rozumieniu ustawy uważa się osobę pozostającą w stosunku służbowym, stosunku pracy, stosunku pracy nakładczej lub spółdzielczym stosunku pracy.

W konsekwencji, stwierdzić należy, że w przedmiotowej sprawie po stronie pracowników Spółki, osób niebędących pracownikami Spółki oraz «Osób Bliższych» nie powstanie przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Korzystanie z rabatu przez pracowników Spółki i osoby niebędące pracownikami będzie neutralne podatkowo dla wszystkich uczestników.

W przypadku bowiem udzielania rabatu szerokiemu gronu beneficjentów, gdzie skorzystanie z rabatów nie będzie ograniczone wyłącznie do pracowników, przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie powstanie.

Wobec powyższego, Spółka nie będzie zobowiązana w stosunku do swoich pracowników do obliczenia i pobrania zaliczki na podatek oraz sporządzenia stosownej informacji

oraz do wystawienia informacji na rzecz innych pracowników Grupy i osób bliskich.

[...]

Zatem, dokonując zakupu produktów w ramach Programu Rabatowego pracownik Spółki nie uzyska przychodu ze stosunku pracy w rozumieniu art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani przychodu z innych źródeł, o którym mowa w art. 20 ust. 1 ww. ustawy, a w konsekwencji Spółka nie będzie zobowiązana do pełnienia roli płatnika (na podstawie art. 31 i art. 38 ww. ustawy). Spółka nie będzie też zobowiązana do sporządzania informacji PIT-11 (na podstawie art. 42a ust. 1 ww. ustawy) w odniesieniu do kwot przyznanych rabatów. Dokonując zakupów produktów w ramach Programu Rabatowego Osoba bliska oraz Pracownik Grupy niebędący Pracownikiem Spółki, nie uzyskają przychodu z innych źródeł w rozumieniu art. 20 ust. 1 ww. ustawy, a w konsekwencji Spółka nie będzie zobowiązana do sporządzania informacji PIT-11, na podstawie art. 42a ust. 1 cytowanej ustawy w odniesieniu do kwot przyznanych rabatów.

W związku z powyższym stanowisko Wnioskodawcy uznano za prawidłowe⁴.

Podsumowując, przychód pracownika z tytułu rabatu powstanie tylko wtedy, gdy w ramach żadnego z oferowanych przez firmę programów rabatowych nie można kupić towaru lub usługi z rabatem (w cenie) oferowanym pracownikowi. Udzielenie rabatu dostępnego również dla innych podmiotów nie stanowi zatem przysporzenia dla pracownika, a tym samym nie pojawi się konieczność zaliczenia rabatu do przychodów podatnika.

W ocenie autorki pewne ryzyko podatkowe mogłoby się pojawić w przypadku, gdyby pracodawca zaczął stosować znacząco różne rabaty dla swoich pracowników i pozostałych podmiotów.

2. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Odnosnie do opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży towarów na rzecz pracowników wskazać należy, że stosownie do art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ podstawą opodatkowania – z zastrzeżeniem m.in. art. 32 – jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Wyjątkiem od powyższego jest art. 32 ust. 1 przywołanej ustawy, zgodnie z którym w przypadku gdy między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w ust. 2, oraz w przypadku gdy **wynagrodzenie jest niższe od wartości rynkowej**, a nabywca towarów lub usług nie ma zgodnie z art. 86, 86a, 88 i 90 oraz z przepisami wydanymi na podstawie art. 92 ust. 3 pełnego prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli się okaże, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Związek, o którym mowa w art. 32 ust. 1, istnieje, gdy między kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub **wynikające ze stosunku pracy**. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów.

Wspomniany przepis wskazuje, że jeżeli wynagrodzenie jest niższe od wartości rynkowej sprzedawanego towaru lub usługi, a nabywca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku, to organ podatkowy określa podstawę opodatkowania zgodnie z wartością rynkową, jeżeli się okaże, że powyższy związek miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług.

W przypadku sprzedaży towarów lub usług po obniżonej cenie wyłącznie na rzecz pracowników niewątpliwie stwierdzić należy, że związek wynikający ze stosunku pracy ma wpływ na ustalenie ceny. Jeżeli jednak pracodawca sprzedaje towary lub usługi na rzecz podmiotów trzecich po cenie obniżonej, stosując rabat, obniżkę, upust, to sprzedaż takich samych towarów lub usług na rzecz pracowników po tej samej cenie (z uwzględnieniem takich samych rabatów) – mimo że obniżonej – nie będzie skutkować zastosowaniem art. 32 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Tę obniżoną cenę należy w takim przypadku uznać za cenę regularną, dostępną dla każdego potencjalnego odbiorcy, a więc cenę rynkową. Nie zawsze bowiem obniżona cena nie jest wartością rynkową. Jeżeli taki sam rabat przysługuje również innym podmiotom uczestniczącym w różnego rodzaju programach lojalnościowych, akcjach rabatowych itp., to podatnik może przyjąć, że wartość po rabacie dla pracownika jest nadal ceną rynkową.

Przypisy:

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- ² II FSK 2451/12, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2BF7BD405C>, dostęp: 19.12.2019.
- ³ III SA 1683/09.
- ⁴ 0114-KDIP3-2.4011.6.2019.1.MG, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?documentId=549397>, dostęp: 19.12.2019.
- ⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 20 listopada 2019 r. w sprawie C-400/18 Infohos v. Belgische Staat

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między stowarzyszeniem Infohos a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) za lata 2002-2004.

RAMY PRAWNE

Prawo Unii

Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym spór ten regulowany jest przez szóstą dyrektywę.

Motywy dziewiąty i jedenasty szóstej dyrektywy stanowiły:

„podstawa opodatkowania musi być zharmonizowana tak, aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich;

[...]

wspólny wykaz zwolnień powinien być sporządzony, tak aby umożliwić pobór środków własnych Wspólnot w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich”.

Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewidywał:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]; [...].”

Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, stanowił:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

f) usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji;

[...].”

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy odpowiada art. 131 i art. 132 ust. 1 lit. f) dyrektywy 2006/112.

Prawo belgijskie

Artykuł 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym stanowił, że zwolnione z VAT jest „świadczanie usług na rzecz swoich członków przez niezależne grupy osób prowadzących działalność zwolnioną z podatku na mocy niniejszego artykułu lub niepodlegającą opodatkowaniu, w przypadku gdy takie usługi są bezpośrednio niezbędne do wykonywania tej działalności i w odniesieniu do których grupy ograniczają się do żądania od swoich członków zwrotu przypadającej każdemu z nich części we wspólnie poniesionych wydatkach, pod warunkiem że to zwolnienie nie spowoduje zakłóceń konkurencji; król określa warunki zastosowania tego zwolnienia”.

Artykuł 2 arrête royal no 43 relatif à l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée concernant les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes (dekretu królewskiego nr 43 w sprawie zwolnienia z podatku od wartości dodanej w zakresie usług świadczonych na rzecz swoich członków przez niezależne grupy osób) z dnia 5 lipca 1991 r. (*Moniteur belge* z dnia 6 sierpnia 1991 r., s. 17215, zwanego dalej „dekretem królewskim nr 43”) przewidywał:

„Usługi świadczone przez niezależne grupy osób, o których mowa w art. 1, na rzecz swoich członków są zwolnione z podatku, pod warunkiem że:

1) działalność grupy polega wyłącznie na świadczeniu usług bezpośrednio w interesie swoich członków i na ich rzecz, a wszyscy ci członkowie prowadzą działalność, która jest zwolniona na mocy art. 44 kodeksu lub nie podlega opodatkowaniu”.

POSTĘPOWANIE GŁÓWNE I PYTANIE PREJUDYCJALNE

Infohos jest stowarzyszeniem specjalizującym się w zakresie informatyki szpitalnej. Świadczy ono, z jednej strony, usługi w zakresie informatyki szpitalnej na rzecz szpitali należących do niego w charakterze członków oraz, z drugiej strony, usługi na rzecz osób niebędących członkami.

W dniu 5 września 2000 r. zawarło ono ze spółką IHC-Group NV umowę o współpracy mającą na celu wspólne, lecz na zamówienie Infohosu, tworzenie nowego lub innowacyjnego oprogramowania komputerowego na rzecz szpitali należących do niego w charakterze członków.

Infohos nie zarejestrował się jako podatnik VAT w przekonaniu, że nie można go za takiego uznać na podstawie art. 6 kodeksu VAT lub że może przynajmniej korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis tego kodeksu.

Organy podatkowe, w wyniku kontroli przeprowadzonej w dniu 20 kwietnia 2005 r., uznały, że usługi świadczone sobie wzajemnie przez Infohos i IHC-Group powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Ponadto w opinii organów podatkowych dokonywanie podlegających opodatkowaniu transakcji na rzecz osób niebędących członkami skutkowało tym, że opodatkowaniu VAT powinny podlegać także transakcje dokonywane na rzecz członków Infohos, które nie mogło dłużej korzystać ze zwolnienia z tytułu usług świadczonych na rzecz swoich członków na podstawie art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT.

W dniu 13 grudnia 2005 r. organy podatkowe sporządziły protokół, w którym odnotowały te naruszenia, a następnie wydały nakaz egzekucyjny, który został opatrzony klauzulą wykonalności.

W dniu 22 maja 2007 r. Infohos wniósł do rechtbank van eerste aanleg Brugge (sądu pierwszej instancji w Brugii, Belgia) skargę, żądając od tego sądu stwierdzenia jej dopuszczalności i zasadności, a tym samym żądając zawieszenia wykonania nakazu egzekucyjnego wydanego przez organy podatkowe, orzeczenia, że żądane kwoty nie były należne, oraz, tytułem żądania ewentualnego, umorzenia

nałożonych grzywien lub przynajmniej znacznego ich obniżenia, zasądzenia zwrotu wszystkich kwot wyegzekwowanych na podstawie tego nakazu wraz z odsetkami za zwłokę, oraz obciążenia państwa belgijskiego kosztami postępowania.

Wyrokiem z dnia 23 lutego 2009 r. rechtbank van eerste aanleg Brugge (sąd pierwszej instancji w Brugii) orzekł, że warunki stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT nie zostały spełnione i że Infohos podlega opodatkowaniu VAT w zakresie wszystkich usług, zarówno tych świadczonych na rzecz swoich członków, jak i tych świadczonych na rzecz osób niebędących członkami.

Infohos wniósł apelację od tego wyroku do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie, Belgia).

Wyrokiem z dnia 21 września 2010 r. sąd ten orzekł, że Infohos nie może powoływać się na zwolnienie przewidziane w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT, ponieważ mogłoby to zakłócać konkurencję. Sąd ten orzekł jednak, że Infohos, jako podatnik mieszany w rozumieniu art. 46 kodeksu VAT, może wystąpić przeciwko państwu belgijskiemu z roszczeniem o zwrot.

Organy podatkowe wniosły następnie skargę kasacyjną do Hof van Cassatie (sądu kasacyjnego, Belgia).

Wyrokiem z dnia 31 października 2014 r. sąd ten uchylił wyrok hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie) na tej podstawie, że za sprzeczne uznał orzeczenie, z jednej strony, że Infohos nie może powoływać się na art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT i że w związku z tym stowarzyszenie to powinno podlegać w pełni obowiązkowi podatkowemu, a z drugiej strony, że Infohos może słusznie powoływać się na status podatnika mieszanego.

Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) przekazał sprawę do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii, Belgia).

Wyrokiem z dnia 20 września 2016 r. ten ostatni sąd orzekł, że Infohos nie może korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 44 § 2 pkt 1 bis kodeksu VAT, ponieważ świadczy usługi również na rzecz osób niebędących członkami tego stowarzyszenia.

Infohos wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do Hof van Cassatie (sądu

kasacyjnego), między innymi na tej podstawie, że przesłanka zastosowania zwolnienia z VAT, zawarta w art. 2 ust. 1 dekretu królewskiego nr 43, zgodnie z którą niezależna grupa osób może świadczyć usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, nie została przewidziana przez art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a zatem była z tym przepisem sprzeczna.

Sąd odsyłający przypomina, że hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii) orzekł, że ze ścisłej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, a w szczególności przewidzianej przez ten przepis przesłanki, zgodnie z którą niezależne grupy osób żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, wynika, że wyłącza ona możliwość świadczenia przez te grupy usług również na rzecz osób niebędących ich członkami. Hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii) uznał również, iż ze względu na to, że Infohos nie ograniczał się do świadczenia usług na rzecz swoich członków, sprzedając oprogramowanie komputerowe także osobom trzecim, stowarzyszenie to nie może korzystać ze zwolnienia w odniesieniu do całej swojej działalności.

Zdaniem sądu odsyłającego tak zarysowany spór może zostać rozstrzygnięty jedynie w drodze wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

W tych okolicznościach Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 część A ust. 1 lit. f) [szóstej dyrektywy], obecnie art. 132 ust. 1 lit. f) [dyrektywy 2006/112], należy interpretować w ten sposób, iż pozwala on państwu członkowskim na ustanowienie w odniesieniu do określonego w nim zwolnienia warunku wyłączności, w wyniku czego niezależna grupa osób świadcząca usługi także osobom niebędącym członkami tej grupy podlega opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również z tytułu usług świadczonych swoim członkom?”

W PRZEDMIOCIE PYTANIA PREJUDYCJALNEGO

Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustale-

nia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia przyznanie zwolnienia z VAT od warunku, aby niezależne grupy osób świadczyły usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, co ma ten skutek, że te grupy, które świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podlegają opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również w odniesieniu do usług świadczonych swoim członkom.

Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, usługi świadczone przez niezależne grupy osób, których działalność jest zwolniona lub nie podlega opodatkowaniu, w celach świadczenia swoim członkom usług bezpośrednio koniecznych dla wykonywania ich działalności, gdy grupy te żądają od członków całkowitego zwrotu części ogólnie poniesionych wydatków, pod warunkiem jednak, że zwolnienie to nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji.

W tym względzie z motywów dziewiątego i jedenastego szóstej dyrektywy wynika, że ma ona na celu harmonizację podstawy opodatkowania VAT, a zwolnienia od tego podatku stanowią samodzielne pojęcia prawa Unii, które, jak Trybunał już wskazał, należy postrzegać w ogólnym kontekście wspólnego systemu VAT ustanowionego przez tę dyrektywę (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa pojęcia używane do oznaczenia zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT jest objęta każda usługa świadczo-

na odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system VAT. Powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków. Orzecznictwo Trybunału nie ma na celu narzucenia wykładni, która czyniłaby wskazane zwolnienia niemal niemożliwymi do zastosowania w praktyce (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

W odniesieniu do brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, jak przypomniano w pkt 28 niniejszego wyroku, zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy usług świadczonych przez niezależne grupy osób w interesie ich członków. Jednakże z brzmienia tego nie wynika, że usługi świadczone przez takie grupy na rzecz swoich członków są z owego zwolnienia wyłączone, w przypadku gdy grupy te świadczą ponadto usługi również na rzecz osób niebędących członkami.

Zatem, mimo że zgodnie z tym przepisem owo zwolnienie może dotyczyć jedynie usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, z jego brzmienia nie można wywnioskować, że może ono znajdować zastosowanie jedynie w przypadku, gdy grupy te świadczą usługi wyłącznie na rzecz swoich członków.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część przepis ten stanowi (wyrok z dnia 3 października 2019 r., Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland i in., C-197/18, EU:C:2019:824, pkt 48).

W odniesieniu do kontekstu, w który wpisuje się art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, należy podkreślić, iż art. 13 część A tej dyrektywy jest zatytułowany „Zwolnienia dotyczące niektórych czynności wykonywanych w interesie publicznym” i znajduje się w tytu-

le X tej dyrektywy, poświęconym zwolnieniom. Tytuł ten wskazuje, że przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) tej dyrektywy zwolnienie dotyczy jedynie niezależnych grup osób, których członkowie wykonują działalność w interesie publicznym (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisa / Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 44).

Jednakże z kontekstu tego nie wynika, aby omawiane zwolnienie było ograniczone jedynie do niezależnych grup osób świadczących usługi wyłącznie w interesie swoich członków.

W odniesieniu do celu art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, iż jest nim ustanowienie zwolnienia z VAT celem uniknięcia, by osoba oferująca pewne usługi musiała ponosić ten podatek, w sytuacji gdy podjęła współpracę z innymi podmiotami zawodowymi w ramach wspólnej struktury podejmującej działania niezbędne dla wykonania rzeczonych usług (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 37).

Należy zatem uznać, że celem przepisów art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy razem wziętych jest zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania VAT (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 października 2016 r., TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, pkt 30; z dnia 21 września 2017 r., Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, pkt 28).

Zgodnie z uregulowaniem krajowym mającym zastosowanie w postępowaniu głównym systematycznie odmawia się przyznania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zwolnienia z VAT w odniesieniu do usług świadczonych przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, gdy grupy te świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami; opodatkowaniu VAT podlegają wówczas wszystkie usługi.

Tymczasem, nawet jeżeli niezależna grupa osób, taka jak Infohos, świadczy usługi również na rzecz osób nie-

będących członkami, to usługi świadczone przez nią na rzecz jej członków bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w omawianym przepisie. Usługi świadczone przez niezależną grupę osób podlegają natomiast zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, jeżeli bezpośrednio przyczyniają się do wykonywania działalności w interesie publicznym, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy.

W tych okolicznościach należy stwierdzić, że odmówienie niezależnej grupie osób, która spełnia wszystkie warunki przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, przyznania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie z tego tylko powodu, że świadczy ona usługi również na rzecz osób niebędących członkami, skutkowałoby ograniczeniem zakresu zastosowania tego przepisu przez wyłączenie ze zwolnienia z VAT usług świadczonych przez tę grupę na rzecz jej członków, zaś tego rodzaju ograniczenie zakresu zastosowania nie znajduje potwierdzenia w celu tej dyrektywy, jak przypomniano w pkt 36 niniejszego wyroku (zob. analogicznie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 36, 37).

Wobec tego zastosowanie tego przepisu do usług świadczonych przez niezależną grupę osób bezpośrednio w interesie jej własnych członków, którzy muszą prowadzić działalność zwolnioną z podatku lub niepodlegającą opodatkowaniu, jest zgodne z celem art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, ponieważ cel ten nie wyklucza świadczenia przez taką grupę usług na rzecz osób niebędących członkami.

Niemniej jednak, zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, zwolnieniem objęte są jedynie usługi świadczone na rzecz członków niezależnej grupy osób, o ile usługi te mieszczą się w celach, dla których taka grupa została powołana, i są zatem oferowane zgodnie z tymi celami (zob. podobnie wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, pkt 39). W

tym względzie do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy usługi świadczone przez Infohos spełniają wszystkie warunki przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy.

Natomiast usługi świadczone na rzecz osób niebędących członkami nie mogą korzystać z tego zwolnienia i pozostają opodatkowane VAT. Otóż, ze względu na to, że takie usługi nie wchodzą w zakres zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, art. 2 ust. 1 tej dyrektywy wymaga, aby usługi te, świadczone odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze, podlegały opodatkowaniu VAT.

W związku z tym, w świetle brzmienia oraz celu art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, przewidziane w tym przepisie zwolnienie z VAT nie jest uzależnione od warunku, aby dane usługi były oferowane wyłącznie członkom przedmiotowej niezależnej grupy osób.

Rząd belgijski podnosi, że art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu będącemu przedmiotem postępowania głównego w zakresie, w jakim uregulowanie to ma na celu zapobieżenie wszelkim zakłóceniom konkurencji zgodnie z warunkiem przewidzianym w tymże przepisie.

Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zwolnienie przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie, pod warunkiem że nie spowoduje ono zakłóceń konkurencji.

W tym względzie Trybunał stwierdził już, że to zwolnienie z VAT samo w sobie nie ma moc prowadzić do zakłóceń konkurencji na rynku, na którym konkurencja będzie w każdym razie naruszona ze względu na obecność podmiotu, który będzie świadczył usługi na rzecz swoich członków i który nie może dążyć do czerpania zysków. To zatem fakt, że usługi świadczone przez grupę są zwolnione, a nie fakt, że grupa ta spełnia pozostałe warunki rozpatrywanego przepisu, ma moc prowadzić do zakłóceń konkurencji, aby można było odmówić przyznania tego zwolnienia (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 58).

NOWOŚĆ WYDAWNICZA

Witold Modzelewski
POLSKA – ROSJA.
ROK 1919 – REFLEKSJE
NA MINIONE STULECIE
TOM VI



Niniejsza książka jest już szóstym tomem zbiorów rozważań na temat stosunków polsko-rosyjskich.

Jak autor zauważa w postowiu do tego wydania: „Nasza polityczna przeszłość jest często zbyt gorzka, aby przekazywać ją potomnym w wersji oryginalnej. To zdanie powiedział ktoś zupełnie dziś zapomniany, lecz warto je zapamiętać, zwłaszcza ze względu na ostatnie stulecie Polski i Rosji oraz nasze wzajemne relacje. Sądzę, że w świadomości historycznej obu narodów karmimy się tym samym mitem i w dodatku dochowujemy mu wyjątkowej wierności. Istota mitu jest w obu przypadkach ta sama, lecz ma on odmienny podmiot, wystrój i sztafaż. Mitem tym jest nasza NIEPODLEGŁOŚĆ. Mimo że obiektywnie jesteśmy spełnieni – zarówno Polska, jak i Rosja są w oficjalnej ornamentyce słownej państwami „niepodległymi”, a badania empiryczne potwierdzają, że większość obywateli obu państw uznaje stan obecny za stan teźże niepodległości – żyjemy jednak mitem. ...”

Niniejszy tom, podobnie jak poprzednie, jest uporządkowanym i dostosowanym redakcyjnie zbiorem artykułów, które ukazały w 2018 i 2019 roku, głównie w wydawnictwach elektronicznych wydawcy – Instytutu Studiów Podatkowych.

Wydawnictwo
Instytutu Studiów Podatkowych
Autor: Witold Modzelewski,
stron 262, format 140x225 mm,
oprawa twarda, cena 64 zł

Trybunał orzekł już bowiem, że można odmówić przyznania zwolnienia z VAT, jeżeli istnieje realne ryzyko, że samo zwolnienie będzie prowadziło natychmiast lub w przyszłości do zakłóceń konkurencji (wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 64).

W celu ustalenia, czy zastosowanie do danej działalności możliwości zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy może prowadzić do zakłóceń konkurencji, ustawodawca krajowy może z pewnością ustanowić łatwe do wdrażania zasady podlegające nadzorowi właściwych organów (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 65).

Jednakże warunek dotyczący braku zakłócenia konkurencji, o którym mowa w tym przepisie, nie pozwala na ograniczenie w sposób ogólny zakresu zastosowania przewidzianego w nim zwolnienia (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., Komisja/Niemcy, C-616/15, EU:C:2017:721, pkt 67).

Taki jest jednak właśnie skutek uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, które ustanawia ogólne domniemanie istnienia zakłócenia konkurencji i w sposób ogólny ogranicza zakres zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, wyłączając ze zwolnienia z VAT usługi

świadczone przez niezależne grupy osób na rzecz swoich członków, gdy świadczą one usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podczas gdy, jak wynika to z pkt 43 niniejszego wyroku, te ostatnie usługi nie są objęte zakresem zastosowania tego zwolnienia i w związku z tym muszą podlegać opodatkowaniu VAT.

Ponadto rząd belgijski utrzymuje, że uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym pozwala zapobiec wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom.

W tym względzie wystarczy przypomnieć, że o ile na podstawie zdania wprowadzającego art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają warunki zwolnienia od podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień (wyrok z dnia 15 listopada 2012 r., Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, pkt 39). Taki jest jednak właśnie skutek przesłanek określonych w uregulowaniu krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, które ustanawiają w odniesieniu do niezależnych grup osób świadczących usługi również na rzecz osób niebędących członkami, ogólne i niewzruszalne

domniemanie oszustwa podatkowego, nadużycia lub unikania opodatkowania, bez dokładnego określenia rodzaju nadużycia, oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, którym uregulowanie to ma zapobiegać.

[...]

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które uzależnia przyznanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) od warunku, aby niezależne grupy osób świadczyły usługi wyłącznie na rzecz swoich członków, co ma ten skutek, że te grupy, które świadczą usługi również na rzecz osób niebędących członkami, podlegają opodatkowaniu VAT w pełnym zakresie, również w odniesieniu do usług świadczonych swoim członkom.

Opracowała: Malwina Sik

Źródło: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0400>, dostęp: 20.12.2019

NOWOŚĆ WYDAWNICZA

PRAWO PODATKOWE

PRACA ZBIOROWA POD REDAKCJĄ:
WITOLDA MODZELEWSKIEGO

KOMENTARZ DO
USTAWY O PODATKU
OD CZYNNOŚCI
CYWILNOPRAWNYCH

NOWOŚĆ 2019

ZESZYT 286

KOMENTARZ DO USTAWY O PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Praca zbiorowa pod redakcją prof. dr. hab. Witolda Modzelewskiego

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników komentarz do ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych. Obejmuje on wszelkie zagadnienia związane z tym podatkiem, m.in. przedmiot i podstawę opodatkowania, stawki podatku, zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, zapłatę podatku.

W niniejszym wydaniu uwzględniono stan prawny na dzień 1 września 2019 r. Komentarz obejmuje zatem następujące zmiany, które zostały wprowadzone do ustawy w 2019 r.:

- 1) umożliwienie składania zbiorczych deklaracji;
- 2) zmianę stawki podatku dla umowy pożyczki oraz depozytu nieprawidłowego;
- 3) zmianę w zakresie zwolnień od podatku umów pożyczki.

Zeszyt 286, 214 stron, wersja elektroniczna PDF, cena 32 zł.

Ustawa

z dnia 15 lutego 1992 r.

o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 10 maja 2019 r. poz. 865)

ZMIANY:

- | | | |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <1> Dz.U. z 2019 r. poz. 1018 ze zm. <2> Dz.U. z 2019 r. poz. 1309 <3> Dz.U. z 2019 r. poz. 1358 <4> Dz.U. z 2019 r. poz. 1495 <5> Dz.U. z 2019 r. poz. 1571 | <ul style="list-style-type: none"> <6> Dz.U. z 2019 r. poz. 1572 <7> Dz.U. z 2019 r. poz. 1649 <8> Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 <9> Dz.U. z 2019 r. poz. 1798 | <ul style="list-style-type: none"> <10> Dz.U. z 2019 r. poz. 1978 <11> Dz.U. z 2019 r. poz. 2020 <12> Dz.U. z 2019 r. poz. 2200 <13> Dz.U. z 2019 r. poz. 2217 |
|--|--|--|

OBJAŚNIENIA:

- | | | |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <1> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 31 maja 2019 r. poz. 1018 ze zm.). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <2> W brzmieniu obowiązującym od dnia 15 sierpnia 2019 r. na mocy art. 6 ustawy z dnia 13 czerwca 2019 r. o zmianie ustawy o Krajowym Zasobie Nieruchomości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 15 lipca 2019 r. poz. 1309). <3> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o wsparciu kredytobiorców znajdujących się w trudnej sytuacji finansowej, którzy zaciągnęli kredyt mieszkaniowy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 22 lipca 2019 r. poz. 1358). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <4> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 31 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia obciążeń regulacyjnych (Dz.U. z dnia 8 sierpnia 2019 r. poz. 1495). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <5> W brzmieniu obowiązującym od dnia 12 września 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 21 sierpnia 2019 r. poz. 1571). <6> W brzmieniu obowiązującym od dnia 5 września 2019 r. na mocy art. 22 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o systemie instytucji rozwoju (Dz.U. z dnia 21 sierpnia 2019 r. poz. 1572). <7> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia zatorów płatniczych (Dz.U. z dnia 30 sierpnia | <ul style="list-style-type: none"> 2019 r. poz. 1649). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <8> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 marca 2020 r. na mocy art. 6 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 sierpnia 2019 r. poz. 1655). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <9> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r. na mocy art. 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 20 września 2019 r. poz. 1798). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką. <10a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 listopada 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. o uchyleniu ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 17 października 2019 r. poz. 1978). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <10b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 października 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. o uchyleniu ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 17 października 2019 r. poz. 1978). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <10c> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. o uchyleniu ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 17 października 2019 r. poz. 1978). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <11> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2021 r. na mocy art. 15 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Przepisy | <ul style="list-style-type: none"> wprowadzające ustawę – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z dnia 24 października 2019 r. poz. 2020). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką. <12a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 29 listopada 2019 r. na mocy art. 109 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z dnia 14 listopada 2019 r. poz. 2200). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <12b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 109 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z dnia 14 listopada 2019 r. poz. 2200). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. <12c> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2020 r. na mocy art. 109 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z dnia 14 listopada 2019 r. poz. 2200). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną i pochyloną czcionką. <13> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 listopada 2019 r. na mocy art. 3 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o zmianie ustawy o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 15 listopada 2019 r. poz. 2217). Zmiany te wyróżniono w tekście pogrubioną czcionką. |
|---|--|--|

Rozdział 1

Podmiot i przedmiot opodatkowania

Art. 1

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.
2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
 - 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Art. 1a

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:
 - 1)^e podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
 - a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 500 000 zł,
 - b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą”, posiada bezpośredni 75% 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

- 2) stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprivatyzacji,
- c) 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) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej „umową”:
 - a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie aktu notarialnego, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,
 - b) 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) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
 - b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;
 - 4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach – w wysokości co najmniej 2%.

2a. 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.

2b. Wartość kapitału zakładowego, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. a, określa się bez uwzględnienia tej części tego kapitału, jaka nie została na ten kapitał faktycznie przekazana lub jaka została pokryta wierzytelnościami z tytułu pożyczek (kredytów) oraz z tytułu odsetek od tych pożyczek (kredytów), przysługującymi udziałowcom (akcjonariuszom) wobec tej spółki, a także wartościami niematerialnymi lub prawnymi, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.

3. Umowa musi zawierać co najmniej:
 - 1) wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego;
 - 2) 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) (uchylony)
 - 5) określenie przyjętego roku podatkowego.
- 3a. Spółka dominująca reprezentuje podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej.
4. Umowa podlega zgłoszeniu przez spółkę dominującą do właściwego według jej siedziby naczelnika urzędu skarbowego, co najmniej na 45 dni przed rozpoczęciem roku podatkowego przyjętego przez podatkową grupę kapitałową. Organ ten jest właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym podatkowej grupy kapitałowej oraz składania sprawozdań finansowych przez spółki tworzące podatkową grupę kapitałową.
5. Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy. W tej samej formie naczelnik urzędu skarbowego odmawia zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i pkt 2 lit. a oraz ust. 3 i 4. Do decyzji o rejestracji umowy oraz do decyzji o odmowie rejestracji umowy stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.
6. Po rejestracji umowy podatkowa grupa kapitałowa nie może być rozszerzona o inne spółki ani pomniejszona o którąkolwiek ze spółek tworzących tę grupę, z wyjątkiem przejścia spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową przez inną spółkę z tej podatkowej grupy kapitałowej, chyba że połączenie spółek tworzących podatkową grupę kapitałową prowadzi do zmniejszenia ich liczby poniżej dwóch.
7. Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek są obliczane, pobierane i wpłacane przez spółkę dominującą. Spółce tej nie przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatku dochodowego od osób prawnych należnego od podatkowej grupy kapitałowej.
8. Spółka dominująca obowiązana jest zgłosić naczelnikowi urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4:
 - 1) zmiany umowy oraz zmiany w kapitale zakładowym spółek tworzących podatkową grupę kapitałową,
 - 2) zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego

- w terminie 30 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności.
- 8a. Za naruszenie warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego uważa się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej poniżej progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.
9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.
10. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, z zastrzeżeniem ust. 12, jest dniem, w którym następuje utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego. Dzień wystąpienia zmian, o których mowa w zdaniu pierwszym, jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.
- 10a. W przypadku, o którym mowa w ust. 10, spółki tworzące uprzednio podatkową grupę kapitałową są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika rozliczyć podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, do dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika – przyjmując, że podatkowa grupa kapitałowa w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1-3, odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą.
- 10b. Jeżeli podatkowa grupa kapitałowa funkcjonuje krócej niż trzy pełne lata podatkowe, przepis ust. 10a stosuje się do całego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej. W przypadku gdy okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej uległ wydłużeniu zgodnie z ust. 9, przepis ust. 10a stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.
- 10c. W przypadku obowiązku dokonania rozliczenia, o którym mowa w ust. 10a:
- 1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres, o którym mowa w ust. 10a, zalicza się, proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
 - 2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub podatek, które zostały wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia, do którego powinna nastąpić płatność zaliczki lub podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe.
11. 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. W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, podatkowa grupa kapitałowa traci status podatnika z ostatnim dniem roku podatkowego, w którym naruszyła ten warunek, z tym że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za ten rok podatkowy.
- 12a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika na podstawie ust. 10 lub 12 naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy, którą doręcza się spółce dominującej, ze skutkiem doręczenia wobec pozostałych spółek wchodzących uprzednio w skład tej grupy.
13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status, może nastąpić nie wcześniej niż po upływie:
- 1) roku podatkowego spółki następującego po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4;
 - 2) 3 lat podatkowych następujących po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia innych warunków funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.
14. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy.
15. (uchylony)

Art. 2

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:
 - 1) przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej;
 - 2) przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach;
 - 3) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;
 - 4) przychodów (dochodów) przedsiębiorcy żeglugowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonazowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 31), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
 - 5) przychodów przedsiębiorcy okrętowego opodatkowanych na zasadach wynikających z ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 471), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
 - 6) wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. poz. 1629).
- 6)^{4a} **wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629).**
2. 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 tuczku 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 grzybni, 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. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2.
6. 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 osiągnięcia.
2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
3. Za dochody (przychody) osiągnięte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z:
 - 1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
 - 2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
 - 3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
 - 4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków lub tytułów uczestnictwa – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, spółki

niebędącej osobą prawną, funduszu inwestycyjnego, instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

- 5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
 - 6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.
4. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 3 pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.
 5. Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt 1-4.

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

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 2019 r. poz. 351), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”;
- 2) składnikach majątkowych – oznacza to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi 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) 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 uprawnień i zadaniach gmin górnictw (Dz.U. poz. 1112, z późn. zm.),
 - b) z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji technicznej Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2011),
 - c) z dnia 14 lipca 2000 r. o restrukturyzacji finansowej górnictwa siaruki (Dz.U. z 2016 r. poz. 1752),
 - d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2018 r. poz. 1311 oraz z 2019 r. poz. 492),
 - e) z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz.U. poz. 1196, z późn. zm.),
 - f) z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 164);
- 5a) postępowaniu restrukturyzacyjnym – oznacza to postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2019 r. poz. 243 i 326);
- 6) urzędzie skarbowym – oznacza to urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania;
- 7) ustawie o podatku od towarów i usług – oznacza to ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.);
- 8) ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym – oznacza to ustawę z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1834 oraz z 2018 r. poz. 1693);
- 9) (uchylony)
- 9a) samochodzie osobowym – oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o

dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
- c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
- d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług;

10) 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;

10)¹ małym podatniku – oznacza to podatnika, u którego wartość przy-

¹ W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 8 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz.U. z dnia 30 listopada 2018 r. poz. 2244).

chodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 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) 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) certyfikacie rezydencji – oznacza to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika dla celów podatkowych wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika;
- 13) ubezpieczycielu – rozumie się przez to zakład ubezpieczeń albo zakład reasekuracji prowadzący działalność na podstawie przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
- 14) spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 21;
- 15) rachunku zbiorczym – oznacza to rachunek zbiorczy w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 2286, 2243 i 2244);
- 16) udziale (akcji) – oznacza to również ogół praw i obowiązków wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3;
- 16a) wartości emisyjnej udziałów (akcji) – oznacza to cenę, po jakiej obejmowane są udziały (akcje), określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie

ich braku – w innym dokumencie o podobnym charakterze, nie niższą od wartości rynkowej tych udziałów (akcji);

- 17) wspólniku – oznacza to również akcjonariusza;
- 18) kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;
- 18)^{cb} kapitale zakładowym – oznacza to również kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej oraz kapitał podstawowy spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3;
- 19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3;
- 19a)^{cb} udziale w kapitale (udziale w kapitale zakładowym) – oznacza to również stosunek liczby akcji przysługujących akcjonariuszowi prostej spółki akcyjnej do liczby wszystkich akcji wyemitowanych w spółce;
- 19b)^{cb} wartości nominalnej udziałów (akcji) – oznacza to również cenę emisyjną akcji prostej spółki akcyjnej;
- 20) objęciu udziału (akcji) – oznacza to również uzyskanie przez wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, ogółu praw i obowiązków wspólnika w tej spółce;
- 21) spółce – oznacza to:
 - a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę związaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, str. 251),
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;
- 22) pochodnych instrumentach finansowych – oznacza to instrumenty finansowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c-i ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 22a) walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu

- niu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 22b) ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – oznacza to ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. poz. 723, 1075, 1499 i 2215 oraz z 2019 r. poz. 125);
- 23) komercjalizowanej własności intelektualnej – oznacza to:
- a) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 776, z 2018 r. poz. 2302 oraz z 2019 r. poz. 501),
 - b) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego,
 - c) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how),
 - d) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a-c na podstawie umowy licencyjnej;
- 24) podmiocie komercjalizującym – oznacza to:
- a) uczelnię w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1668, z późn. zm.),
 - b) spółkę utworzoną na podstawie art. 149 ust. 1 lub art. 150 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
 - c) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2018 r. poz. 1475 i 1669 oraz z 2019 r. poz. 534),
 - d) spółkę utworzoną na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
 - e) instytut badawczy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 736 i 1669 oraz z 2019 r. poz. 534),
 - f) spółkę utworzoną na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
 - g) twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w pkt 23 lit. a-c, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt 23 lit. d,
 - h) międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - i) Centrum Łukasiewicz,
 - j) instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz,
 - k) spółkę utworzoną na podstawie art. 30 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. poz. 534)
- jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną;
- 25) krótkiej sprzedaży – oznacza to krótką sprzedaż w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 236/2012 z dnia 14 marca 2012 r. w sprawie krótkiej sprzedaży i wybranych aspektów dotyczących swapów ryzyka kredytowego (Dz. Urz. UE L 86 z 24.03.2012, str. 1);
- 26) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;
- 27) badaniach naukowych – oznacza to:
- a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
 - b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 28) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 29) rzeczowym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:
- a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
 - b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,
 - c) prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby, jeżeli należności uzyskiwane są w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przy ocenie, czy podmiot prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio;
- 30) ustawie o funduszach inwestycyjnych – oznacza to ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1355, 2215, 2243 i 2244);
- 30a) alternatywnej spółce inwestycyjnej – oznacza to alternatywną spółkę inwestycyjną w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 31) nabytych wierzytelnościach banku hipotecznego – oznacza to nabyte przez bank hipoteczny, w celu emisji listów zastawnych, od innych banków wierzytelności z tytułu udzielonych przez nie kredytów;
- 32) odpisie na straty kredytowe – oznacza to odpis na oczekiwane straty kredytowe z tytułu składnika aktywów finansowych, utworzony na:
- a) udzielony kredyt (pożyczkę) lub
 - b) udzielone gwarancje (poręczenia) spłaty kredytu (pożyczki), lub
 - c) nabyte wierzytelności banku hipotecznego
- przez jednostki, które na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej, zwanymi dalej „MSR”, o których mowa w art. 2 ust. 3 ustawy o rachunkowości;
- 33) ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. poz. 2215);
- 34)²⁷ **ustawie o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom – oznacza to ustawę z dnia 8 marca 2013 r. o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 118 i 1649).**

Art. 4b

(uchylony)

Art. 4c

Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w:

- 1) art. 4a pkt 9a lit. a i b stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;
- 2) art. 4a pkt 9a lit. c stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych

zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Art. 5

1. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanej prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe.
- 1a. Przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi na podstawie ust. 1, zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła.
2. Zasady wyrażone w ust. 1 i 1a stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.
3. (uchylony)

Art. 6

1. Zwalnia się od podatku:
 - 1) Skarb Państwa;
 - 2) Narodowy Bank Polski;
 - 3) jednostki budżetowe;
 - 4) państwowe fundusze celowe, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077, z późn. zm.);
 - 4a) Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej;
 - 4b) wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej;
 - 4c) Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie, z wyłączeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 240 ust. 6 ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne (Dz.U. z 2018 r. poz. 2268 oraz z 2019 r. poz. 125 i 534);
 - 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) (uchylony)
 - 9) (uchylony)
 - 10) fundusze inwestycyjne otwarte oraz specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych, z wyłączeniem specjalistycznych

funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych;

- 10a) instytucje wspólnego inwestowania, z zastrzeżeniem ust. 4, posiadające siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które spełniają łącznie następujące warunki:
 - a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
 - b) wyłącznym przedmiotem ich działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych, zebranych w drodze publicznego proponowania nabycia ich tytułów uczestnictwa w papiery wartościowe lub instrumenty rynku pieniężnego,
 - c) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę,
 - d) ich działalność podlega bezpośredniemu nadzorowi właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę,
 - e) posiadają depozytariusza przechowującego aktywa tej instytucji,
 - f) zarządzane są przez podmioty, które prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym podmioty te mają siedzibę;
 - 11) fundusze emerytalne utworzone na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 11a) podatników posiadających siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego prowadzących program emerytalny, w zakresie dochodów związanych z gromadzeniem oszczędności na cele emerytalne, którzy spełniają łącznie następujące warunki:
 - a) podlegają w państwie, w którym mają siedzibę, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
 - b) prowadzą swoją działalność na podstawie zezwolenia właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - c) ich działalność podlega nadzorowi właściwych władz państwa, w którym mają siedzibę,
 - d) posiadają depozytariusza prowadzącego rejestr aktywów tych podatników,
 - e) przedmiotem ich działalności jest wyłącznie gromadzenie środków pieniężnych i ich lokowanie, z przeznaczeniem na wypłatę uczestnikom programu emerytalnego po osiągnięciu przez nich wieku emerytalnego;
 - 12) Zakład Ubezpieczeń Społecznych, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 300 i 303);
 - 12a) Fundusz Rezerwy Demograficznej, o którym mowa w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
 - 13) (uchylony)
 - 14) (uchylony)
 - 15) Agencję Rezerw Materiałowych;
 - 16) Narodowy Fundusz Zdrowia, o którym mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1510, z późn. zm.);
 - 17) Bankowy Fundusz Gwarancyjny;
 - 18) podmiot zarządzający aktywami w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1937, z późn. zm.);
 - 19) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa;
 - 20) jednostki dozoru technicznego, o których mowa w ustawie z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1351, 1356 i 2518);
 - 21)^{-2*} Krajowy Zasób Nieruchomości;
 - 22)^{-5*} Polską Agencję Nadzoru Audytowego, o której mowa w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2019 r. poz. 1421 i 1571).
2. (uchylony)
 3. Zwolnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 10a i 11a, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej, wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma siedzibę.
 4. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a, nie ma zastosowania do:
 - 1) instytucji wspólnego inwestowania:
 - a) które prowadzą swoją działalność w formie instytucji wspólnego in-

westowania typu zamkniętego albo są instytucją wspólnego inwestowania typu otwartego działającą na podstawie zasad i ograniczeń inwestycyjnych odpowiadających instytucjom wspólnego inwestowania typu zamkniętego, lub

- b) których tytuły uczestnictwa, zgodnie z dokumentami założycielskimi, nie są oferowane w drodze oferty publicznej, dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym ani wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu oraz mogą być nabywane także przez osoby fizyczne wyłącznie w przypadku, gdy osoby te dokonają jednorazowego nabycia tytułów uczestnictwa o wartości nie mniejszej niż 40 000 euro;
- 2) dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 57 lit. a.
5. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a, nie ma zastosowania do podatku, o którym mowa w art. 24b.

Art. 7

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.
2. Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.
3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:
- 1) przychodów ze źródła 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) przychodów wymienionych w art. 21, art. 22 i art. 24b, 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 są związane z działalnością zakładu;
 - 2a) straty poniesionej ze źródła przychodów;
 - 3) 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) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę;
 - 5) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;
 - 6) strat instytucji kredytowej związanych z działalnością oddziału tej instytucji, którego składniki majątkowe zostały wniesione do spółki tytułem wkładu niepieniężnego na utworzenie banku na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 2187, 2243 i 2354 oraz z 2019 r. poz. 326).
4. 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 spółek przekształconych w inne spółki.
- 4a. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się również strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji oraz strat instytucji kredytowej związanych z działalnością oddziału tej instytucji, którego składniki majątkowe zostały wniesione do spółki tytułem wkładu niepieniężnego na utworzenie banku na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe.
5. O wysokości straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:
- 1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
 - 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

6. Przepis ust. 5 nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

Art. 7a

1. W podatkowych grupach kapitałowych dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy dochodów wszystkich spółek tworzących grupę uzyskanych z danego źródła przychodów nad sumą ich strat poniesionych z tego źródła przychodów. Jeżeli za rok podatkowy suma strat poniesionych z danego źródła przychodów przez spółki wchodzące w skład podatkowej grupy kapitałowej przekracza sumę dochodów uzyskanych z tego źródła, różnica stanowi stratę podatkową grupy kapitałowej poniesioną ze źródła przychodów. Dochody i straty spółek oblicza się zgodnie z art. 7 ust. 2 i 3.
2. 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.
3. Z dochodu podatkowej grupy kapitałowej nie pokrywa się strat spółek wchodzących w skład grupy, poniesionych przez nie w okresie przed powstaniem grupy.

Art. 7b

1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:
 - 1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 4b, stanowiące przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym:
 - a) dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach oraz otrzymane przez uczestników funduszy inwestycyjnych lub instytucji wspólnego inwestowania dochody tego funduszu lub tej instytucji, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych,
 - b) przychody z umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia ich wartości,
 - c) przychody z wystąpienia wspólnika ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
 - d) przychody ze zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, które następuje w inny sposób niż określony w lit. b,
 - e) wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3,
 - f) równowartość zysku osoby prawnej oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przeznaczone-

- go na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczanej na podwyższenie funduszu udziałowego oraz równowartość kwot przekazanych na ten kapitał (fundusz) z innych kapitałów (funduszy) takiej osoby prawnej lub spółki,
- g) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
- h) przychody wspólnika spółki dzielonej, 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,
- i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,
- j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym że przychód określa się na dzień przekształcenia,
- k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3,
- l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna),
- m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:
- przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
 - przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
 - przychody spółki dzielonej,
- n)^{6b} przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;**
- 2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;
- 3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie praw-

nej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, w tym:

- a) przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
 - b) przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;
- 4) przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
- 5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;
- 6) przychody:
- a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika,
 - b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
 - c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
 - d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c,
 - e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a-c,
 - f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.
2. W przypadku ubezpieczycieli, banków, podmiotów, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 3, 4, 15 i 16, instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz podmiotów, o których mowa w art. 3 pkt 21 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, przychody wymienione w ust. 1, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i f, zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.
3. W przypadku podatników prowadzących działalność, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przychody wymienione w ust. 1 pkt 6 lit. f zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Art. 8

1. 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; 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 krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe.
4. O wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy po zmianie rok podatkowy.
5. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które nie były dotychczas podatnikami w rozumieniu ustawy, informują o wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym uzyskały status tego podatnika.
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. Podatnicy będący przedsiębiorcami żegludowymi w rozumieniu ustawy z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym oraz podatnicy będący przedsiębiorcami okrętowymi w rozumieniu ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, prowadzący działalność opodatkowaną odpowiednio podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji 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 odpowiednio podatkiem tonażowym albo zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji i podatkiem dochodowym.
 - 1b. Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.
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. 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.
- 2d. Podatnicy, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku w sposób, o którym mowa w art. 24f i art. 24g, są obowiązani wyodrębnić te składniki w ewidencji, o której mowa w ust. 1.
3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może wprowadzić obowiązek dokonywania spisu z natury niektórych towarów w przypadku zmiany ich ceny.
4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, sposób prowadzenia uproszczonej ewidencji składników majątku zakładu, przychodów i kosztów oraz warunki, jakim powinna odpowiadać ta ewidencja w celu prawidłowego określenia zobowiązań podatkowego, dla podatników niemających siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy dla wykonywania działalności nie tworzą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oddziału lub przedstawicielstwa, mając na uwadze zakres prowadzonej działalności.

Art. 9a

(uchylony)

Art. 9b

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 firmy audytorskie.
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 albo tylko 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. Podatnicy informują o wyborze tej metody w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym rozpoczęli jej stosowanie.
4. O rezygnacji ze stosowania metody, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za ostatni rok podatkowy, w którym stosowali tę metodę. 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, stosują zasady, o których mowa w art. 15a, ustalając różnice kursowe od dnia, o którym mowa w pkt 1.
7. W razie połączenia lub podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów, w przypadku gdy podmiot przejmowany lub dzielony stosował metodę ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podmioty powstałe w wyniku podziału lub połączenia oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, z wyjątkiem podmiotu przejmującego przy podziale przez wydzielenie, mają prawo do rezygnacji ze stosowania tej metody, niezależnie od upływu czasu jej stosowania. W takim przypadku podmiot informuje o tej rezygnacji w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym dokonano połączenia lub podziału. Przepisy ust. 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 10

(uchylony)

Art. 11

(uchylony)

Rozdział 1a
Ceny transferowe

Oddział 1
Przepisy ogólne

Art. 11a

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

- 1) cenie transferowej – oznacza to rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy;
- 2) podmiocie – oznacza to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład;
- 3) podmiotach niepowiązanych – oznacza to podmioty inne niż podmioty powiązane;
- 4) podmiotach powiązanych – oznacza to:
 - a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub
 - b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
 - c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
 - d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład;
- 5) powiązaniach – oznacza to relacje, o których mowa w pkt 4, występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi;
- 6) transakcji kontrolowanej – oznacza to identyfikowane na podstawie rzeczywistych zachowań stron działania o charakterze gospodarczym, w tym przypisywanie dochodów do zagranicznego zakładu, których warunki zostały ustalone lub narzucone w wyniku powiązań;

7)^{12a} **uprzednim porozumieniu cenowym – oznacza to uprzednie porozumienie cenowe w rozumieniu art. 81 pkt 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu**

uprzednich porozumień cenowych
(Dz.U. poz. 2200).

2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:
 - 1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
 - a) udziałów w kapitale lub
 - b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
 - c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
 - 2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
 - 3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.
3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:
 - 1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
 - 2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
 - 3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.
4. Jeżeli pomiędzy podmiotami występują relacje, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mające na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich, to podmioty, pomiędzy którymi występują takie relacje, uznaje się za podmioty powiązane.

Art. 11b

Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:

- 1) transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych;
- 2) transakcji między Bankowym Funduszem Gwarancyjnym a instytucją pomostową lub do transakcji pomiędzy podmiotem zarządzającym aktywami a instytucją pomostową, w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji.

Oddział 2**Zasada ceny rynkowej****Art. 11c**

1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.
3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.
4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej „transakcją właściwą”, uwzględniając:
 - 1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
 - 2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji
- organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie:
- 1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo
 - 2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.
6. W okresie obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z warunkami i metodami uznanymi w tej decyzji.
- 6.^{<12a>} W okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozumieniem.**

Art. 11d

1. Ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród następujących metod:
- 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
 - 2) ceny odprzedaży;
 - 3) koszt plus;
 - 4) marży transakcyjnej netto;
 - 5) podziału zysku.
2. W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie metod, o których mowa w ust. 1, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.
3. Przy wyborze metody najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach uwzględnia się w szczególności warunki, jakie zostały ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi, dostępność informacji niezbędnych do prawidłowego zastosowania metody oraz specyficzne kryteria jej zastosowania.
4. Określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.
- 4.^{<12b>} Określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie metody innej niż przyjęta przez podmiot powiązany jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.**
5. W przypadku gdy zgodnie z art. 11c ust. 4 organ podatkowy:
- 1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody;
 - 2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

Art. 11e

Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) w transakcjach kontrolowanych realizowanych przez podatnika w trakcie roku podatkowego ustalone zostały warunki, które ustaliłyby podmioty niepowiązane;
- 2) nastąpiła zmiana istotnych okoliczności mających wpływ na ustalone w trakcie roku podatkowego warunki lub znane są faktycznie poniesione koszty lub uzyskane przychody będące podstawą obliczenia ceny transferowej, a zapewnienie ich zgodności z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, wymaga dokonania korekty cen transferowych;
- 3) w momencie dokonania korekty podatnik posiada oświadczenie podmiotu powiązanego, że podmiot ten dokonał korekty cen transferowych w tej samej wysokości, co podatnik;
- 4) podmiot powiązany, o którym mowa w pkt 3, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z tym państwem;
- 5) podatnik potwierdzi dokonanie korekty cen transferowych w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy, którego dotyczy ta korekta.

Art. 11f

1. W przypadku transakcji kontrolowanych stanowiących usługi o niskiej wartości dodanej organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości narzutu na kosztach tych usług, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
- 1) narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody, o której mowa w art. 11d ust. 1 pkt 3 albo 4, i wynosi:
 - a) nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług,
 - b) nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług;
 - 2) usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową;
 - 3) usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
 - a) rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
 - b) sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla

wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

2. Przepis ust. 1 ma zastosowanie do usług wymienionych w załączniku nr 6 do ustawy, które spełniają łącznie następujące warunki:
- 1) mają charakter usług wspomagających działalność gospodarczą usługobiorcy;
 - 2) nie stanowią głównego przedmiotu działalności grupy podmiotów powiązanych;
 - 3) wartość tych usług świadczonych przez usługodawcę na rzecz podmiotów niepowiązanych nie przekracza 2% wartości tych usług świadczonych na rzecz podmiotów powiązanych i niepowiązanych;
 - 4) nie są przedmiotem dalszej odprzedaży przez usługobiorcę, z wyłączeniem odprzedaży usług nabytych we własnym imieniu, ale na rzecz innego podmiotu powiązanego (refakturowanie).

Art. 11g

1. W przypadku transakcji kontrolowanej dotyczącej pożyczki organ podatkowy odstępuje od określenia dochodu (straty) podatnika w zakresie wysokości oprocentowania tej pożyczki, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
- 1) oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
 - 1)^{<12b>} oprocentowanie pożyczki w ujęciu rocznym na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;**
 - 2) nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
 - 3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
 - 4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;
 - 5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.
2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy

Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji.
4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

Art. 11h

1. W przypadku gdy dochody podatnika zostaną przez administrację podatkową innego państwa uznane za dochody podmiotu powiązanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu, dokonuje się korekty dochodów podatnika, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.
2. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 1, służy eliminowaniu podwójnego opodatkowania poprzez określenie dochodów podatnika, jakie byłyby przez podatnika uzyskane, gdyby warunki ustalone z podmiotem powiązaniem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 1, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niepowiązanymi.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio przy określaniu dochodu podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, lub podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, prowadzącego działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie dochodów podlegających przypisaniu do tego zagranicznego zakładu.
4. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których:
 - 1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, pomiędzy podatnikami mającymi miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub
 - 2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnienia do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości z związku z ustaleniem lub narzucen-

niem warunków, o których mowa w art. 11c ust. 2, lub

- 3) podatnik skorzystał z uprawnienia do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji, zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.), a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy.

Art. 11h^{<12a>}

(uchylony)

Art. 11i

Jeżeli warunki transakcji realizowanej pomiędzy osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, przepisy art. 11c i art. 11d stosuje się odpowiednio.

Art. 11j

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób i tryb:
 - 1) oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, w tym kryteria porównywalności tych warunków,
 - 2) określania wysokości dochodu (straty) podatnika w drodze oszacowania z zastosowaniem metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, w tym określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub kategorii ryzyka
 - 3) eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych
- 3)^{<12a>} (uchylony)
 - mając na uwadze zapewnienie prawidłowości weryfikacji cen transferowych dokonywanej przez podatników i organy podatkowe oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.
2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, uwzględniając treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju,

istnienie podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzeczpospolitą Polską a danym krajem lub terytorium, terminowość realizowania obowiązku wymiany informacji podatkowych oraz rzetelność, kompletność i czytelność przekazywanych informacji podatkowych, a także rzeczywiste cechy systemu podatkowego danego kraju lub terytorium mogące doprowadzić do stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej.

Oddział 3

Dokumentacja cen transferowych

Art. 11k

1. Podmioty powiązane są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych za rok obrotowy w celu wykazania, że ceny transferowe zostały ustalone na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
2. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku obrotowym następujące progi dokumentacyjne:
 - 1) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej;
 - 2) 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej;
 - 3) 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej;
 - 4) 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona w pkt 1-3.
3. Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:
 - 1) każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji;
 - 2) strony kosztowej i przychodowej.
4. Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, o której mowa w ust. 2 i 3, jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawiera jest transakcja kontrolowana.
5. Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:
 - 1) jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
 - 2) kryteria porównywalności określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 1 pkt 1, oraz
 - 3) metody weryfikacji cen transferowych, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, oraz
 - 4) inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Art. 11l

1. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, odpowiada:

- 1) wartości kapitału – w przypadku pożyczki i kredytu;
 - 2) wartości nominalnej – w przypadku emisji obligacji;
 - 3) sumie gwarancyjnej – w przypadku poręczenia lub gwarancji;
 - 4) wartości przypisanych przychodów lub kosztów – w przypadku przypisania dochodu (straty) do zakładu zagranicznego;
 - 5) wartości właściwej dla danej transakcji kontrolowanej – w przypadku pozostałych transakcji.
2. Wartość transakcji kontrolowanej, o której mowa w art. 11k ust. 2, określa się na podstawie:
- 1) otrzymanych lub wystawionych faktur dotyczących danego roku obrotowego albo
 - 2) umów lub innych dokumentów – w przypadku gdy faktura nie została wystawiona lub w przypadku transakcji finansowych, albo
 - 3) otrzymanych lub przekazanych płatności – w przypadku gdy nie jest możliwe określenie tej wartości na podstawie pkt 1 i 2.
3. Określając wartość transakcji kontrolowanych o charakterze jednorodnym, o których mowa w ust. 1, nie uwzględnia się wartości transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n.
4. Wartość transakcji kontrolowanej wyrażoną w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.

Art. 11m

1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędowo skarbowemu oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.
2. W oświadczeniu o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych podmiot powiązany oświadcza, że:
 - 1) sporządził lokalną dokumentację cen transferowych;
 - 2) ceny transferowe transakcji kontrolowanych objętych lokalną dokumentacją cen transferowych są ustalane na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
3. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1, podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:
 - 1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;

- 2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.
4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.
5. Przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio do podatników obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11o ust. 1.

Art. 11n

Obowiązek sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych nie ma zastosowania do transakcji kontrolowanych:

- 1) zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:
 - a) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 6,
 - b) nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 i 34a,
 - c) nie poniósł straty podatkowej;
- 2) objętych decyzją w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, w okresie, którego dotyczy ta decyzja;

2)^{12a>} objętych uprzednim porozumieniem cenowym w okresie, którego dotyczy to porozumienie;

- 3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 4) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową;
- 5) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami;
- 6) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1986 i 2215 oraz z 2019 r. poz. 53);

6)^{11f>} w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. poz. 2019);

- 7) realizowanych między grupą producentów rolnych wpisaną 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. z 2018 r. poz. 1026), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:

- a) na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
 - b) przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
- 8) realizowanych między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (Dz.U. z 2018 r. poz. 1131 i 1633), a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia:
- a) na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji,
 - b) przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w lit. a, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją;
- 9) polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w państwie innym niż Rzeczpospolita Polska.

Art. 11o

1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy:
 - 1) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku obrotowym łączna kwota wymagalnych w tym roku świadczeń przekracza 100 000 zł lub równowartość tej kwoty, lub
 - 2) zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
 - a) umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników

- wkładów przekracza 100 000 zł lub równoważność tej kwoty, lub
- b) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza 100 000 zł lub równoważność tej kwoty.
2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej.
- 2.^{12b} **Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone w walucie obcej, przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski, obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień realizacji operacji gospodarczej lub zawarcia umowy.**

Art. 11p

1. Podmioty powiązane konsolidowane metodą pełną lub proporcjonalną, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych dołączają do tej dokumentacji grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za rok obrotowy, w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego, jeżeli należą do grupy podmiotów powiązanych:
 - 1) dla której jest sporządzane skonsolidowane sprawozdanie finansowe;
 - 2) której skonsolidowane przychody przekroczyły w poprzednim roku obrotowym kwotę 200 000 000 zł lub jej równoważność.
2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym sprawozdawczego roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, którego dotyczy grupowa dokumentacja cen transferowych.
3. Grupowa dokumentacja cen transferowych może być sporządzona przez podmiot powiązany obowiązany do dołączania grupowej dokumentacji cen transferowych lub inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych. Sporządzenie grupowej dokumentacji cen transferowych przez inny podmiot z grupy podmiotów powiązanych nie zwalnia z odpowiedzialności za zgodność tej dokumentacji z art. 11q ust. 2.
4. W przypadku gdy grupowa dokumentacja cen transferowych została sporządzona w języku angielskim, organ podatkowy może wystąpić z żądaniem przedłoże-

nia, w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania, grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim.

Art. 11q

1. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:
 - 1) opis podmiotu powiązanego;
 - 2) opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów;
 - 3) analizę cen transferowych, w tym:
 - a) analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, zwaną dalej „analizą porównawczą”, albo
 - b) analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej „analizą zgodności” – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności;
 - 4) informacje finansowe.
2. Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy dotyczące grupy kapitałowej w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 44 ustawy o rachunkowości:
 - 1) opis tej grupy;
 - 2) opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych tej grupy;
 - 3) opis istotnych transakcji finansowych tej grupy;
 - 4) informacje finansowe i podatkowe tej grupy.
3. W przypadku transakcji kontrolowanych spełniających kryteria, o których mowa w art. 11f i art. 11g, lokalna dokumentacja cen transferowych może nie zawierać analizy porównawczej lub analizy zgodności.
4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres elementów lokalnej dokumentacji cen transferowych i grupowej dokumentacji cen transferowych, mając na uwadze ułatwienie podatnikom sporządzania poprawnej dokumentacji cen transferowych oraz uwzględniając wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych.

Art. 11r

Analiza porównawcza oraz analiza zgodności podlegają aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana otoczenia ekonomicz-

nego w stopniu znacznie wpływającym na sporządzoną analizę uzasadnia dokonanie aktualizacji w roku zaistnienia tej zmiany.

Art. 11s

1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych lub grupowej dokumentacji cen transferowych, przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.
2. W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.
3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 11m ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 11p ust. 1.
4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników, o których mowa w art. 11o ust. 1, w zakresie należności i umów wskazanych w tym przepisie. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 11t

1. Podmioty powiązane:
 - 1) obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych – w zakresie transakcji kontrolowanych objętych tym obowiązkiem lub
 - 2) realizujące transakcje kontrolowane określone w art. 11n pkt 1
 – przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informację o cenach transferowych za rok podatkowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
2. Informacja o cenach transferowych zawiera:
 - 1) cel złożenia informacji i okres, za jaki jest składana;

- 2) dane identyfikacyjne podmiotu składającego informację oraz podmiotu, dla którego jest składana informacja;
 - 3) ogólne informacje finansowe podmiotu, dla którego jest składana informacja;
 - 4) informacje dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji kontrolowanych;
 - 5) informacje dotyczące metod i cen transferowych;
 - 6) dodatkowe informacje lub wyjaśnienia dotyczące danych lub informacji, o których mowa w pkt 2-5.
3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników, o których mowa w art. 11o ust. 1, w zakresie należności i umów wskazanych w tym przepisie. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio.
 4. W przypadku transakcji kontrolowanych, o których mowa w art. 11n pkt 1, w informacji o cenach transferowych nie uwzględnia się informacji oraz wyjaśnień, o których mowa w ust. 2 pkt 3, 5 i 6.
 5. W przypadku spółek niemających osobowości prawnej podmiotem obowiązującym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.
 6. Informacja o cenach transferowych jest wykorzystywana w celu analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w zakresie cen transferowych oraz do innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.
 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zapewnia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych bieżący dostęp do informacji o cenach transferowych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.
 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych i informacji przekazywanych w informacji o cenach transferowych, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej sporządzenia, uwzględniając konieczność zapewnienia dokonywania prawidłowej analizy ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz innych analiz ekonomicznych lub statystycznych.

Rozdział 2

Przychody

Art. 12

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
 - 1) otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe;
 - 2) wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy

- i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz 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) 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) 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) (uchylony)
 - 4b) dla zarządców przedsiębiorstw państwowych – wynagrodzenia z tytułu realizacji umowy o zarządzanie, w tym prawo do udziału w zysku przedsiębiorstwa;
 - 4c) wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy, o której mowa w art. 17f, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 17h;
 - 4d) wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów;
 - 4e) równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów;
 - 4f) 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) 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 przepisami ustawy o podatku od towarów i usług;
- 5) u ubezpieczycieli – kwota stanowiąca równowartość zmniejszenia stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych utworzonych dla celów rachunkowości zgodnie z odrębnymi przepisami;
 - 5a) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 27, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów;
 - 5b) (uchylony)
 - 5c) (uchylony)
 - 6) w bankach – kwota stanowiąca równowartość:
 - a) rezerwy na ryzyko ogólne, utworzonej zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, 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,
 - c) rozwiązanych lub zmniejszonych odpisów na straty kredytowe, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26c, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4 pkt 15 lit. b – w bankach stosujących MSR;
 - 6a) w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – kwota stanowiąca równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26b, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów;
 - 7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;
 - 7a) (uchylony)
 - 8) (uchylony)
 - 8a) (uchylony)
 - 8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, 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; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;
- 8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;
- 9) 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) 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;
- 11) opłata recyklingowa, o której mowa w art. 40c ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 542).
- 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. Przychód określony w ust. 1 pkt 7 powstaje w dniu:
- 1) zarejestrowania spółki, spółdzielni albo
 - 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki, albo
- 2)^{ca} wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego albo emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej, albo**
- 2a) przeniesienia na spółkę własności przedmiotu wkładu – w przypadku gdy spółka lub podwyższenie kapitału spółki nie podlegają obowiązkowi rejestracji we właściwym rejestrze zgodnie z przepisami państwa, w którym spółka ma siedzibę lub zarząd, albo
 - 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo
- 3)^{cb} wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 505, 1543 i 1655), w przypadku objęcia akcji z warunkowej emisji akcji, albo**
- 3)^{ca} wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 albo art. 328¹ § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505, 1543, 1655 i 1798), jeżeli objęcie akcji jest związane odpowiednio z warunkową emisją akcji albo z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, albo**
- 4) podjęcia uchwały o przyjęciu w poczet członków spółdzielni.
 - 5) (uchylony)
- 1ba.^{ca} W przypadku akcjonariusza prostej spółki akcyjnej albo wspólnika spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przepis ust. 1 pkt 7 stosuje się wyłącznie do wniesienia wkładu niepieniężnego stanowiącego rzeczy lub prawa zbywalne.**
- 1c. (uchylony)
 - 1d. Przepisy ust. 1 pkt 4d, 4e i 5a stosuje się odpowiednio do tworzonych przez podatników stosujących MSR odpisów na utratę wartości należności, w zakresie i na zasadach określonych tymi przepisami.
 - 1e. W odniesieniu do transakcji kontrolowanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się z uwzględnieniem art. 11c.
 2. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.
 - 2a. (uchylony)
 3. Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działaniami specjalnymi produkcyjnymi rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, a także za przychody uzyskane z zysków kapitałowych, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.
 - 3a. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c-3g oraz 3j-3m, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:
 - 1) wystawienia faktury albo
 - 2) uregulowania należności.
 - 3aa. Przy ustaleniu wysokości przychodu uwzględnia się:
 - 1) korektę cen transferowych zmniejszającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1-5;
 - 2) korektę cen transferowych zwiększającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2.
 - 3b. (uchylony)
 - 3c. 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. Przepis ust. 3c stosuje się odpowiednio do dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.
 - 3e. W przypadku otrzymania przychodu, o którym mowa w ust. 3, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c, 3d i 3f, za datę powstania przychodu uznaje się dzień zapłaty.
 - 3f. Za datę powstania przychodu z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych uważa się moment realizacji tych praw.
 - 3g. W przypadku pobrania wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, za datę powstania przychodu podatek może znać dzień pobrania wpłaty. W przypadku wyboru takiego sposobu ustalania daty powstania przychodu podatek jest obowiązany stosować go przez cały rok podatkowy. Podatek informuje o tym wyborze w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym stosował ten sposób.
 - 3h. (uchylony)
 - 3i. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki niebędącej osobą prawną wszyscy wspólnicy informują o wyborze sposobu ustalania daty powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3g.
 - 3j. Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozli-

- czeniuowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.
- 3k. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 3j, podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.
- 3l. Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do:
- 1) korekty dotyczącej przychodu związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;
 - 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.
- 3m. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 3j, następuje po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych, zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.
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), w tym również uregulowanych w naturze, z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów);
 - 2) kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek (kredytów);
 - 3) zwróconych udziałów lub wkładów w spółdzielni, umorzenia udziałów (akcji) w spółce, w tym kwot otrzymanych z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) na rzecz takiej spółki w celu umorzenia tych udziałów (akcji) – w części stanowiącej koszt ich nabycia bądź objęcia;
 - 3a) środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu:
 - a) likwidacji takiej spółki,
 - b) wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej wydatkom na nabycie lub objęcie prawa do udziałów w takiej spółce i uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 5, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w takiej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów;
 - 3b) wartości innych niż wymienione w pkt 3a składników majątku, w tym wierzytelności, otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki lub z tytułu jej likwidacji; przychodem jest jednak w przypadku:
 - a) odpłatnego zbycia tych składników majątku – ich wartość wyrażona w cenie, za którą wspólnik je zbywa; przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio,
 - b) spłaty otrzymanej wierzytelności – przychód uzyskany z tej spłaty;
 - 3c) przychodów z tytułu przeniesienia własności składników majątku będących przedmiotem wkładu niepieniężnego (aportu) wnoszonych do spółki niebędącej osobą prawną, w tym wnoszonych do takiej spółki składników majątku otrzymanych przez podatnika w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki;
 - 3d) przychodów z wystąpienia ze spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, oraz zmniejszenia udziału kapitałowego wspólnika w takiej spółce – w części stanowiącej koszt uzyskania przychodu obliczony odpowiednio zgodnie z art. 15 ust. 1l albo art. 16 ust. 1 pkt 8;
 - 3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;
 - 3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonego na ostatni dzień poprzedzający dzień łączenia lub podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;
 - 4) 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, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
 - 6a) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
 - 6b) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, niezaliczonych 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) 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) postępowaniem restrukturyzacyjnym, postępowaniem upadłościowym lub
 - c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw lub
 - d) przymusową restrukturyzacją w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji;
 - 9) należnego podatku od towarów i usług;
 - 9a) środków finansowych otrzymanych przez samorządowy zakład budżetowy z budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług związanego z tym zakładem;
 - 10) zwróconej, na podstawie odrębnych przepisów, różnicy podatku od towarów i usług;
 - 10a) zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług;
 - 11) 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) w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 8b, przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego

- wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;
- 13) 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) 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, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów;
- 15) w bankach:
- przychodów określonych zgodnie z ust. 1 pkt 7 – w przypadku objęcia udziałów (akcji) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji realizowanym na podstawie odrębnych ustaw w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) udzielonych tym przedsiębiorcom, na które utworzono rezerwy albo odpisy na straty kredytowe, zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów; w przypadku odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji) nie ustala się kosztów uzyskania przychodów,
 - zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów rezerw albo odpisów na straty kredytowe, rozwiązanych lub zmniejszonych w wyniku zamiany wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) na udziały (akcje) przedsiębiorców objętych programem restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw,
 - przychodów ze zbycia funduszu wi sekurytyzacyjnego albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
 - wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) – do wysokości niespłaconej części udzielonych kredytów (pożyczek),
 - praw do strumienia pieniądza w części niewymagalnej sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację, z zastrzeżeniem ust. 4f;
- 16) wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie;
- 17) 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) 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 albo 1a ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym;
- 19) wartości wkładu, określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7, którego przedmiotem są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, o których mowa w art. 16a-16c, wniesionego przez podmiot publiczny, o którym mowa w ustawie o partnerstwie publiczno-prywatnym, do spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a tej ustawy;
- 20) 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 przepisami ustawy o funduszach inwestycyjnych;
- 21) zwróconych wspólnikom dopłat wniesionych do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami – w wysokości określonej w złotych na dzień ich faktycznego wniesienia;
- 22) wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki – w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce lub udziałów w zyskach tej osoby prawnej;
- 23) otrzymanych środków, o których mowa w art. 112 ust. 3 pkt 2 i art. 179 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, przekazywanych przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny podmiotowi przejmującemu zobowiązania podmiotu w restrukturyzacji, a w przypadku przejęcia praw udziałowych, o którym mowa w art. 174 ust. 1 pkt 3 tej ustawy – podmiotowi będącemu emitentem tych praw;
- 23a) otrzymanych środków, o których mowa w art. 264 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, sys-
- temie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, przekazywanych przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny podmiotowi przejmującemu zobowiązania spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
- 24) otrzymanych środków, o których mowa w art. 112 ust. 3 pkt 2 i art. 188 ust. 5 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, przekazywanych przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny instytucji pomostowej, a w przypadku przeniesienia praw udziałowych, o którym mowa w art. 188 ust. 1 pkt 1 tej ustawy – podmiotowi będącemu emitentem tych praw;
- 24a) otrzymanych środków z tytułu wsparcia, o którym mowa w art. 268a ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, przekazywanych przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny podmiotowi przejmującemu bank;
- 25) wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do:
- spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna wniesiona przez podmiot komercjalizujący,
 - spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część;
- 26) wartości otrzymanych przez fundusz inwestycyjny z tytułu wpłat dokonanych w formie pieniężnej lub papierów wartościowych lub udziałów w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, przyjętych w zamian za przydział lub zbycie uczestnikom funduszu, a w przypadku funduszu z wydzielonymi subfunduszami – uczestnikom subfunduszu, jednostek uczestnictwa albo certyfikatów inwestycyjnych;
- 27) wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.
- 4a. (uchylony)
- 4b. 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 przychodów wynajmującego lub wydzierżawiającego 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 wydzierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty.

- 4ba. Przepisy ust. 1 pkt 4d, 4e, 5a, 6 i 6a stosuje się również w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części, w tym w sposób określony w ust. 1 pkt 7.
- 4c. Przychód z odpłatnego zbycia papierów wartościowych na rynku regulowanym w ramach krótkiej sprzedaży ustala się na dzień, w którym:
- 1) zbywca dokonał zwrotu pożyczonych papierów wartościowych lub miał go dokonać zgodnie z zawartą umową pożyczki tych papierów – w przypadku gdy na potrzeby dokonania rozrachunku zbywca zawarł taką umowę;
 - 2) na rachunku papierów wartościowych zbywcy dokonano, na potrzeby dokonania rozrachunku, zapisu papierów wartościowych będących przedmiotem krótkiej sprzedaży, nie później niż na dzień rozrachunku – w pozostałych przypadkach.
- 4d. Jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:
- 1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
 - 2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
- do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).
- 4e. Przepisu ust. 4 pkt 15 lit. c tiret pierwsze nie stosuje się do przychodów ze zbycia wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) w części dotyczącej odsetek od tych kredytów (pożyczek).
- 4f. Przychód ze zbycia funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny na podstawie umowy o subpartycypację praw do strumienia pieniądza w części sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypa-

cję powstaje w dacie wymagalności rat kapitałowych tych wierzytelności lub w dacie ich zapłaty, jeżeli zapłata nastąpiła przed upływem terminu wymagalności. Przychodem jest kwota uzyskana z tytułu zbycia praw do strumienia pieniądza w części odpowiadającej udziałowi, jaki stanowi wymagalna lub zapłacona rata kapitałowa w kwocie stanowiącej sumę rat kapitałowych wierzytelności z tytułu kapitałowej części kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację.

4g. Przez środki pieniężne, o których mowa w ust. 4 pkt 3a, rozumie się również wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz wierzytelności z tytułu udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną pożyczki – z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki, jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je wspólnika.

4h. Przepisu ust. 4 pkt 1 nie stosuje się do przychodów, o których mowa w ust. 3g.

4i.⁴¹ W przypadku gdy podatnik, który na podstawie umowy zawartej z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny albo nabywcą towarów lub usługobiorcą jest obowiązany do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, dokona zapłaty tej należności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, u podatnika ustala się przychód w dniu zlecenia przelewu. Przychód ten ustala się w takiej wysokości, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

4j.⁴² Nie ustala się przychodu, o którym mowa w ust. 4i, jeżeli płatność dokonana przez podatnika:

- 1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców lub
- 2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skar-

bowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.

5. Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określona 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, z zastrzeżeniem ust. 6b.
- 5a. 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 świadczeń w naturze, w tym 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) 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. 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.
- 6b. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, ustala się na podstawie przepisów art. 11c.
- 6b.^{42b} W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, o których mowa w ust. 1 pkt 2, ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.**
7. (uchylony)
8. (uchylony)
9. Przepisu ust. 4 pkt 15 lit. c 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.
- 9a. Przepisy ust. 4 pkt 15 lit. c stosuje się odpowiednio do spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.
10. 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 przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.
11. Przepisy ust. 4d stosuje się, jeżeli:
- 1) spółka nabywająca oraz spółka, której udziały (akcje) są nabywane, są podmiotami wymienionymi w załączniku nr 3 do ustawy lub są spółkami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz
 - 2) wspólnik jest podatnikiem podatku dochodowego i wnoszone przez niego udziały (akcje) stanowią wkład niepieniężny przeznaczony w całości lub w części na podwyższenie kapitału zakładowego spółki nabywającej.
12. Przepisy ust. 4d stosuje się również w przypadku dokonania więcej niż jednej transakcji nabycia udziałów (akcji), przeprowadzonych w okresie nieprzekraczającym 6 miesięcy liczonych począwszy od miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich nabycie, jeżeli w wyniku tych transakcji są spełnione warunki określone w tym przepisie.
13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
- 14a.**^{<13>} **Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio w przypadku połączenia funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych, z tym że przepisów tych nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.**
- 14b.**^{<13>} **Jeżeli połączenie funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych nie zostało przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 14a domniemywa się, że**

głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

15. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:
- 1) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
 - 2) 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) 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.
16. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 13

(uchylony)

Art. 14

1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.
2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.
3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy wzywa 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 określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od

wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający albo świadczący usługi.

4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.
5. (uchylony)
6. (uchylony)
7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.

Art. 14a

1. W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następnym takim świadczeniu. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1-3 stosuje się odpowiednio.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Rozdział 3

Koszty uzyskania przychodów

Art. 15

1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu 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 ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień poniesienia kosztu.
- 1a. (uchylony)
- 1aa. Kosztem uzyskania przychodów jest również wniesiona opłata recyklingowa, o której mowa w art. 40c ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi.
- 1ab. Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się:
 - 1) korektę cen transferowych zmniejszającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1 i 2;
 - 2) korektę cen transferowych zwiększającą koszty uzyskania przychodów,

- mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 11c, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 11d ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 11e pkt 1-5.
- 1b. U ubezpieczycieli kosztem uzyskania przychodów za rok podatkowy są koszty ustalone zgodnie z ust. 1, a także:
- 1) rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe utworzone dla celów rachunkowości 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 uzyskania przychodu jest przyrost stanu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych utworzonych dla celów rachunkowości 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) (uchylony)
- 1c. (uchylony)
- 1d. Kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez pracodawcę na zapewnienie prawidłowej realizacji pracowniczego programu emerytalnego w rozumieniu przepisów o pracowniczych programach emerytalnych.
- 1da. Kosztami uzyskania przychodów są również wydatki poniesione przez podmiot zatrudniający na zapewnienie prawidłowej realizacji obowiązków wynikających z ustawy o pracowniczych planach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 4ga.
- 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 rezerwy 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. z 2018 r. poz. 1906 i 2215) – do wysokości określonej w odrębnych przepisach;
 - 5) 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) 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) opłaty pobierane przez Komisję Nadzoru Finansowego, o których mowa w ustawie wymienionej w ust. 1e pkt 4.
- 1h. W bankach kosztem uzyskania przychodów są także:
- 1) rezerwa na ryzyko ogólne tworzona w roku podatkowym zgodnie z art. 130 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;
 - 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 udzielonego przez bank kredytu (pożyczki) – do wysokości kwoty udzielonego kredytu (pożyczki), z wyłączeniem odsetek, prowizji i opłat, jeżeli opóźnienie w spłacie kapitału tego kredytu (pożyczki) lub odsetek przekracza 12 miesięcy;
 - 3) przekazane funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
 - a) pożytki z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - b) kwoty główne z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - c) kwoty uzyskane z tytułu realizacji zabezpieczeń sekurytyzowanych wierzytelności
 – objęte umową o subpartycypację;
 - 4) zwrócone funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny kwoty uzyskane ze zbycia tym podmiotom praw do strumienia pieniądza z sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację w przypadkach gdy następuje zwrotne przeniesienie praw do takich wierzytelności, jeżeli bank wykazał przychód na podstawie art. 12 ust. 4f i nie zaliczył do kosztów uzyskania przychodów kapitału kredytu (pożyczki) na podstawie pkt 3 lit. b lub c.
- 1ha. W spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych kosztem uzyskania przychodów są także:
- 1) 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 utworzonego na tę część wierzytelności odpisu aktualizującego zaliczonego do kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z niniejszą ustawą;
 - 2) przekazane funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny:
 - a) pożytki z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - b) kwoty główne z sekurytyzowanych wierzytelności,
 - c) kwoty uzyskane z tytułu realizacji zabezpieczeń sekurytyzowanych wierzytelności
 – objęte umową o subpartycypację;
 - 3) zwrócone funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny kwoty uzyskane ze zbycia tym podmiotom praw do strumienia pieniądza z sekurytyzowanych wierzytelności z tytułu kredytów (pożyczek) objętych umową o subpartycypację, w przypadkach gdy następuje zwrotne przeniesienie praw do takich wierzytelności, jeżeli kasa wykazała przychód na podstawie art. 12 ust. 4f i nie zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kapitału kredytu (pożyczki) na podstawie pkt 2 lit. b lub c.
- 1i. W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, w związku z którymi, zgodnie z art. 12 ust. 5-6a, został określony przychód, a także w przypadku odpłatnego zbycia rzeczy, praw lub innych świadczeń będących przedmiotem wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w art. 14a, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia, z uwzględnieniem aktualizacji dokonanej zgodnie z odrębnymi przepisami, jest odpowiednio:
- 1) wartość przychodu określonego na podstawie art. 12 ust. 5 i 6 albo
 - 2) wartość przychodu określonego na podstawie art. 12 ust. 5a i 6a powiększona o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych rzeczy lub praw albo innych świadczeń, albo
 - 3) równowartość wierzytelności (należności) uregulowanej przez wykonanie świadczenia niepieniężnego (w naturze), o którym mowa w art. 14a,

- pomniejszonej o naliczony w związku z przekazaniem tego świadczenia niepieniężnego podatek od towarów i usług
- pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.
- 1ia. W przypadku, o którym mowa w ust. 1i pkt 3, przepis art. 16 ust. 1 pkt 46 lit. a stosuje się odpowiednio.
- 1j. 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) albo wkładów w spółdzielni – 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) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni 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;
- 2a) wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);
- 2b) wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;
- 3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1-2b składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;
 - 4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie lub wartości początkowej takiego składnika majątku pomniejszonej o sumę dokonanych od tego składnika odpisów amortyzacyjnych – jeżeli składnik ten został otrzymany przez podatnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki.
- 1k. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny, na dzień zbycia tych udziałów (akcji) w spółce, koszt uzyskania przychodów ustala się w wysokości:
- 1) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli zbywane udziały (akcje) zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, w tym również w zamian za wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej;
 - 1a) 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) przyjętej dla celów podatkowych wartości składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wynikającej z ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1, określonej na dzień objęcia tych udziałów (akcji) w spółce, nie wyższej jednak niż wartość tych udziałów (akcji) z dnia ich objęcia, określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7.
- 1l. W przypadku gdy udziały (akcje) w spółce zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny, do ustalenia kosztu, o którym mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3, 3d i 22, przepisy ust. 1k stosuje się odpowiednio.
- 1l. 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 lub wytworzenie składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane.
- 1m. W przypadku odpłatnego zbycia udziałów (akcji) objętych w wyniku podziału, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) w spółce przejmującej lub nowo zawiązanej jest ich wartość emisyjna.
- 1ma. W przypadku podziału spółki, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 8b, kosztem uzyskania przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej są koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z ust. 1k albo art. 16 ust. 1 pkt 8. Jeżeli podział spółki następuje przez wydzielenie, koszt ten ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem. Pozostała część kwoty tych przychodów stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki dzielonej przez wydzielenie.
- 1n. W przypadku odpłatnego zbycia papierów wartościowych na rynku regulowanym w ramach krótkiej sprzedaży, o którym mowa w art. 12 ust. 4c, kosztem uzyskania przychodu są wydatki poniesione na zapewnienie dostępności papierów wartościowych na potrzeby dokonania rozrachunku, w tym na nabycie zwróconych papierów wartościowych w przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 4c pkt 1.
- 1o. 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. (uchylony)
- 1q. 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. z 2018 r. poz. 1954, 2245 i 2354);
 - 2) kwota rocznej opłaty telekomunikacyjnej, o której mowa w art. 183 ustawy wymienionej w pkt 1.
- 1r. Dla partnera prywatnego lub spółki, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a 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, pomniejszo-

na o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

1s. W przypadku nabycia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej przez podmiot komercjalizujący wartość poszczególnych składników tego wkładu, w tym składników wchodzących w skład majątku przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustala się:

- 1) w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

1t. W przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4a, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki.

1u. W przypadku zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej przez podmiot komercjalizujący, nabytych w sposób, o którym mowa w ust. 1s, koszty uzyskania przychodów ustala się w wysokości, o której mowa w tym przepisie, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne.

1w. W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową wartość poszczególnych składników majątku ustala się na podstawie wykazu sporządzonego zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób fizycznych na dzień przekształcenia.

1x. W przypadku odpłatnego zbycia składników majątku, o których mowa w ust. 1w, przez spółkę powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę

kapitałową za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4b, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych – jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

1y. W przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład wartość poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego zagranicznego zakładu ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości:

- 1) wartości rynkowej określonej dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, w państwie miejsca siedziby lub zarządu lub w państwie położenia jego zagranicznego zakładu, chyba że organ podatkowy określi tę wartość w innej wysokości – w przypadku gdy składniki majątku, w tym przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, są przenoszone z terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio, lub
- 2) przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiegokolwiek formie, nie wyższej jednak od wartości rynkowej składnika majątku – jeżeli składnik ten przenoszony jest z państwa członkowskiego Unii Europejskiej, a państwo to nie określi dla tego składnika majątku wartości rynkowej, o której mowa w pkt 1, albo zwolni z opodatkowania tę wartość, albo jeżeli składnik ten jest przenoszony z terytorium państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio.

1ya. Przepis ust. 1y stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, który:

- 1) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku likwidacji tego zagranicznego zakładu, lub
- 2) przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu,

składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym w wyniku jej likwidacji.

1z. Przepisy ust. 1y i 1ya stosuje się odpowiednio do spółki europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) i spółdzielni europejskiej zawiązanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) (Dz. Urz. WE L 207 z 18.08.2003, str. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 17, t. 1, str. 280).

1za. Kosztami uzyskania przychodów, z uwzględnieniem ust. 6, są także koszty poniesione przez pracodawcę, pod warunkiem że nie zostały sfinansowane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych:

- 1) na utworzenie zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola;
- 2) z tytułu:
 - a) prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 1000 zł na każde dziecko pracownika, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), uczęszczające do zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola,
 - b) dofinansowania pracownikowi wydatków związanych z objęciem dziecka pracownika opieką sprawowaną przez dziennego opiekuna lub uczęszczaniem dziecka pracownika do żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola, do wysokości nieprzekraczającej kwoty wydatków poniesionych i udokumentowanych przez pracownika, miesięcznie nie więcej niż kwota 1000 zł na każde dziecko, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

1zb. Przez koszty utworzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, o których mowa w ust. 1za pkt 1, rozumie się koszty poniesione do dnia uzyskania wpisu do właściwego rejestru w zakresie spełniania warunków wymaganych do utworzenia żłobka, klubu dziecięcego lub przedszkola, w tym niezbędne koszty nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych, przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji,

- adaptacji, modernizacji, remontu środków trwałych lub nabycia innych składników majątku, a także koszty dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub innych składników majątku ponoszone po uzyskaniu wpisu do właściwego rejestru.
- 1zc. Przez koszty prowadzenia zakładowego żłobka, zakładowego klubu dziecięcego lub zakładowego przedszkola, o których mowa w ust. 1za pkt 2 lit. a, rozumie się również odpłatne nabycie przez pracodawcę usługi polegającej na zapewnieniu dziecku pracownika, o którym mowa w art. 27f ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, opieki w żłobku, klubie dziecięcym lub przedszkolu.
- 1zd. W przypadku dokonania wpłaty na poczet nabycia fabrycznie nowego środka trwałego, o którym mowa w art. 16k ust. 14, spełniającego warunki określone w art. 16k ust. 15, którego dostawa zostanie wykonana w następnych okresach sprawozdawczych, podatnicy mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów dokonaną wpłatę do wysokości kwoty, o której mowa w art. 16k ust. 14.
2. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, oraz koszty związane z przychodami ze źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub są zwolnione z podatku dochodowego, a nie jest możliwe przypisanie danych kosztów do źródła przychodów, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają osiągnięte w roku podatkowym przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 3 stosuje się odpowiednio.
- 2a. 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.
- 2b. W przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z innych źródeł przychodów, przepisy ust. 2 i 2a stosuje się także do przypisywania do każdego z tych źródeł kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami.
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. 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. 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. 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. 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. 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. 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. Koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.
- 4g. 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, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy, z zastrzeżeniem ust. 4ga, 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.
- 4ga. Wpłaty dokonywane do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych, z zastrzeżeniem art. 16 ust. 1 pkt 40a, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający w rozumieniu tej ustawy, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są one należne, pod warunkiem że zostaną opłacone w terminie wynikającym z przepisów tej ustawy. W przypadku uchybienia temu terminowi do wpłat tych stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 57aa.
- 4h. Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 4g, określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych 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.
- 4i. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury,

- inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.
- 4j. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 4i, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.
- 4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do:
- 1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;
 - 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 11e.
- 4l. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 4i, następuje po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, zmniejszenia lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.
- 4m. Przepisy ust. 4i i 4j stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
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. (uchylony)
- 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 wyłącz-
- nie zgodnie z przepisami art. 16a-16m, z uwzględnieniem art. 16.
7. 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. Przepisy ust. 1k, 1l, 1m oraz 1o stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.
9. (uchylony)
10. (uchylony)
11. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.
12. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 13.
13. Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, nad przychodami uzyskanymi w roku podatkowym powiększa koszty uzyskania przychodów poniesione w następnym roku podatkowym.

Art. 15a

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;
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 wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
4. Przy obliczaniu różnic kursowych, o których mowa w ust. 2 i 3, uwzględnia się kursy faktycznie zastosowane w przypadku sprzedaży lub kupna walut obcych oraz otrzymania należności lub zapłaty zobowiązań. W pozostałych przypadkach, a także gdy do otrzymanych należności lub zapłaty zobowiązań nie jest możliwe uwzględnienie faktycznie zastosowanego kursu waluty w danym dniu, stosuje 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 operując 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. 15b

(uchylony)

Art. 15ba

1. W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębnienia ceny nabycia poszczególnych wierzytelności (pakiet wierzytelności) dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności nad kosztem nabycia pakietu wierzytelności.
2. Przez przychody uzyskane z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności rozumie się środki lub wartości otrzymane w wyniku uregulowania tych wierzytelności lub środki lub wartości ze zbycia całości albo części wierzytelności wchodzących w skład danego pakietu wierzytelności, z wyjątkiem opłat, odsetek, odsetek za opóźnienie w zapłacie zobowiązań i kar, naliczonych po dniu nabycia pakietu wierzytelności.

3. Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności.
4. Koszty nabycia pakietu wierzytelności potrąca się w okresie rozliczeniowym, w którym osiągnięty został przychód z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności, do wysokości odpowiadającej temu przychodowi.
5. Przepisy ust. 1-4 stosuje się odpowiednio do nabycia pojedynczej wierzytelności.

Art. 15c

1. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego w części, w jakiej nadwyżka kosztów finansowania dłużnego przewyższa 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.
2. W przypadku podatkowych grup kapitałowych kwota obliczona zgodnie z ust. 1 zwiększa dochód (zmniejsza stratę) podatkowej grupy kapitałowej. Przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio.
3. Przez nadwyżkę kosztów finansowania dłużnego rozumie się kwotę, o jaką poniesione przez podatnika koszty finansowania dłużnego, podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, przewyższają uzyskane przez podatnika w tym roku podatkowym podlegające opodatkowaniu przychody o charakterze odsetkowym.
4. Do przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1 i 3, przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio.
5. W celu wyliczenia limitu, o którym mowa w ust. 1, oraz przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego koszty uzyskania przychodów oblicza się bez uwzględnienia pomniejszych wynikających z zastosowania ust. 1 oraz art. 15e ust. 1.
6. Przez przychody o charakterze odsetkowym oraz koszty, o których mowa w ust. 1, rozumie się również przychody i koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5.
7. Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1 uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów, o których mowa w ust. 1, poniesionych w ramach danego źródła przychodów.
8. Przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę kosztów finansowania dłużnego

wynikających z kredytów (pożyczek) wykorzystywanych do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej, w przypadku którego spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) wykonawca projektu podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - 2) aktywa, których projekt dotyczy, znajdują się całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - 3) koszty finansowania zewnętrznego są wykazywane dla celów podatkowych w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej;
 - 4) dochody są osiągnięte w całości w państwie członkowskim Unii Europejskiej.
9. Dochodu wynikającego z długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej nie uwzględnia się przy obliczaniu przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1.
 10. Długoterminowy projekt z zakresu infrastruktury publicznej oznacza projekt służący dostarczeniu, modernizacji, eksploatacji lub utrzymaniu znaczącego składnika aktywów, będący w ogólnym interesie publicznym.
 11. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej przy wyliczaniu nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie bierze się pod uwagę także kosztów finansowania dłużnego i przychodów o charakterze odsetkowym wynikających z umów, których stroną są wyłącznie spółki wchodzące w skład takiej grupy.
 12. Przez koszty finansowania dłużnego rozumie się wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione.
 13. Przez przychody o charakterze odsetkowym rozumie się przychody z tytułu odsetek, w tym odsetek skapitalizowanych, oraz inne przychody równoważne ekonomicznie odsetkom odpowiadające kosztom finansowania dłużnego.
 14. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:
 - 1) nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w części nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 3 000 000 zł; jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpo-

- czętych miesięcy roku podatkowego podatnika;
- 2) przedsiębiorstw finansowych.
15. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej kwota wskazana w ust. 14 pkt 1 odnosi się do podatkowej grupy kapitałowej.
 16. Przez przedsiębiorstwo finansowe rozumie się:
 - 1) bank krajowy, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;
 - 2) instytucję kredytową, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;
 - 3) spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową;
 - 4) firmę inwestycyjną, o której mowa w art. 3 pkt 33 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
 - 5) towarzystwo, zarządzającego alternatywną spółką inwestycyjną, spółkę zarządzającą oraz zarządzającego z Unii Europejskiej, o których mowa odpowiednio w art. 2 pkt 3, 3a, 10 i 10c ustawy o funduszach inwestycyjnych;
 - 6) krajowy zakład ubezpieczeń oraz zagraniczny zakład ubezpieczeń w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 18 i 55 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz.U. z 2019 r. poz. 381);
 - 7) krajowy zakład reasekuracji oraz zagraniczny zakład reasekuracji w rozumieniu odpowiednio art. 3 ust. 1 pkt 19 i 56 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
 - 8) dobrowolny fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 3a ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 9) otwarty fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 5 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 10) pracowniczy fundusz w rozumieniu art. 8 pkt 6 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 11) towarzystwo w rozumieniu art. 8 pkt 7 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 12) pracodawcę zagranicznego w rozumieniu art. 8 pkt 10 ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
 - 13) zarządzającego zagranicznego w rozumieniu art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1449 oraz z 2018 r. poz. 1091, 1608, 1629 i 2215);
 - 14) fundusze inwestycyjne otwarte oraz alternatywne fundusze inwestycyjne utworzone na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych;
 - 15) kontrahenta centralnego w rozumieniu art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Dz. Urz. UE L 201 z 27.07.2012, str. 1, z późn. zm.);
 - 16) centralny depozyt papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 21a ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi.
 17. Za przedsiębiorstwo finansowe nie uważa się instytucji pożyczkowych, o których mowa w art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim (Dz.U. z 2018 r. poz. 993 i 1075).
 18. Koszty finansowania dłużnego wyłączone w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów zgodnie z ust. 1 podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi w ust. 1-17 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.
 19. Przepisu ust. 18 nie stosuje się do:
 - 1) podmiotów, które w związku z przekształceniem, łączeniem lub podziałem podmiotów wstępują w prawa podatkowych przekształconych, łączonych lub dzielonych, z wyjątkiem spółek powstałych z przekształcenia spółek;
 - 2) spółek wchodzących uprzednio w skład podatkowej grupy kapitałowej – w odniesieniu do kosztów finansowania dłużnego wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów w czasie funkcjonowania tej podatkowej grupy.
 20. Przepisy ust. 1-19 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym do transakcji wewnętrznych takiego podatnika dotyczących tego zagranicznego zakładu.
- Art. 15ca**
- (uchylony)
- Art. 15cb**
1. W spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:
 - 1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub
 - 2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.
2. Koszt, o którym mowa w ust. 1, przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.
 3. Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z tytułów wymienionych w ust. 1 nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł.
 4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej.
 5. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce.
 6. Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki.
 7. Jeżeli dopłata, o której mowa w ust. 1, zostanie zwrócona przed upływem terminu wskazanego w ust. 5, w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, przychodem jest wartość odpowiadająca odliczonym, zgodnie z ust. 1, kosztem uzyskania przychodów.
 8. Przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio do przychodów spółki proporcjonalnie odpowiadających tej części kosztów uzyskania przychodów, która odpowiada zwróconej kwocie dopłaty – w przypadku zwrotu części dopłaty, o której mowa w ust. 1.
 9. W przypadku gdy spółka, o której mowa w ust. 1, zostanie przejęta w wyniku łączenia albo podziału albo przekształcona w spółkę niebędącą osobą prawną przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 5, na dzień poprzedzający dzień przejęcia albo przekształcenia ustala się przychód w wysokości odpowiadającej odliczonym, zgodnie z ust. 1, kosztem uzyskania przychodów.
- Art. 15d**
1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.
- 1.^{<1>} Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców:**
- 1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
 - 2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty w wykazie zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od twa-

- rów i usług – w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, lub
- 3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.
2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy:
- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
 - 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody – w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.
- 2.^{12a} W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy w tej części:
- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
 - 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody – w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
- 1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
 - 2) dokonania płatności po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.
- 4.^{12b} Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 nie stosuje się, w przypadku gdy podatnik dokonujący płatności dokonał zapłaty na
- leżności przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, i złożył zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla wystawcy faktury w terminie trzech dni od dnia zlecenia przelewu.
- Art. 15e**
1. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:
 - 1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
 - 2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7,
 - 3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze – poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.
 2. W przypadku banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej i instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe limit, o którym mowa w ust. 1, ustala się bez pomniejszenia przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów odpowiednio o przychody z tytułu odsetek oraz koszty z tytułu odsetek.
 3. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.
 4. Do przychodów i kosztów, o których mowa w ust. 1, przepis art. 7 ust. 3 stosuje się odpowiednio.
 5. W celu wyliczenia limitu, o którym mowa w ust. 1, sumę kosztów uzyskania przy-
- chodów oraz kwotę odsetek, o których mowa w tym przepisie, oblicza się bez uwzględnienia pomniejszych wynikających z zastosowania ust. 1 oraz art. 15c ust. 1.
6. Przez koszty poniesione przez podatnika, o których mowa w ust. 1, rozumie się również koszty przypisane podatnikowi zgodnie z art. 5.
 7. Kwotę kosztów wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1 uwzględnia się w danym źródle przychodów proporcjonalnie do wysokości kosztów, o których mowa w ust. 1, poniesionych w ramach danego źródła przychodów.
 8. W przypadku podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład przy obliczaniu kwoty, o której mowa w ust. 1, uwzględnia się odpisy amortyzacyjne oraz przychody i koszty, w tym koszty finansowania dłużnego, przypisane do tego zagranicznego zakładu.
 9. Kwota kosztów, o których mowa w ust. 1, nieodliczona w danym roku podatkowym podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi w ust. 1-8 i 10-16 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.
 - 9.^{12b} Kwota kosztów, o których mowa w ust. 1, nieodliczona w danym roku podatkowym podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi w ust. 1-8 i 10-15 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.
 10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.
 11. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:
 - 1) kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;
 - 2) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
 - 3) usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7;
 - 4) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1-3, 6 i 7.

12. Przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.
13. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej kwota wskazana w ust. 12 odnosi się do każdej spółki tworzącej taką grupę.
14. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej.
15. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, w zakresie, w jakim decyzja w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego ta decyzja dotyczy.
- 15.^{<12a>} **Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, w zakresie, w jakim:**
- 1) **uprzednie porozumienie cenowe, o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 7, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy, lub**
 - 2)^{<12c>} **porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 20zb pkt 2 Ordynacji podatkowej, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy.**
16. Przepis ust. 15 stosuje się również do roku podatkowego, w którym wydano decyzję, o której mowa w tym przepisie, oraz do roku podatkowego poprzedzającego ten rok podatkowy.
- 16.^{<12b>} **(uchylony)**

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, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia;
- 2) (uchylony)
- 3) (uchylony)
- 4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a-16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:
 - a) 225 000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. poz. 317, 1356 i 2348),
 - b) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych;
- 5) 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) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności;
- 6a) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli środki te lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w sposób, o którym mowa w art. 24f;
- 7) (uchylony)
- 8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;
- 8a) (uchylony)
- 8b) wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych – do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynika-

- jących 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) wydatków poniesionych przez udziałowca (akcjonariusza) spółek łączonych lub dzielonych na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) w tych spółkach w przypadku połączenia lub podziału spółek, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 1 pkt 8b; 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 b, w takiej proporcji, w jakiej pozostaje wartość wydzielanej części majątku spółki dzielonej do wartości jej majątku bezpośrednio przed podziałem; pozostała część kwoty tych wydatków stanowi koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia udziałów (akcji) spółki podzielonej przez wydzielenie;
- 8d) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia lub umorzenia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k;
- 8e) wydatków poniesionych przez spółkę nabywającą przy wymianie udziałów; wydatki te – w wysokości odpowiadającej nominalnej wartości udziałów (akcji) wydanych wspólnikom spółki, której udziały są nabywane, powiększonych o zapłatę w gotówce, o której mowa w art. 12 ust. 4d – są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji);
- 8f) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, otrzymanego przez wspólnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie; wydatki te są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tego składnika majątku; przepis

- art. 15 ust. 1f stosuje się odpowiednio;
- 9) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:
- podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
 - 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,
 - (uchylona)
- 10) wydatków:
- 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,
 - na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,
 - na umorzenie kapitałów pozostałych w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów,
 - (uchylona)
 - z tytułu przekazania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową funduszu sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny środków pochodzących ze spłat kredytów (pożyczek), objętych sekurytyzacją wiarygodności;
- 11) naliczonych, lecz niezapłaconych 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;
- 13b) odsetek od udziału kapitałowego wspólników spółki niebędącej osobą prawną i spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3; 13c) u podatnika będącego wspólnikiem spółki niebędącej osobą prawną – wartości pracy własnej innych wspólników tej spółki będących osobami fizycznymi, a także ich małżonków i małoletnich dzieci, z tym że kosztem uzyskania przychodów jest jednak wynagrodzenie małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki, należne z tytułów określonych w art. 12 ust. 1, art. 13 pkt 2, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz.U. z 2018 r. poz. 1244), z zastrzeżeniem pkt 57 i art. 15 ust. 4g;
- 13d) odsetek od pożyczki partycypacyjnej;
- 13e) kosztów finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 uzyskanego w celu nabycia udziałów (akcji) spółki – w części, w jakiej pomniejszałyby one podstawę opodatkowania, w której uwzględniane są przychody związane z kontynuacją działalności gospodarczej tej spółki, w szczególności w związku z połączeniem, wniesieniem wkładu niepieniężnego, przekształceniem formy prawnej lub utworzeniem podatkowej grupy kapitałowej;
- 14) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z wyjątkiem 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, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;
- 15) podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach;
- 15a) kwot wypłacanych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto);
- 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) grzywn i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywn i kar;
- 19) kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu:
 - nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,
 - niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie bezpieczeństwa i higieny pracy;
- 19a) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 1932), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 12 ust. 2 tej ustawy;
- 19b) 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. z 2018 r. poz. 578 i 1479), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w art. 14 ust. 1 oraz art. 28a ust. 1 tej ustawy, z wyłączeniem połowy opłaty ustalonej zgodnie z art. 28a ust. 4 tej ustawy;
- 19c) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 77 ust. 2 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zużytym sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1466 i 1479 oraz z 2019 r. poz. 125), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata, o której mowa w art. 72 ust. 2 tej ustawy;
- 19d) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 42 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz.U. z 2019 r. poz. 521), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione wydatki, o których mowa w art. 37 ust. 4, oraz poniesione opłaty, o których mowa w art. 38 ust. 2 tej ustawy;

- 19e) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi, z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w art. 34 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) uchylony
- 25) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem:
- wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2,
 - wymagalnych a nieściągalnych kredytów (pożyczek) pomniejszonych o kwotę odsetek, opłat i prowizji oraz o równowartość rezerw lub odpisów na straty kredytowe albo odpisów aktualizujących wartość należności, utworzonych na te kredyty (pożyczki), zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów – w przypadku gdy te kredyty (pożyczki) udzielone zostały przez jednostkę organizacyjną, której działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnioną do udzielania kredytów (pożyczek) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady jej funkcjonowania,
 - nabytych wierzytelności banku hipotecznego – wymagalnych a nieściągalnych, pomniejszonych o kwotę odsetek, opłat i prowizji oraz o równowartość rezerw lub odpisów na straty kredytowe, utworzonych na te wierzytelności banku hipotecznego, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
 - strat poniesionych przez bank z tytułu udzielonych po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek, obliczonych zgodnie z pkt 25 lit. b;
- 26) rezerw tworzonych na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność

została uprawdopodobniona, z wyjątkiem tych rezerw na należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek) oraz na należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), pomniejszonych o wartość rezerw dotyczącą odsetek, prowizji i opłat, które zostały utworzone na pokrycie:

- w bankach, z zastrzeżeniem lit. c:
 - wymagalnych a nieściągalnych – udzielonych kredytów (pożyczek),
 - wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek),
 - udzielonych kredytów (pożyczek), zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3 – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty kredytu (pożyczki), na którą została utworzona rezerwa,
 - należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3 – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty należności, na którą została utworzona rezerwa,
- w bankach hipotecznych:
 - wymagalnych a nieściągalnych nabytych wierzytelności banku hipotecznego,
 - nabytych wierzytelności banku hipotecznego, zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3 – do wysokości nie większej niż 25% kwoty tej nabytej wierzytelności banku hipotecznego, na którą została utworzona rezerwa,
- w bankach, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw:
 - kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii stracone, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3,
 - należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) zakwalifikowa-

nych do kategorii stracone, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3,

- kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3 – do wysokości nie większej niż 50% tej kwoty kredytu (pożyczki), na którą została utworzona rezerwa,
 - należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii wątpliwe, na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3 – do wysokości nie większej niż 50% tej kwoty należności, na którą została utworzona rezerwa;
- 26a) 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;
- 26b) w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych odpisów aktualizujących wartość należności, z wyjątkiem odpisów aktualizujących wartość należności z tytułu udzielonych kredytów (pożyczek), utworzonych zgodnie z przepisami o rachunkowości, pomniejszonych o wartość odpisów aktualizujących dotyczącą odsetek, opłat i prowizji od tych kredytów (pożyczek), których nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie ust. 2a pkt 3;
- 26c) odpisów na straty kredytowe utworzonych na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, z wyjątkiem tych odpisów na straty kredytowe utworzonych na należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek) oraz na należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), pomniejszonych o wartość odpisów na straty kredytowe dotyczącą odsetek, prowizji i opłat, które zostały utworzone na pokrycie:
- w bankach, z zastrzeżeniem lit. c:
 - wymagalnych a nieściągalnych – udzielonych kredytów (pożyczek),
 - wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek),

- udzielonych kredytów (pożyczek), których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 6 miesięcy i nie przekracza 12 miesięcy – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty kredytu (pożyczki), na którą został utworzony odpis na straty kredytowe,
 - należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 6 miesięcy i nie przekracza 12 miesięcy – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty należności, na którą został utworzony odpis na straty kredytowe,
- b) w bankach hipotecznych:
- wymagalnych a nieściągalnych nabytych wierzytelności banku hipotecznego,
 - nabytych wierzytelności banku hipotecznego z tytułu kredytów (pożyczek), których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 6 miesięcy i nie przekracza 12 miesięcy – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty nabytej wierzytelności banku hipotecznego, na którą został utworzony odpis na straty kredytowe,
- c) w bankach, udzielonych przedsiębiorcom realizującym program restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw:
- wymagalnych, a nieściągalnych kredytów (pożyczek),
 - wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank po dniu 1 stycznia 1997 r. gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek),
 - kredytów (pożyczek), których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 6 miesięcy i nie przekracza 12 miesięcy – do wysokości nie większej niż 50% tej kwoty kredytu (pożyczki), na którą został utworzony odpis na straty kredytowe,
 - należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 6 miesięcy i nie przekracza 12 miesięcy – do wysokości nie większej niż 50% tej kwoty należności, na którą został utworzony odpis na straty kredytowe;
- 27) rezerw, odpisów na straty kredytowe oraz odpisów aktualizujących, innych niż wymienione w pkt 26-26c, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z innych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy i odpisy na straty kredytowe oraz odpisy aktualizujące utworzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości albo MSR, inne niż określone w niniejszej ustawie jako taki koszt;
- 28) 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) w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) – 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) (uchylony)
- 32) (uchylony)
- 33) kwot dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 34) (uchylony)
- 35) (uchylony)
- 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. z 2018 r. poz. 511, 1000, 1076, 1925, 2192 i 2354);
- 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) (uchylona)
 - c) składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw – do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne;
- 38) wydatków związanych z dokonywaniem jednostronnych świadczeń na rzecz wspólników lub członków spółdzielni niebędących 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 oraz spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji;
- 39) strat z tytułu odpłatnego zbycia wierzytelności, w tym w sposób określony w art. 12 ust. 1 pkt 7, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychód należny – do wysokości uprzednio zarachowanej jako przychód należny;
- 39a) strat w części niepokrytej przychodami uzyskanymi z nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu wierzytelności;
- 39b) wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest współnikiem – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;
- 40) składek na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wspierania Osób Niepełnosprawnych 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;
- 40a) wpłat dokonywanych do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych

- planach kapitałowych – od nagród i premii wypłaconych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 41) uchylony
- 42) uchylony
- 43) umorzonych kredytów (pożyczek) bankowych, w tym nabytych wierzytelności banku hipotecznego, jeżeli ich umorzenie nie jest związane z:
- bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
 - postępowaniem restrukturyzacyjnym, lub
 - realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
- 44) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne – do wysokości zarachowanej jako przychód należny;
- 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 oraz koszty, o których mowa w art. 15 ust. 1za pkt 2;
- 46) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:
- 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,
 - podatek należny:
 - w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowią 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,
 - w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
 - od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,
 - 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 przepisami ustawy o podatku od towarów i usług;
- 47) strat powstałych w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków;
- 48) 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) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
- 49a) dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy;
- 50) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;
- 51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;
- 52) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku podatnika, niezaliczanych 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) 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, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 996, 1000, 1290, 1669 i 2245 oraz z 2019 r. poz. 534), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g;
- 57a) nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek, z zastrze-

- żeniem 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;
- 57aa) niedokonanych wpłat do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający, z zastrzeżeniem pkt 40a;
- 57b) należnych, wypłaconych, dokonanych lub postawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 2, 5 i 7-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych przepisów, dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także składek z tytułu tych należności w części finansowanej przez płatnika składek oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy temu cudzoziemcowi;
- 58) wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 14a, 23, 24, 42, 47, 48, 52, 53, 54a, 55, 56 i 59;
- 59) składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka, o którym mowa w dziale I w grupach 1, 3 i 5 oraz w dziale II w grupach 1 i 2 załącznika do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:
- wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
 - możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
 - wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;
- 60) (uchylony)
- 61) (uchylony)
- 62) (uchylony)
- 63) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
- nabytych nieodpłatnie, jeżeli:
 - 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,
 - jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
 - oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania;
 - (uchylona)
- 64) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną, w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);
- 64a) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone a następnie zbyte – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia;
- 65) (uchylony)
- 66) poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w szczególności w związku z popełnieniem przestępstwa określonego w art. 229 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1600 i 2077);
- 67) podatku od wydobycia niektórych kopalin;
- 67a) specjalnego podatku węglowodorowego;
- 67a)**^{<10a>} (uchylony)
- 68) (uchylony)
- 69) rezerw techniczno-ubezpieczeniowych dla celów wypłacalności, o których mowa w rozdziale 9 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
- 70) podatku, o którym mowa w ustawie z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1410 oraz z 2018 r. poz. 2215);
- 71) składki na fundusz gwarancyjny banków i składki na fundusz gwarancyjny kas, o których mowa w art. 286 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, oraz składki na fundusz przymusowej restrukturyzacji banków i składki na fundusz przymusowej restrukturyzacji kas, o których mowa w art. 295 ust. 1 i 3 tej ustawy;
- 72) kwot wypłaconych przez fundusz inwestycyjny z tytułu odkupienia jednostek uczestnictwa albo wykupienia certyfikatów inwestycyjnych oraz wypłaty uczestnikom funduszu dochodów (przychodów) funduszu inwestycyjnego, w przypadku gdy statut przewiduje wypłacanie tych dochodów (przychodów) bez odkupywania jednostek uczestnictwa albo wykupywania certyfikatów inwestycyjnych;
- 73) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, nabytych lub wytworzonych przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, a następnie zbytych – w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia;
- 74) podatku, o którym mowa w art. 24b;
- 75) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną;
- 76)**^{<3>} **wpłat na Fundusz Wsparcia Kredytobiorców, o których mowa w art. 16a ust. 1 ustawy z dnia 9 października 2015 r. o wsparciu kredytobiorców, którzy zacięgnęli kredyt mieszkaniowy i znajdują się w trudnej sytuacji finansowej (Dz.U. poz. 1925, z 2018 r. poz. 2243 oraz z 2019 r. poz. 1358);**
- 77)**^{<3>} **kwot, o których mowa w art. 8a ust. 7 ustawy z dnia 9 października 2015 r. o wsparciu kredytobiorców, którzy zacięgnęli kredyt mieszkaniowy i znajdują się w trudnej sytuacji finansowej.**
- (uchylony)
 - (uchylony)
 - W przypadku gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie.
- 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 odpowiadającym stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo
 - 2) postanowieniem sądu o:
 - a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów, lub
 - b) umorzeniu postępowania upadłościowego, jeżeli zachodzi okoliczność wymieniona w lit. a, lub
 - c) zakończeniu postępowania upadłościowego, albo
 - 3) protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.
- 2a. Nieściągalność wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 26-26c, uznaje się za uprawdopodobnioną:
- 1) w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26a, w szczególności jeżeli:
 - a) dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość albo
 - b) zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, lub 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) w przypadku wymagalnych a nieściągalnych kredytów (pożyczek), wymagalnych a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) oraz wymagalnych a nieściągalnych nabytych wierzytelności banku hipotecznego, o których mowa odpowiednio w ust. 1 pkt 26 lit. a tiret pierwsze i drugie i lit. b tiret pierwsze oraz w ust. 1 pkt 26c lit. a tiret pierwsze i drugie i lit. b tiret pierwsze, jeżeli:
 - a) dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, został postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość albo
 - b) zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, lub zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
 - c) opóźnienie w spłacie kapitału kredytu (pożyczki) lub odsetek przekracza 12 miesięcy, a ponadto:
 - wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego albo
 - wierzytelność została skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - miejsce pobytu dłużnika jest nieznane i nie został ujawniony jego majątek, mimo podjęcia przez wierzyciela działań zmierzających do ustalenia tego miejsca i majątku;
 - 3) w przypadku określonym w ust. 1 pkt 26b, jeżeli:
 - a) spełniony jest warunek określony w pkt 1 lit. a lub
 - b) zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, lub
 - c) opóźnienie w spłacie kapitału pożyczki i kredytu lub odsetek od tych należności 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 nieznane i nie został ujawniony jego majątek mimo podjęcia przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową działań zmierzających do ustalenia tego miejsca i majątku;
 - 4) jeżeli wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 26 lit. c tiret pierwsze i drugie oraz pkt 26c lit. c tiret pierwsze i drugie, związane są z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;
 - 5) jeżeli należności z tytułu udzielonych kredytów (pożyczek) lub należności z tytułu udzielonych gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), lub nabytych wierzytelności banku hipotecznego zostały na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 3, zakwalifikowane do kategorii wątpliwe, lub zostały wymienione w ust. 1 pkt 26c lit. a tiret trzecie i czwarte, lit. b tiret drugie, lit. c tiret trzecie i czwarte.
 - 2b. (uchylony)
 - 2c. Wartość przyjętych w umowach zabezpieczeń spłaty kredytów (pożyczek) uwzględnia się w podstawie tworzenia w bankach rezerw lub odpisów na straty kredytowe, a w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – odpisów aktualizujących wartość należności, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie ust. 1 pkt 26, 26b i 26c, w takim zakresie, w jakim te zabezpieczenia są uwzględniane przy ustalaniu kosztów na podstawie przepisów o rachunkowości albo MSR.
 - 2d. (uchylony)
 - 2e. (uchylony)
 3. Przepisy ust. 1 pkt 26 dotyczą rezerw na ryzyko związane z działalnością banków, utworzonych zgodnie z przepisami o rachunkowości.
 - 3a. (uchylony)
 - 3b. W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.
 - 3c. Przepisów ust. 1 pkt 26, 26b i 26c nie stosuje się w przypadku rezerw, odpisów aktualizujących wartość należności ani odpisów na straty kredytowe utworzonych na pokrycie należności z tytułu udzielonych przez bank kredytów (pożyczek), gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) albo nabytych wierzytelności banku hipotecznego, które zostały udzielone z naruszeniem prawa, przy czym naruszenie to powinno być stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu.
 - 3d. 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. (uchylony)
 - 3f. W przypadku należności, o których mowa w ust. 1 pkt 26 i 26c, zakwalifikowanych do kategorii stracone, zgodnie z przepisami wymienionymi w ust. 3, a w przypadku banków stosujących MSR – należności,

- których opóźnienie w spłacie kapitału lub odsetek przekracza 12 miesięcy, jeżeli nieściągalność tych należności z tytułu kredytów (pożyczek), udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) lub z tytułu nabytych wierzytelności banku hipotecznego nie została uprawdopodobniona w sposób, o którym mowa w ust. 2a pkt 2, za koszty uzyskania przychodów uważa się:
- a) równowartość rezerw utworzonych na pokrycie tych należności lub wierzytelności banku hipotecznego, pomniejszych o wartość rezerw dotyczącą odsetek, prowizji i opłat – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty kredytu (pożyczki) lub należności z tytułu udzielonej przez bank gwarancji (poręczenia) spłaty kredytów (pożyczek) lub nabytej wierzytelności banku hipotecznego, na którą została utworzona rezerwa,
 - b) równowartość odpisów na straty kredytowe utworzonych na pokrycie tych należności lub wierzytelności banku hipotecznego, pomniejszych o wartość odpisów na straty kredytowe dotyczącą odsetek, prowizji i opłat – do wysokości nie większej niż 25% tej kwoty kredytu (pożyczki) lub należności z tytułu udzielonej przez bank gwarancji (poręczenia) spłaty kredytów (pożyczek) lub nabytej wierzytelności banku hipotecznego, na którą został utworzony odpis na straty kredytowe.
- 3g. W bankach zaliczone do kosztów uzyskania przychodów rezerwy, o których mowa w ust. 1 pkt 26, oraz odpisy na straty kredytowe, o których mowa w ust. 1 pkt 26c, utworzone na kredyty (pożyczki) objęte umową o subpartycypację podlegającą pomniejszeniu o wartość kwoty ze zbycia praw do strumienia pieniądza z tytułu kredytów (pożyczek) w ramach umowy o subpartycypację. Rezerwy te i te odpisy na straty kredytowe utworzone na niespłaconą część kredytu (pożyczki) są jednak kosztem uzyskania przychodów w tej części, w jakiej przychody ze zbycia kredytu (pożyczki) na podstawie umowy o subpartycypację zostały wykazane na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 15 lit. c.
- 3h. (uchylony)
- 3i. Przepisy ust. 1 pkt 26a i 27 stosuje się odpowiednio do tworzonych przez podatników stosujących MSR odpisów na utratę wartości należności, w zakresie i na zasadach określonych tymi przepisami.
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. Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 30, 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.
- 5a. Poniesione wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 51, oraz kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 49a, obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek 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.
- 5b. Przepisu ust. 1 pkt 4 nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika.
- 5c. W przypadku samochodu osobowego oddanego do używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, ograniczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 49a, stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego.
- 5d. W przypadku gdy umowa najmu, dzierżawy lub inna umowa o podobnym charakterze została zawarta na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu, o której mowa w ust. 1 pkt 49a, rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia.
- 5e. W przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych kwota limitu, o którym mowa w ust. 1 pkt 49a, wynosi 225 000 zł.
- 5f. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.
- 5g. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.
- 5h. W przypadku ustalenia, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie stosował ograniczenia wynikającego z ust. 1 pkt 51, przepis ten stosuje się od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.
- 5i. Kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nabytego uprzednio samochodu osobowego będącego środkiem trwałym są wydatki na jego nabycie, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, w części nieprzekraczającej odpowiednio kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 4, po pomniejszeniu tych wydatków o sumę odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia tego samochodu zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.
- 5j. Przepis ust. 5i nie ma zastosowania przy ustalaniu kosztu uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został uprzednio oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika.
6. (uchylony)
7. (uchylony)
- 7a. (uchylony)
- 7b. (uchylony)
- 7c. 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 przepisach ustawy o podatku od towarów i usług.
- 7d. Przepis ust. 1 pkt 57a stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, do składek na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.
- 7e. 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 wydzielonymi subfunduszami, dokonanej zgodnie z przepisami ustawy o funduszach inwestycyjnych.
- 7f. Przez fundusze kapitałowe, o których mowa w ust. 1 pkt 8, rozumie się fundusze inwestycyjne oraz fundusze zagraniczne, o których mowa w ustawie o funduszach inwestycyjnych.
- 7g. (uchylony)

- 7h. (uchylony)
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. 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
 - 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) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający
 - zwane także środkami trwałymi;
 - 4) tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzonej *rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1293 i 1435 oraz z 2009 r. poz. 256 i 1753)* w grupowaniu o symbolu 30.11 „Statki i konstrukcje pływające”.

Art. 16b

1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, na-

dające 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) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej,
 - 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
 - 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) (uchylony)
 - 2) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:
 - a) kupna,
 - b) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,
 - c) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,
 - 2a) wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f – w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa,
 - 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) 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 spółdzielnię mieszkaniową,
- 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 i 2a,
- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania 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 10 000 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.
2. 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 10 000 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) 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) 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 10 000 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. Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość 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. Podatnicy będący armatorami, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość 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 10 000 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 10 000 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) 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) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki albo spółdzielni – ustaloną przez podatnika, z zastrzeżeniem pkt 4c, na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;

4a) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
- b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
- c) wartość określoną zgodnie z art. 14 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;

4b) w razie przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową:

- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne,
- b) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli rzeczy te lub prawa nie były amortyzowane;

4c) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej do spółki kapitałowej przez podmiot komercjalizujący – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1s;

5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, z zastrzeżeniem ust. 10b – ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;

6) w razie nabycia, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w art. 14a – wartość wierzytelności (należności) uregulowanej w wyniku wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w tym przepisie; przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio;

- 7) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y;
- 8) w razie gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu (rezydencji podatkowej), na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku wykorzystywany w działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1ya.
- 1a. Przepis ust. 1 pkt 4a lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.
2. Wartość początkową firmy stanowi dodania różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, albo nominalną wartością wydanych udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki albo spółki niebędącej osobą prawną.
3. 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. 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. W razie przekształcenia formy prawnej, podziału albo połączenia 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 przekształcanego, połączonego albo podzielonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.
10. 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 dodatkowej 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 dodatkowej wartości firmy.
- 10a. Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub komercjalizowanej własności intelektualnej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący, w drodze wkładu niepieniężnego.
- 10b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo komercjalizowanej własności intelektualnej wnoszonej przez podmiot komercjalizujący, przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.
- 10c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio.
11. 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. 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. 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 periferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 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. (uchylony)
16. 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. 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. Przepis ust. 9 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały z przekształcenia, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przekształconego, połączonego albo podzielonego.
19. 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. W razie zmiany formy opodatkowania odpowiednio z podatku tonażowego albo zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, na podatek dochodowy podatnicy w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględniają odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie podatku tonażowego lub zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji.
21. W przypadku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową, podatnicy w ewidencji, o której mowa w art. 9, uwzględniają również odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania osoby fizycznej zgodnie z ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 43). Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

Art. 16h

1. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:
 - 1) 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) 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 16f, 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. 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. 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. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej przez podmiot komercjalizujący, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.
 - 3c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.
 - 3d. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w przypadku określonym w art. 16g ust. 1 pkt 4a lit. a oraz w pkt 4b lit. a.
4. 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. 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.

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:
 - 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) 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. 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. Podatnicy mogą obniżyć 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.
- 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) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy;
 - 3) dla budynków (lokali) 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) dla budynków (lokali) 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.

Art. 16k

1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyny 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. 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. (uchylony)
5. (uchylony)
6. (uchylony)
7. 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

Art. 16j

1. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16i, 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:

- niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.
8. 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 podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10 000 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16f ust. 3.
10. 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. 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 niebędącej osobą prawną, 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. Przeliczenia na złote kwot, o których mowa w ust. 7 i 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. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.
14. Podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł. Kwota 100 000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów.
15. Przepis ust. 14 stosuje się, pod warunkiem że:
- 1) wartość początkowa jednego środka trwałego, o którym mowa w ust. 14, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł lub
 - 2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, o których mowa w ust. 14, nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3500 zł.
16. Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o wysokość zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd.
17. W przypadku, o którym mowa w ust. 15 pkt 2, wysokość jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o kwotę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez podatnika od środków trwałych, o których mowa w ust. 14.
18. Do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w ust. 14, stosuje się odpowiednio przepis ust. 8, z tym że suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
19. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 14, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.
20. Jeżeli w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o którym mowa w ust. 7 i 14, to dokonuje on odpisu amortyzacyjnego na podstawie ust. 7 albo 14.
21. Jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, a następnie:
- 1) przed nabyciem środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:
 - a) zlikwidował działalność gospodarczą albo
 - b) zmienił formę opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną odpowiednio w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w
 - 2) po nabyciu środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:
 - a) nie dokonał jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od środka trwałego lub
 - b) zbył odpłatnie środek trwały
- jest obowiązany do zwiększenia przychodów o wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, odpowiednio na ostatni dzień prowadzenia działalności przed jej likwidacją, na ostatni dzień prowadzenia działalności przed zmianą formy opodatkowania, na dzień, w którym podatnik dokonał pierwszego odpisu na podstawie ust. 1 lub art. 16i, albo na dzień odpłatnego zbycia środka trwałego.

Art. 16i

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 użytkowania; jeżeli nie dojdzie do zawarcia umowy przenoszącej na armatora własność zamawianego taboru, armator jest obowiązany 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 użytkowania 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. 16j

1. 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 korzy-

- stającego 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. 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. 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. Jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a:
 - 1) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający albo
 - 2) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych
 – oraz 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 od-

pisów 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) 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) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w 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 lub udziału w nieruchomości;
 - 2) (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
 - 4a) 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;
 - 4b) 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 przeznaczony 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;
 - 4b) dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczony na cele wymienione w pkt 4a lit. b;
 - 4c) (uchylony)
 - 4d) 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) (uchylony)
 - 4f) (uchylony)
 - 4g) dochody związków jednostek samorządu terytorialnego – w części przeznaczony dla tych jednostek;
 - 4h) (uchylony)
 - 4i) (uchylony)
 - 4j) (uchylony)
 - 4k) 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) (uchylony)
 - 4ł) (uchylony)
 - 4m)(uchylony)
 - 4n) (uchylony)
 - 4o) (uchylony)
 - 4p) (uchylony)
 - 4pa) dochody Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych

- nych – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 4r) (uchylony)
- 4s) (uchylony)
- 4t) (uchylony)
- 4u) dochody Funduszu Składowego Ubezpieczenia Społecznego Rolników, o którym mowa w przepisach o ubezpieczeniu społecznym rolników – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 4w) (uchylony)
- 4x) (uchylony)
- 4y) (uchylony)
- 4z) (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 przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji;
- 5a) dochody klubów sportowych, o których mowa w ustawie z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz.U. z 2018 r. poz. 1263 i 1669), 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;
- 6) (uchylony)
- 6a) (uchylony)
- 6b) (uchylony)
- 6c) dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 7) (uchylony)
- 8) (uchylony)
- 9) (uchylony)
- 10) (uchylony)
- 11) (uchylony)
- 12) (uchylony)
- 13) (uchylony)
- 14) (uchylony)
- 14a) dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD);
- 14b) (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 niemających 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) (uchylony)
- 21) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 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 Finansowego, Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego oraz Polskiego Biura Ubezpieczycieli Komunikacyjnych;
- 23) 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, agencje rządowe lub agencje wykonawcze; 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) (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 2017 r. poz. 1933);
- 27) (uchylony)
- 28) (uchylony)
- 29) (uchylony)
- 30) dochody Funduszu Gwarancyjnego, o którym mowa w ustawie wymienionej w art. 15 ust. 1e pkt 4;
- 30a) dochody Funduszu Edukacji Finansowej, o którym mowa w ustawie z dnia 5 sierpnia 2015 r. o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym;
- 31) (uchylony)
- 32) (uchylony)
- 33) (uchylony)
- 34) dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, 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. z 2019 r. poz. 482), 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;
- 34a) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. poz. 1162), 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) (uchylony)
- 36) dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów;
- 36a) umorzone należności i wierzytelności przypadające agencji płatniczej w ramach Wspólnej Polityki Rolnej, a

- także należności z tytułu nienależnie lub nadmiernie pobranych płatności w ramach systemów wsparcia bezpośredniego oraz w ramach wspierania rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich, od ustalenia których odstąpiono;
- 37) 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) (uchylony)
- 39) dochody związków zawodowych, społeczno-zawodowych organizacji rolników, izb rolniczych, izb gospodarczych, organizacji samorządu gospodarczego rzemiosła, spółdzielczych związków rewizyjnych, organizacji pracodawców, partii politycznych, europejskich partii politycznych i europejskich fundacji politycznych, działających na podstawie odrębnych przepisów – w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 39a) dochody kół gospodyń wiejskich, działających na podstawie ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz.U. poz. 2212), w części przeznaczonej na cele statutowe, z wyłączeniem działalności gospodarczej;
- 40) składki członkowskie członków organizacji politycznych, społecznych i zawodowych – w części nieprzeznaczonej na działalność gospodarczą;
- 41)⁶⁵ (uchylony)
- 42) 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 albo 1a tej ustawy, i przeznaczony na cele określone w umowie o partnerstwie publiczno-prywatnym, z zastrzeżeniem ust. 7;
- 42a) dochody uzyskane przez podatników mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułu:
- a) nieodpłatnego nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),
- b) nieodpłatnego nabycia prawa do używania środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, w tym uzyskanych informacji w dziedzinie przemysłowej, handlowej lub naukowej (know-how),
- c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych,
- d) otrzymania bezzwrotnego wsparcia finansowego, pod warunkiem że wsparcie to jest przeznaczone i zostanie wykorzystane wyłącznie na produkty wojskowe
- będących przedmiotem zobowiązania offsetowego w ramach wykonywania umów zawieranych przez Skarb Państwa, których wejście w życie oraz stwierdzenie wykonania zostało zatwierdzone przez Radę Ministrów zgodnie z ustawą z dnia 26 czerwca 2014 r. o niektórych umowach zawieranych w związku z realizacją zamówień o podstawowym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 2031 oraz z 2018 r. poz. 1669);
- 43) 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. z 2018 r. poz. 1205), na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;
- 44) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, товариств будownицтва społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych 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) dochody z tytułu prowadzenia szkoły w rozumieniu przepisów prawa oświatowego – w części przeznaczonej na cele szkoły, z zastrzeżeniem ust. 8,
- 46) dochody spółek wodnych i ich związków, przeznaczone na cele statutowe;
- 47) dotacje otrzymane z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
- 48) kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach;
- 49) 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, 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;
- 49a) dochody spółdzielni rolników w rozumieniu ustawy z dnia 4 października 2018 r. o spółdzielniach rolników (Dz.U. poz. 2073) prowadzącej działalność jako mikroprzedsiębiorstwo w rozumieniu załącznika I do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, str. 1, z późn. zm.), pochodzące ze zbycia produktów rolnych lub grup tych produktów, lub ryb, ze względu na które spółdzielnia rolników została założona, wyprodukowanych w gospodarstwach lub działach specjalnych produkcji rolnej jej członków;
- 50) 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;
- 50a) odsetki lub dyskonto od listów zastawnych uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2;
- 50b) odsetki lub dyskonto od obligacji emitowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego i oferowanych na rynkach zagranicznych, przeznaczonych na finansowanie ustawowych celów działalności Banku Gospodarstwa Krajowego, dotyczących wspierania polityki gospodarczej Rady Ministrów, realizacji rządowych programów społeczno-gospodarczych, programów samorządności lokalnej i rozwoju regionalnego, oraz dochody z odpłatnego zbycia tych obligacji, uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2;
- 50c) dochody osiągnięte przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, z odsetek lub dyskonta od obligacji:
- a) o terminie wykupu nie krótszym niż rok,
- b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypos-

- spolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych
- chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z emitentem tych obligacji oraz posiada, bezpośrednio lub pośrednio, łącznie z innymi podmiotami powiązanymi w rozumieniu tych przepisów więcej niż 10% wartości nominalnej tych obligacji;
- 50d) przychody osiągnięte przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, z odsetek lub dyskonta, wypłacanych przez Narodowy Bank Polski w związku z operacjami dokonywanymi na instrumentach finansowych w ramach prowadzonej gospodarki rezerwami dewizowymi;
- 51) 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 (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;
- 52) płatności na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich, otrzymane z Banku Gospodarstwa Krajowego, z wyłączeniem płatności otrzymanych przez wykonawców;
- 53) środki finansowe otrzymane przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowanego z udziałem środków europejskich, o których mowa w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych;
- 53a) przychody podmiotu wdrażającego instrument finansowy, o którym mowa w rozdziale 10 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014-2020 (Dz.U. z 2018 r. poz. 1431 i 1544 oraz z 2019 r. poz. 60), w szczególności odsetki, opłaty gwarancyjne, dywidendy i inne przychody osiągnięte z inwestycji realizowanych przez ten podmiot – w części zwiększającej wkład finansowy z programu operacyjnego;
- 53b) przychody podmiotu wdrażającego instrument finansowy, o którym mowa w rozdziale 6a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020 (Dz.U. z 2018 r. poz. 627 oraz z 2019 r. poz. 83 i 504), w szczególności odsetki, opłaty gwarancyjne, dywidendy i inne przychody osiągnięte z inwestycji realizowanych przez ten podmiot – w części zwiększającej wkład finansowy z Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich;
- 54) przychody uzyskane z tytułu:
- a) odszkodowania wypłacanego stosownie do przepisów ustawy z dnia 11 sierpnia 2001 r. o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu (Dz.U. z 2018 r. poz. 1345), w tym z tytułu wywłaszczenia nieruchomości; nie dotyczy to przypadków, gdy właściciel nieruchomości, o której mowa w zdaniu pierwszym, nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wywłaszczeniowego za cenę niższą o co najmniej 50% od wysokości uzyskanego odszkodowania,
 - b) odpłatnego zbycia nieruchomości lub jej części w trybie przepisów ustawy z dnia 11 sierpnia 2001 r. o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu,
 - c) odstąpienia od obowiązku wniesienia dopłaty, o którym mowa w art. 13h ust. 4 ustawy z dnia 11 sierpnia 2001 r. o szczególnych zasadach odbudowy, remontów i rozbiórek obiektów budowlanych zniszczonych lub uszkodzonych w wyniku działania żywiołu;
- 54a) odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, przy czym przepis art. 16 ust. 1 pkt 48 stosuje się odpowiednio;
- 55) wpłaty uczestników systemu ochrony na fundusz pomocowy, o których mowa w art. 22g ust. 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz.U. z 2018 r. poz. 613) – w części przeznaczonej na realizację celów, o których mowa w art. 22g ust. 1 tej ustawy;
- 55a) otrzymane środki, w przypadku przejęcia lub przeniesienia praw udziałowych, o których mowa odpowiednio w art. 174 ust. 1 pkt 3 i w art. 188 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, przekazywane przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny emitentowi praw udziałowych w wykonaniu gwarancji pokrycia strat, o której mowa w art. 112 ust. 3 pkt 1 tej ustawy, w zakresie, w jakim stanowią one pokrycie powstałych po przejściu lub przeniesieniu praw udziałowych strat podmiotu będącego emitentem praw udziałowych, dotyczących praw majątkowych objętych tą gwarancją, nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów;
- 56) otrzymane środki, przekazywane przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny podmiotowi przejmującemu w wykonaniu gwarancji pokrycia strat, o której mowa w art. 112 ust. 3 pkt 1 lub art. 264 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, w zakresie, w jakim stanowią one pokrycie powstałych po przejściu strat podmiotu przejmującego, dotyczących przejętych praw majątkowych, nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów;
- 56a) otrzymane środki, przekazywane przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny podmiotowi przejmującemu bank w wykonaniu gwarancji pokrycia strat, o której mowa w art. 268a ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji, w zakresie, w jakim stanowią one pokrycie powstałych po przejściu strat banku przejmującego, dotyczących przejętych praw majątkowych, nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów;
- 57) dochody (przychody) funduszy inwestycyjnych zamkniętych lub specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych stosujących zasady i ograniczenia inwestycyjne określone dla funduszy inwestycyjnych zamkniętych, utworzonych na podstawie usta-

wy o funduszach inwestycyjnych, z wyłączeniem:

- a) dochodów (przychodów) z udziału w spółkach niemających osobowości prawnej lub jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy lub prawa podatkowego państwa, w którym te spółki lub jednostki organizacyjne mają siedzibę lub zarząd, podmioty te nie są traktowane jak osoby prawne i nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia,
 - b) dochodów (przychodów) z odsetek od pożyczek (kredytów) udzielonych podmiotom, o których mowa w lit. a, oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu, z wyjątkiem odsetek od wierzytelności z tytułu pożyczek (kredytów) nabytych przez fundusz od podmiotów, których działalność podlega nadzorowi państwowego organu nadzoru nad rynkiem finansowym, uprawnionych do udzielania pożyczek (kredytów) na podstawie odrębnych ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania, jeżeli pożyczki (kredyty) te zostały udzielone przez te podmioty,
 - c) dochodów (przychodów) z odsetek od udziału kapitałowego w podmiotach, o których mowa w lit. a,
 - d) darowizn bądź innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń dokonywanych przez podmioty, o których mowa w lit. a,
 - e) dochodów (przychodów) z tytułu odsetek (dyskonta) od papierów wartościowych emitowanych przez podmioty, o których mowa w lit. a,
 - f) dochodów (przychodów) z tytułu zbycia papierów wartościowych wyemitowanych przez podmioty, o których mowa w lit. a, lub udziałów w tych podmiotach,
 - g) dochodów z nieruchomości, o których mowa w art. 24b ust. 1, w tym uzyskanych przez podmioty, o których mowa w lit. a;
- 58) dochody (przychody) instytucji wspólnego inwestowania posiadających siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, o których mowa w art. 6 ust. 4 pkt 1, spełniających wa-

runki, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a lit. a i d-f, z wyłączeniem dochodów określonych w pkt 57 lit. a-g;

58a) dochody (przychody) alternatywnych spółek inwestycyjnych uzyskane w roku podatkowym ze zbycia udziałów (akcji), pod warunkiem że alternatywna spółka inwestycyjna, która zbywa udziały (akcje), posiadała przed dniem zbycia bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, której udziały (akcje) są zbywane, nieprzerwanie przez okres dwóch lat;

59) dochody zarządzającego, o których mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, wydatkowane w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele wymienione w art. 7 ust. 1 tej ustawy.

1a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody 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 podmiotów, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego;

1a) 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. 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, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.

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

- 1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach;
- 2) przedsiębiorstwach komunalnych mających osobowość prawną, dla których funkcję organu założycielskiego pełnią jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki pomocnicze utworzone na podstawie odrębnych przepisów;
- 3) samorządowych zakładach budżetowych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających 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. (uchylony)

1e. 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) papierów wartościowych lub niebędących papierami wartościowymi instrumentów finansowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania portfelem, o którym mowa w art. 75 tej ustawy, również w przypadku gdy zarządzanie portfelem odbywa się na podstawie umowy z towarzystwem funduszy inwestycyjnych, które wykonuje tę działalność na podstawie art. 45 ust. 2 ustawy o funduszach inwestycyjnych, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
- 3) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych.

1f. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1e, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i wydatkowany, bez względu na termin, na cele określone w ust. 1.

2. (uchylony)

3. (uchylony)

4. Zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podat-

- nikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu.
5. W razie cofnięcia zezwolenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34, lub uchylecia decyzji o wsparciu, o której mowa w ust. 1 pkt 34a, podatnik traci prawo do zwolnienia i jest obowiązany do zapłaty podatku na zasadach określonych w ust. 6.
 6. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku należnego od dochodu wynikającego z cofniętego zezwolenia albo z uchylonej decyzji o wsparciu, w terminie właściwym do rozliczenia zaliczki za pierwszy okres przypadający do wpłaty zaliczki, o którym mowa w art. 25, następujący po miesiącu, w którym wystąpią te okoliczności, a gdy utrata prawa nastąpi w ostatnim miesiącu roku podatkowego – w zeznaniu rocznym. Kwotę podatku należnego do zapłaty stanowi:
 - 1) podatek niezapłacony od dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w cofniętym zezwoleniu albo w uchylonej decyzji o wsparciu – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34 albo 34a, wyłącznie w ramach jednego zezwolenia albo wyłącznie w ramach jednej decyzji, lub
 - 2) kwotę w wysokości stanowiącej maksymalną dopuszczalną pomoc publiczną określoną w zezwoleniu lub w tej uchylonej decyzji o wsparciu – jeśli podatnik korzystał z pomocy publicznej udzielonej w formie zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34 albo 34a, w ramach więcej niż jednego zezwolenia lub w ramach więcej niż jednej decyzji o wsparciu albo w ramach zezwolenia lub zezwoleń i decyzji o wsparciu.
 - 6a. W przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej również poza terenem specjalnej strefy ekonomicznej określonym w zezwoleniu lub terenem określonym w decyzji o wsparciu, działalność prowadzoną na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu wydziela się organizacyjnie, a wielkość zwolnienia określa się w oparciu o przychody i koszty uzyskania przychodów jednostki organizacyjnej prowadzącej działalność określoną w zezwoleniu lub w decyzji o wsparciu.
 - 6b. Przy ustalaniu wielkości zwolnienia od podatku dochodowego, przysługującego przedsiębiorcy prowadzącemu działalność na podstawie zezwolenia lub na podstawie decyzji o wsparciu za pośrednictwem jednostki organizacyjnej, o której mowa w ust. 6a, przepisy rozdziału 1a odziału 2 stosuje się odpowiednio do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika.
 - 6c. Przepisów ust. 1 pkt 34 i 34a nie stosuje się, jeżeli:
 - 1) osiągnięcie dochodów z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu lub z działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie zezwolenia na terenie specjalnej strefy ekonomicznej następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, dokonanych przede wszystkim w celu uzyskania zwolnienia od podatku dochodowego, lub
 - 2) czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru, lub
 - 3) podatnik korzystający ze zwolnień podatkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, dokonuje czynności prawnej lub wielu powiązanych czynności prawnych, w tym związanych z działalnością nieobjętą tymi zwolnieniami, których głównym lub jednym z głównych celów jest uniknięcie opodatkowania lub uchylenie się od opodatkowania.
 - 6d. Podatnik traci prawo do zwolnienia podatkowego z dniem dokonania pierwszej z czynności, o których mowa w ust. 6c. W takim przypadku ust. 5 i 6 stosuje się odpowiednio, ze skutkiem od tego dnia.
 7. 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 (akcji) w spółce, o której mowa w art. 14 ust. 1 albo 1a ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym.
 - 7a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 42a, dotyczy również podatników mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w przypadku nieodpłatnego nabycia wartości, praw, usług lub otrzymania bezwrotnego wsparcia finansowego, określonych w ust. 1 pkt 42a, od podatników, o których mowa w tym przepisie, lub za ich pośrednictwem, jeżeli te wartości, prawa, usługi lub wsparcie finansowe zostaną przeznaczone wyłącznie na cele wojskowe.
 - 7b. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 42a, ma zastosowanie do dochodów wymienionych w tym przepisie, pozostających w związku z ustanowieniem lub utrzymaniem potencjału mającego na celu ochronę podstawowych interesów bezpieczeństwa państwa w zakresie produkcji broni, amunicji lub materiałów wojennych, pod warunkiem że produkty te przeznaczone zostaną wyłącznie na cele wojskowe.
 8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 45, ma zastosowanie, jeżeli dochody przeznaczone na cele szkoły zostaną wydatkowane na:
 - 1) zakup stanowiących środki trwale pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły;
 - 2) organizowanie wycieczek wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów.
 9. 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. Przepisy ust. 1b, 1e i 1f nie mają zastosowania do zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 49.
 - 10a. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 54a, stosuje się także do otrzymanego odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika na cele określone w tym przepisie od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.
 - 10b. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 58a, nie stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych ze zbycia udziałów (akcji) w spółce, jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów takiej spółki, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości. Przepis art. 3 ust. 4 stosuje się odpowiednio.
 11. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 58, dotyczy instytucji wspólnego inwestowania:
 - 1) których wyłącznym przedmiotem działalności jest zbiorowe lokowanie środków pieniężnych w papiery wartościowe, instrumenty rynku pieniężnego lub inne prawa majątkowe;
 - 2) w przypadku których prowadzenie przez nie działalności wymaga zawiadomienia właściwych organów nadzoru nad rynkiem finansowym państwa, w którym mają siedzibę.
 12. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 58, stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym podatnik ma siedzibę.

Rozdział 4a

Opodatkowanie stron umowy leasingu

Art. 17a

Ilekróć 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 oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów;
- 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; w przypadku zmiany strony lub stron tej umowy podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia umowy nie uległy zmianie;
- 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:
 - a) wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zaktualizowaną zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1,
 - b) wartość, o której mowa w art. 16f ust. 6;
- 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 amortyzo-

wania, o których mowa w pkt 4 lit. b – 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 w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:
 - 1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;
 - 2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;
 - 3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio.
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. poz. 143, z*

1998 r. poz. 1063 oraz z 1999 r. poz. 484 i 1178)

- do umowy tej stosuje się zasady opodatkowania określone w art. 17f-17h.
3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także współników tych spółek.

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

1. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1 pkt 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.
2. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1 pkt 2, finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem tej umowy, przy-

chodem finansującego są opłaty ustalone przez strony tej umowy, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Art. 17f

1. Do przychodów finansującego, z zastrzeżeniem ust. 3, 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, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio;
 - 3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
 - a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
 - b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.
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.
3. Do przychodów finansującego zalicza się opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, uzyskane z tytułu wszystkich umów leasingu zawartych przez finansującego dotyczących tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, w części przewyższającej spłatę wartości początkowej, określonej zgodnie z art. 16g.

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 trwale 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 lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, a suma ustalonych w niej opłat odpowiada co najmniej wartości gruntów lub prawa wieczystego użytkowania 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 lub prawo wieczystego użytkowania 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 3 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 3 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, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:
 - 1) 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) (uchylony)
 - 3) (uchylony)
 - 4) (uchylony)
 - 5) (uchylony)
 - 6) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów kredytów (pożyczek) zakwalifikowanych do kategorii stracone, a w bankach stosujących MSR – kredytów (pożyczek), o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 26c lit. c tiret pierwsze;
 - 7) 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;
 - 8) darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.
- 1a. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1, 7 i 8 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. 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 przekraczającej 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. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz odliczenie wynikające z odrębnych ustaw stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.
- 1ca. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdolne do użytku lub są starsze niż 12 lat.
- 1d. (uchylony)
- 1e. 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.
- 1ea. O udostępnieniu informacji, o którym mowa w ust. 1e pkt 2, podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym podatnik otrzymał darowizny.
- 1eb. Z obowiązku, o którym mowa w ust. 1e pkt 2, zwolnione są podmioty, których dochód określony zgodnie z art. 7 ust. 1 za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł.
- 1f. 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 informacje 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. Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, 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. 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. Przepisy ust. 1e, 1f i 1h stosuje się odpowiednio do podatników otrzymujących darowizny, które podlegają odliczeniu na podstawie odrębnych ustaw.
- 1j. 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 warunkiem:
- 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 lub z innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, na którego terytorium organizacja posiada siedzibę.
- 1k. Odliczenia darowizn, o których 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. (uchylony)
 3. (uchylony)
 - 3a. (uchylony)
 4. (uchylony)
 5. (uchylony)
 6. (uchylony)
 - 6a. (uchylony)
 - 6b. (uchylony)
 - 6c. (uchylony)
 7. (uchylony)
 8. Podatnicy uzyskujący przychody z zysków kapitałowych lub przychody z innych źródeł przychodów mogą dokonywać odliczeń, o których mowa w ust. 1,

od dochodu w dowolnej proporcji, z tym że suma dokonanych w źródłach przychodów odliczeń nie może przekroczyć wysokości określonej w ust. 1 i 1a.

Art. 18a

(uchylony)

Art. 18b

(uchylony)

Art. 18c

(utracił moc)

Art. 18d

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.
2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:
 - 1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;
 - 1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;
 - 2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
 - 2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;
 - 3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy

przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

- 4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- 4a) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- 5) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:
 - a) przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
 - b) prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,
 - c) odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,
 - d) opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego.
- 2a. W przypadku wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3, za koszty kwalifikowane uznaje się

- dokonywane od tej wartości niematerialnej i prawnej odpisy amortyzacyjne w proporcji, w jakiej w jej wartości początkowej pozostają koszty wymienione w ust. 2 pkt 1-4a lub ust. 3a pkt 2.
3. Za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.
- 3a. W przypadku podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, o którym mowa w art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 141 i 1669 oraz z 2019 r. poz. 534), za koszty kwalifikowane, oprócz kosztów wymienionych w ust. 2-3, uznaje się także:
- 1) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
 - 2) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów innych niż wymienione w ust. 2 pkt 3 na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.
- 3b. W przypadku, o którym mowa w ust. 3a pkt 1, jeżeli tylko część budowli, budynku lub lokalu jest wykorzystywana w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, za koszty kwalifikowane uznaje się odpisy amortyzacyjne w wysokości ustalonej od wartości początkowej budowli, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej do ogólnej powierzchni użytkowej tej budowli, tego budynku lub lokalu.
- 3c. Wysokość kosztów kwalifikowanych, o których mowa w ust. 3a, nie może przekroczyć 10% przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych podatnika, o którym mowa w ust. 3a, osiągniętych w roku podatkowym.
- 3d. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, będących mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 50% kosztów wskazanych w ust. 2-3, natomiast w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 50% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 1-4a, ust. 2a i 3:
- 1) jest dokonywane zgodnie z art. 5 ust. 1 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 651/2014”, w formie i na warunkach, o których mowa w art. 5 ust. 2 lit. d rozporządzenia nr 651/2014;
 - 2) stanowi pomoc, o której mowa w art. 25 lub art. 28 rozporządzenia nr 651/2014;
 - 3) podlega kumulacji na zasadach określonych w art. 8 rozporządzenia nr 651/2014.
- 3e. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie:
- 1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 50% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 1-4a, ust. 2a i 3, w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014,
 - 2) 50% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, dokonane przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014
- stanowi pomoc indywidualną podlegającą notyfikacji Komisji Europejskiej, która może być udzielona po zatwierdzeniu przez Komisję Europejską.
- 3f. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, kwota, o którą został pomniejszony w roku podatkowym podatek dochodowy z tytułu odliczenia:
- 1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 50% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 1-4a, ust. 2a i 3, nie może przekroczyć dwukrotności kwot wymienionych w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014;
 - 2) 50% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, nie może przekroczyć dwukrotności kwoty wymienionej w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014.
- 3g. Intensywność pomocy publicznej nie może przekroczyć wartości określonych w:
- 1) art. 25 ust. 5-7 rozporządzenia nr 651/2014 – w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 1;
 - 2) art. 28 ust. 3 i 4 rozporządzenia nr 651/2014 – w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 2.
- 3h. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, nie może dokonywać odliczeń, o których mowa w ust. 3d, w przypadku gdy:
- 1) znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, o której mowa w art. 2 pkt 18 rozporządzenia nr 651/2014;
 - 2) ciąży na nim obowiązek zwrotu pomocy wynikający z wcześniejszej decyzji Komisji Europejskiej uznającej pomoc za niezgodną z prawem i ze wspólnym rynkiem.
- 3i. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, korzystający z odliczenia, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego pomoc publiczną, jest obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach podatku dochodowego, w terminie złożenia zeznania podatkowego, informacji, o których mowa w art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2018 r. poz. 362).
- 3j. Odliczenie, o którym mowa w ust. 3d, jest dokonywane w okresie stosowania rozporządzenia nr 651/2014.
- 3k. Do kosztów kwalifikowanych stanowiących odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.
4. Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z podmiotem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.
5. Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.
- 5a. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, które zostały mu zwrócone, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę.
6. Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów.
7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:
- 1) w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;

- 2) w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;
 - 3) w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o których mowa w ust. 2-3.
8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu 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 sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.
9. Przepisu ust. 8 zdanie drugie nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże w zeznaniu kwotę przysługującą mu zgodnie z art. 18da.

Art. 18da

1. Podatnikowi, który w roku rozpoczęcia prowadzenia działalności poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia określonego w art. 18d ust. 1, przysługuje kwota odpowiadająca iloczynowi nieodliczonego na podstawie art. 18d ust. 1 odliczenia i stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym.
2. Przepis ust. 1 stosuje się również w roku podatkowym następującym bezpośrednio po roku rozpoczęcia działalności, jeżeli w tym roku podatnik, o którym mowa w ust. 1, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.
3. Kwota wykazana przez podatnika w zeznaniu, przysługująca na podstawie ust. 1 lub 2, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.
4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:
 - 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
 - 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
 - 3) przez osoby prawne, osoby fizyczne lub jednostki niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa lub składniki majątku tego przedsiębior-

stwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio art. 14, albo

- 4) przez osoby prawne, osoby fizyczne lub jednostki niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby lub jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby lub jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników.
5. Podatnik jest obowiązany do zwrotu wykazanej w zeznaniu kwoty przysługującej mu na podstawie ust. 1 lub 2, jeżeli przed upływem trzech lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, za który złożył to zeznanie, zostanie postawiony w stan upadłości lub likwidacji.
- 5a. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podatku o kwotę zwrotu, a w razie wystąpienia nadpłaty – do jej zmniejszenia o tę kwotę.
6. Kwoty, o których mowa w ust. 1 i 2, podatnik wykazuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27.

Art. 18e

Podatnicy korzystający z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, oraz podatnicy, którym przysługuje kwota określona w art. 18da, są obowiązani wykazać w zeznaniu poniesione koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu lub stanowiące podstawę do wyliczenia przysługującej podatnikowi kwoty.

Art. 18f^{<7>}

1. Podstawa opodatkowania ustalona zgodnie z art. 18 lub art. 24d ust. 3 oraz po uprzednim odliczeniu kwot określonych w art. 18d:
 - 1) może być zmniejszona o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie;

2) podlega zwiększeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, które nie zostało uregulowane, przy czym zwiększenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie.

2. Jeżeli podatnik poniósł stratę, o której mowa w art. 7 ust. 2, z którą związana jest transakcja handlowa w rozumieniu ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, kwota straty:

1) może być zwiększona o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego, w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zwiększenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie;

2) podlega zmniejszeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, które nie zostało uregulowane, przy czym zmniejszenia dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie.

3. Jeżeli wartość zmniejszenia podstawy opodatkowania, przysługującego na podstawie ust. 1 pkt 1, jest wyższa od tej podstawy, zmniejszenia podstawy opodatkowania o nieodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia. Zmniejszenia podstawy opodatkowania w kolejnych latach dokonuje się, jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.

4. Jeżeli wartość zobowiązania, o którym mowa w ust. 2 pkt 2, jest wyższa od kwoty straty podlegającej zmniejszeniu na podstawie ust. 2 pkt 2, różnica zwiększa podstawę opodatkowania na podstawie ust. 1 pkt 2.

5. Zmniejszenia na podstawie ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2 dokonuje się, jeżeli do

dnia złożenia zeznania podatkowego wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.

6. Zwiększenia na podstawie ust. 1 pkt 2 i ust. 2 pkt 1 dokonuje się, jeżeli do dnia złożenia zeznania podatkowego zobowiązanie nie zostało uregulowane.
7. W przypadku gdy po roku podatkowym, za który dokonano zmniejszenia na podstawie ust. 1 pkt 1 i ust. 3 albo zwiększenia na podstawie ust. 2 pkt 1, wierzytelność zostanie uregulowana lub zbyta, podatnik obowiązany jest do zwiększenia podstawy obliczenia podatku lub zmniejszenia straty w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta, odpowiednio o wartość kwot uprzednio odliczonych albo doliczonych. Jeżeli kwota straty jest mniejsza od kwoty ją zmniejszającej, różnica zwiększa podstawę opodatkowania.
8. W przypadku gdy po roku podatkowym, za który dokonano zwiększenia na podstawie ust. 1 pkt 2 i ust. 4 lub zmniejszenia na podstawie ust. 2 pkt 2, zobowiązanie zostanie uregulowane, podatnik zmniejsza podstawę opodatkowania lub zwiększa stratę w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym zobowiązanie zostało uregulowane. Jeżeli wartość zmniejszenia podstawy opodatkowania jest wyższa od tej podstawy, zmniejszenia podstawy opodatkowania o nieodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia.
9. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się wyłącznie do wierzytelności lub zobowiązań, odpowiednio o zapłatę lub do zapłaty, świadczeń pieniężnych, wynikających z transakcji handlowych, jeżeli z tytułu tych transakcji przynajmniej u jednej ze stron określa się przychody lub koszty uzyskania przychodów, bez względu na termin ich ujęcia w tych przychodach lub kosztach uzyskania przychodów.
10. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się w przypadku, gdy spełnione są łącznie następujące warunki:
 - 1) dłużnik na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego dzień złożenia zeznania podatkowego nie jest w trakcie postępowania restrykcyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;
 - 2) od daty wystawienia faktury (rachunku) lub zawarcia umowy dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura (rachunek) lub została zawarta umowa, a w przypadku gdy rok kalendarzo-

wy, w którym wystawiono fakturę (rachunek), jest inny niż rok kalendarzowy, w którym zawarto umowę – gdy nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego późniejszej z tych czynności;

- 3) transakcja handlowa zawarta jest w ramach działalności wierzyciela oraz działalności dłużnika, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
11. Okres 90 dni, o którym mowa w ust. 1 i 2, liczy się począwszy od pierwszego dnia następującego po określonym na fakturze (rachunku) lub w umowie upływie terminu do uregulowania zobowiązania.
12. Wierzytelności odliczone od podstawy opodatkowania lub zwiększające kwotę straty na zasadach określonych w ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1, ust. 3 i 5-7 nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów ustawy.
13. Wierzytelności, o których mowa w ust. 1 i 2, nie podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania ani nie zwiększają straty, jeżeli zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów ustawy, w tym poprzez rezerwy lub odpisy.
14. Jeżeli uprawnienie albo obowiązek odpowiednio zwiększenia lub zmniejszenia, o którym mowa w ust. 1, 2 i 4 albo ust. 7 i 8, powstaje po zmianie formy opodatkowania, zmniejszenia albo zwiększenia podstawy opodatkowania albo straty dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.
15. Jeżeli termin zapłaty określono na fakturze (rachunku) lub w umowie z naruszeniem przepisów ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, przez termin zapłaty, o którym mowa w ust. 1 i 2, rozumie się termin określony zgodnie z przepisami tej ustawy.
16. Przepisy ust. 1-15 stosuje się odpowiednio do wspólników spółki niebędącej osobą prawną, z tym że warunek, o którym mowa w ust. 10 pkt 1, stosuje się do spółki niebędącej osobą prawną.
17. Przepisy ust. 1-16 stosuje się odpowiednio w przypadku uregulowania lub zbycia części wierzytelności.
18. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się do transakcji handlowych dokonywanych między podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4.
19. Podatnicy dokonujący zwiększenia lub zmniejszenia, o których mowa w ust. 1-4 albo ust. 7 i 8, obowiązani są wykazać w zeznaniu podatkowym wierzytelności lub zobowiązania, z któ-

rymi związane są te zwiększenia lub zmniejszenia.

Art. 19

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:
 - 1) 19% podstawy opodatkowania;
 - 2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.
- 1a. Podatnik, który został utworzony:
 - 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
 - 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
 - 3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa 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 na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, albo
 - 4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo
 - 5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzo-

- ne przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14
- nie stosuje przepisu ust. 1 pkt 2 w roku podatkowym, w którym rozpoczęła działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.
- 1b. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do podatkowych grup kapitałowych.
- 1c. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do:
- 1) spółki dzielonej,
 - 2) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
 - a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
 - b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
 - w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.
- 1d. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika.
- 1e. Warunek, o którym mowa w ust. 1d, nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności.
2. (uchylony)
 3. (uchylony)
 4. (uchylony)

Art. 19a

(uchylony)

Art. 20

1. 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 przypada na dochód uzyskany w obcym państwie.
2. W przypadku gdy:
 - 1) spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uzyskuje dochody (przychody) z tytułu dywidend oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, oraz
 - 2) 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 osiągnięcia, 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 Konfederacją 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.
- 2a. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, o ile umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarta między Rzeczpospolitą Polską a państwem siedziby tego podmiotu przewiduje przypisanie dochodów uzyskiwanych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do jego zagranicznego zakładu. Kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku zapłaconego w obcym państwie, jaka proporcjonalnie przypada na dochód z tego źródła przypisany do zagranicznego zakładu.
- 2b. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do spółek podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, przy czym kwota odliczenia nie może przekroczyć tej części podatku zapłaconego w obcym państwie, jaka proporcjonalnie przypada na dochód z tego źródła przypisany do zagranicznego zakładu.
3. 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 osiągnięcia;
 - 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) spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.
4. (uchylony)
5. (uchylony)
6. Łączna kwota odliczenia, o którym mowa w ust. 1 i 2, nie może przekroczyć tej części podatku, która została obliczona przed dokonaniem odliczenia i która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany z tego źródła dochodu.
7. (uchylony)

8. 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. 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. 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. 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. 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, z późn. zm.);
 - 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 osiągnięcia, 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, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, 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. (uchylony)
14. Przepisy ust. 3, 9-11 oraz 15 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.
15. Odliczenie i zwolnienie, o których mowa w ust. 2 i 3, stosuje się:
- 1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 2 pkt 3, ust. 3 pkt 3 i ust. 12 pkt 2, wynika z tytułu własności;
 - 2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:
 - a) własności,
 - b) innego niż własność, pod warunkiem że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.
16. Przepisu ust. 3 nie stosuje się do dywidend i innych dochodów (przychodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, w części, w jakiej w państwie spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 1, wypłacane z tego tytułu kwoty w jakiegokolwiek formie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, odliczeniu od dochodu, podstawy opodatkowania lub od podatku spółki wypłacającej.

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) z opłat za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, wykonywanej przez osoby prawne mającej 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) 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 żeglugi handlowej, z wyjątkiem ładunków i pasażerów tranzytowych,
 - 4) uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, skorzystanie z którego wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera
 - ustala się w wysokości 10% tych przychodów.
2. Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.
3. 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) 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 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 1, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, lub
 - o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
 - (uchylona)
- 4) rzeczywistym właścicielem należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest:
- spółka, o której mowa w pkt 2, albo
 - 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.
- 3a. Warunek posiadania udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3, uważa się także za spełniony, jeżeli zarówno w kapitale spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 1, jak i w kapitale spółki, o której mowa w ust. 3 pkt 2, inna spółka podlegająca w 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, posiada bezpośrednio – nie mniej niż 25% udziałów (akcji). Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio.
- 3b. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się, jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3 oraz ust. 3a, wynika z tytułu własności.
- 3c. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się, jeżeli spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.
4. 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. 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. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, nie ma zastosowania do przychodów, które zgodnie z odrębnymi przepisami zostaną uznane za:
- przychody z podziału zysków lub spłaty kapitału spółki wypłacającej należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1;
 - przychody z tytułu wierzytelności dającej prawo do udziału w zyskach dłużnika;
 - przychody z tytułu wierzytelności uprawniającej wierzyciela do zamiany jego prawa do odsetek na prawo do udziału w zyskach dłużnika;
 - 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. Jeżeli w wyniku powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 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 podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3, 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. Przepis art. 11d stosuje się odpowiednio.
8. Przepisy ust. 3-7 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy.
9. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 3, nie stosuje się jeżeli wypłacającym należności jest spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1.

Art. 22

- Podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).
- Zryczałtowany podatek, obliczony zgodnie z ust. 1, od przychodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego zgodnie z art. 19,

za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

- Wzrost pomniejszenia, o którym mowa w ust. 1a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1.
 - Przepisy ust. 1a i 1b stosuje się również w przypadku, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym, jednak nie dłużej niż przez 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.
 - Przepis ust. 1c stosuje się odpowiednio do podatku dochodowego od przychodów (dochodów) komplementariusza z likwidacji spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, albo z jego wystąpienia z takiej spółki.
 - W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, pomniejszenie, o którym mowa w ust. 1a, przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.
- (uchylony)
 - (uchylony)
 - Zwalnia się od podatku dochodowego przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, f oraz j, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:
 - wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 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;
 - spółka, o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
 - spółka, o której mowa w pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia.

- 4a. 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. 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. 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, z późn. zm.);
 - 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%;
 - 3) dochodów wypłacanych (przypisanych) na rzecz położonego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej zagranicznego zakładu spółki, o której mowa w ust. 4 pkt 2, jeżeli spółka ta spełnia warunki określone w ust. 4-4b.
- 4d. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 4, stosuje się:
- 1) jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 4 pkt 3, wynika z tytułu własności;

- 2) w odniesieniu do dochodów uzyskanych z udziałów (akcji) posiadanych na podstawie tytułu:
 - a) własności,
 - b) innego niż własność, pod warunkiem że te dochody (przychody) korzystałyby ze zwolnienia, gdyby posiadanie tych udziałów (akcji) nie zostało przeniesione.
5. (uchylony)
6. Przepisy ust. 4-4d stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku nr 4 do ustawy, przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy ust. 4-4d mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 4c pkt 2.

Art. 22a

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

Art. 22b

Zwolnienia i odliczenia wynikające z przepisów art. 20-22 stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej wynikającej z umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczypospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczypospolita Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany.

Art. 22c

1. Przepisów art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli skorzystanie ze zwolnienia określonego w tych przepisach było:
 - 1) sprzeczne w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem tych przepisów;
 - 2) głównym lub jednym z głównych celów dokonania transakcji lub innej czynności albo wielu transakcji lub innych czynności, a sposób działania był sztuczny.
2. Na potrzeby ust. 1 sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu skorzystania ze zwolnienia określonego w przepisach art. 20 ust. 3, art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, sprzecznego z przedmiotem lub celem tych przepisów.

Art. 22d

1. Od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych podatek dochodowy wynosi 19% uzyskanego dochodu.

2. Dochodem z odpłatnego zbycia walut wirtualnych jest osiągnięta w roku podatkowym różnica między sumą przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, a kosztami uzyskania przychodów określonymi na podstawie art. 15 ust. 11-13.
3. Przepisy ust. 1 stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczypospolita Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niezapłacenie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania dla celów podatkowych miejsca siedziby podatnika uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji.
4. Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika.
5. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 27 ust. 1, wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia walut wirtualnych i obliczyć należny podatek dochodowy.
6. W zeznaniu, o którym mowa w ust. 5, podatnik wykazuje koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 15 ust. 11-13, także wtedy, gdy w roku podatkowym nie osiągnął przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

Art. 23

(uchylony)

Art. 24

(uchylony)

Art. 24a

1. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Użyte w niniejszym artykule określenie:
 - 1) zagraniczna jednostka – oznacza:
 - a) osobę prawną,
 - b) spółkę kapitałową w organizacji,
 - c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
 - d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2,
 - e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,
 - f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z podatkowej grupy kapitałowej, która samodzielnie spełniałaby warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej,
 - g) wydzieloną organizacyjnie lub prawnie część zagranicznej spółki.

- ki lub innego podmiotu mającego osobowość prawną albo niemającego osobowości prawnej
- nieposiadające siedziby, zarządu ani rejestracji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w których podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w których w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którymi podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;
- 1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego ekspektawy, jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym lub ekspektatywę uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości;
 - 1b) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie, przy czym kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy kreującej zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i podatnikiem;
- 2) instrumenty finansowe – oznacza instrumenty finansowe wymienione w art. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
 - 3) jednostka zależna – oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę niespełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku;
- 4) podmiot powiązany – oznacza:
 - a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku,
 - b) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, posiadającą w podatniku co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku,
 - c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku.
- 2a. W przypadku gdy na podstawie okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę, domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie albo nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, że wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu.
 - 2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.
 3. Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:
 - 1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 11j ust. 2 albo
 - 2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
 - a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
 - b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej
- stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo
- 3) zagraniczna jednostka spełniająca łącznie następujące warunki:
 - a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zysku lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,
 - b) co najmniej 33% przychodów tej jednostki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 6, pochodzi:
 - z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
 - ze zbycia udziałów (akcji),
 - z wierzytelności,
 - z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
 - z części odsetkowej raty leasingowej,
 - z poręczeń i gwarancji,
 - z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
 - ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
 - z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej,
 - z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,
 - c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny, gdyby jednostka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.
- 3a. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, nie uwzględnia się zagranicznego zakładu zagranicznej jednostki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku

- państwie siedziby zagranicznej jednostki kontrolowanej.
- 3b. Sprawowanie kontroli, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a, wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.
- 3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c należy rozumieć podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.
4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot:
- 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej;
 - 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.
- 4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zysku określa się poprzez odniesienie do proporcji, w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu, fundacji lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator), jak i beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zysku podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.
5. Kwoty nieodliczone zgodnie z ust. 4 w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.
6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej jednostki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej jednostki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.
7. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla jego ustalenia przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale lub prawie głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających tej jednostki.
8. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zysku tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych podatników związane z prawem do uczestnictwa w zysku są równe.
9. Przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio do ustalenia prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, chyba że podatnik wykaże, że faktycznie przysługujące podatnikowi prawo do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej lub okres jego posiadania jest inny.
10. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże, że nie jest spełniony co najmniej jeden z warunków określonych w ust. 3 pkt 3. Przepis ust. 13 stosuje się.
11. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 4 i 4a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną na podstawie przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna:
- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz
 - 2) jednostka zależna jest podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym jednostka zależna będąca zagraniczną jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.
12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatnikowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 lub 4a do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.
13. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych jednostek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a, a w przypadku zagranicznych jednostek posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego – rejestru zagranicznych jednostek spełniających warunki określone w ust. 3 pkt 3.
- 13a. Podatnicy po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 6, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaevidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej jednostce kontrolowanej w ewidencji odrębnej od ewidencji rachunkowej wskazanej w art. 9 ust. 1 i 1a, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.
14. Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, rejestry prowadzone zgodnie z ust. 13 oraz ewidencje prowadzone zgodnie z ust. 13a. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (transakcji), z której dochód został osiągnięty. Do określenia dochodu w drodze oszacowania stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.
15. W celu obliczenia udziału pośredniego przepis art. 11a ust. 3 stosuje się odpowiednio.
16. Przepisów ust. 1, 13a i 14 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana

- na, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.
17. (uchylony)
18. Przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:
- 1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
 - 2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
 - 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
 - 4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
 - 5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.
- 18a. Przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.
19. Przepisy ust. 1-18a oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do:
- 1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18;
 - 2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład – w zakresie związanym z działalnością tego zakładu.
20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.

Art. 24b

1. Podatek dochodowy od przychodu ze źródła trwałego będącego budynkiem, który:
 - 1) stanowi własność albo współwłasność podatnika,
 - 2) został oddany w całości albo w części do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
 - 3) jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej
 - zwany dalej „podatkiem od przychodów z budynków”, wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.
2. Zwalnia się od podatku od przychodów z budynków przychód ze źródła trwałego będącego budynkiem mieszkalnym oddanym do użytkowania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, jeżeli zwolnienie to stanowi rekompensatę spełniającą warunki określone w decyzji Komisji z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie stosowania art. 106 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy państwa w formie rekompensaty z tytułu świadczenia usług publicznych, przyznawanej przedsiębiorstwom zobowiązanym do wykonywania usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym (Dz. Urz. UE L 7 z 11.01.2012, str. 3).
3. Przychód, o którym mowa w ust. 1, stanowi ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu źródła trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia źródła trwałego do ewidencji.
4. W miesiącu, w którym dokonano zbycia budynku lub oddania go do użytkowania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17f, przychód z tego budynku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do użytkowania na podstawie umowy leasingu. Zasada, o której mowa w zdaniu pierwszym, stosuje się odpowiednio w przypadku zbycia udziału we współwłasności budynku.
5. W przypadku gdy budynek stanowi:
 - 1) współwłasność podatnika – przy obliczaniu wartości początkowej przyjmuje się wartość wynikającą z ewidencji tego podatnika;
 - 2) własność albo współwłasność spółki niebędącej osobą prawną – przy obliczaniu wartości początkowej przypadającej na współnika przepis art. 5 ust. 1 stosuje się odpowiednio.
6. W przypadku gdy budynek został oddany do użytkowania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do użytkowania w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku. Proporcję, o której mowa w zdaniu pierwszym, ustala się na dzień określony w ust. 3.
7. Nie ustala się przychodu, o którym mowa w ust. 1, w przypadku, gdy ustalony na dzień określony w ust. 3, łączny udział oddanej do użytkowania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.
8. W przypadku gdy w budynku znajdują się lokale mieszkalne oddane do użytkowania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, o których mowa w ust. 2, przychód pomniejsza się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej tych lokali mieszkalnych w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku. Proporcję, o której mowa w zdaniu pierwszym, ustala się na dzień określony w ust. 3.
9. Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów, o których mowa w ust. 1, z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł.
10. W przypadku gdy podatnik posiada udział w kapitale innego podmiotu w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 w zakresie, o którym mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, kwotę, o której mowa w ust. 9, ustala się w takiej proporcji, w jakiej przychód, o którym mowa w ust. 1, pozostaje do ogólnej kwoty takich przychodów podatnika oraz podmiotów z nim powiązanych.
11. Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać podatek od przychodów z budynków i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek. Jeżeli podatnik przed upływem terminu, o którym mowa w zdaniu pierwszym, złoży zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, podatek od przychodów z budynków za ostatni miesiąc roku podatkowego wpłaca nie później niż w terminie złożenia tego zeznania.
12. Kwotę zapłaconego za dany miesiąc podatku od przychodów z budynków podatnicy odliczają od zaliczki na podatek, o której mowa w art. 25. W przypadku gdy podatnicy wpłacają zaliczki kwartalne, odliczeniu podlega podatek od przychodów z budynków zapłacony za miesiące przypadające na dany kwartał.
13. Podatnicy mogą nie wpłacać podatku od przychodów z budynków, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na podatek, o której mowa w art. 25, za dany miesiąc.
14. Kwotę zapłaconego i nieodliczonego w roku podatkowym podatku od przycho-

- dów z budynków odlicza się od podatku obliczonego zgodnie z art. 19 za rok podatkowy. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1.
15. Kwota podatku od przychodów z budynków nieodliczona na podstawie ust. 14 podlega zwrotowi na wniosek podatnika, jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego lub straty, obliczonych zgodnie z art. 19 w złożonym zeznaniu podatkowym, oraz podatku od przychodów z budynków, w szczególności jeżeli koszty finansowania dłużnego poniesione w związku z nabyciem lub wytworzeniem budynku, jak również inne przychody i koszty ustalone zostały na warunkach rynkowych.
 16. Jeżeli organ podatkowy określi zobowiązanie podatkowe lub stratę w innej wysokości niż wynikająca z zeznania podatkowego, o którym mowa w ust. 15, podatnikowi przysługuje prawo do zwrotu w wysokości:
 - 1) różnicy pomiędzy kwotą zapłaconego i nieodliczonego podatku od przychodów z budynków a kwotą podatku określoną przez organ podatkowy zgodnie z art. 19 – w przypadku określenia przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, albo
 - 2) zapłaconego i nieodliczonego podatku od przychodów z budynków – w przypadku określenia przez organ podatkowy straty.
 17. W przypadku gdy budynek został oddany do użytkowania na podstawie umowy leasingu w rozumieniu art. 17a pkt 1, przepisy ust. 1-16 stosuje się wyłączenie do podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m.
 18. Przepisy ust. 1-17 stosuje się również w przypadku, gdy podatnik bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych przeniesie w całości albo w części własność albo współwłasność budynku albo odda do użytkowania budynek na podstawie umowy leasingu w rozumieniu art. 17f, w celu uniknięcia podatku od przychodów z budynków. W takim przypadku u podmiotu, na który zostały przeniesione własność albo współwłasność budynku albo jego części, albo podmiotu, który przyjął do użytkowania budynek na podstawie tej umowy, nie ustala się przychodu, o którym mowa w ust. 1, w zakresie dotyczącym tego budynku albo jego części.
- Art. 24c**
- W przypadku podatkowej grupy kapitałowej suma przychodów, o której mowa w art. 24b ust. 9, obejmuje sumę przychodów spółek tworzących podatkową grupę kapitałową.
- Art. 24d**
1. Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wynosi 5% podstawy opodatkowania.
 2. Kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej są:
 - 1) patent,
 - 2) prawo ochronne na wzór użytkowy,
 - 3) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,
 - 4) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
 - 5) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,
 - 6) prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu,
 - 7) wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin (Dz.U. z 2018 r. poz. 432),
 - 8) autorskie prawo do programu komputerowego
 – podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej.
 3. Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym.
 4. Wysokość kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej osiągniętego w roku podatkowym i wskaźnika obliczonego według wzoru:

$$\frac{(a + b) \times 1,3}{a + b + c + d}$$
 w którym poszczególne litery oznaczają koszty faktycznie poniesione przez podatnika na:
 - a – prowadzoną bezpośrednio przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej,
 - b – nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3,
 - c – nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4,
 - d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.
 5. Do kosztów, o których mowa w ust. 4, nie zalicza się kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami.
 6. W przypadku gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1.
 7. Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym dochód (strata):
 - 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
 - 2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;
 - 3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;
 - 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.
 8. Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 11c stosuje się odpowiednio.
 9. W przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć kwalifikowany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej zgodnie z ust. 4-6 dla tego samego rodzaju produktu lub usługi lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.
 10. O wysokości straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej poniesionej w roku podatkowym obniża się dochód osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.
 11. Podatnicy korzystający z opodatkowania zgodnie z ust. 1 są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).
 12. Przepisy ust. 1-11 stosuje się odpowiednio do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku.
 13. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację podatnik jest obowiązany opodatkować na zasadach określonych w art. 19 kwalifiko-

wane dochody, o których mowa w ust. 4, uzyskane w okresie od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 12, do dnia wycofania wniosku lub zgłoszenia, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odlicza się podatek zapłacony na podstawie ust. 1.

14. Przepisy ust. 1-13 stosuje się odpowiednio do dochodów z licencji do korzystania z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej przysługującej podatnikowi na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa, pod warunkiem uprzedniego prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, których efektem jest kwalifikowane prawo własności intelektualnej, na które udzielono tej licencji.

Art. 24e

1. Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie art. 24d są obowiązani:
 - 1) wyodrębnić każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej w prowadzonej ewidencji rachunkowej;
 - 2) prowadzić ewidencję rachunkową w sposób zapewniający ustalenie przychodów i kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej;
 - 3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu;
 - 4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;
 - 5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej lub większą liczbę tych praw w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2-4.
2. W przypadku gdy na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest

obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 19.

Rozdział 5a

Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków

Art. 24f

1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:
 - 1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
 - 2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej obowiązki podatkowemu do całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązki podatkowemu), w wyniku której Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia składnika majątku będącego własnością tego podatnika, w związku z przeniesieniem jego siedziby lub zarządu do innego państwa.
3. Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:
 - 1) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej lub do innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład;
 - 3) podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, przenosi do innego państwa całość albo część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład.
4. Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w ust. 2 pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Pol-

skiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalonej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową.
6. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez zagraniczny zakład.
7. Wartość rynkową składnika majątku określa się:
 - 1) zgodnie z art. 14 ust. 2 – w przypadku papierów wartościowych oraz składników majątku, z których przeniesieniem nie wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk;
 - 2) zgodnie z art. 11c – w pozostałych przypadkach.
8. Wartość podatkową składnika majątku stanowi wartość, niezaliczona uprzednio do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za koszt uzyskania przychodów, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty. Wartości podatkowej nie ustalają podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 2, określający dochód w drodze oszacowania, z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 9 ust. 2a.
9. Jeżeli przyjęta przez podatnika do opodatkowania dochodu z niezrealizowanych zysków wartość składnika majątku bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych odbiega od jego wartości rynkowej i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów z niezrealizowanych zysków albo wykazuje te dochody w zaniżonej wysokości, dochody podatnika oraz należny podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków określa organ podatkowy.
10. Podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków stanowi suma dochodów z niezrealizowanych zysków ustalonych dla poszczególnych składników majątku. W przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód z niezrealizowanych zysków dotyczy całego przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części).
11. Jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, osiąga również dochody (przychody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i dochody te podlegają w obcym państwie opodatkowaniu podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, dochody (przychody) te łączy się z dochodami (przychodami) osiąganymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W tym przypadku od podatku obliczonego od łącznej

- sumy dochodów odlicza się kwotę równą podatnikowi zapłaconemu w obcym państwie. Kwota odliczenia nie może jednak przekroczyć tej części podatku obliczonego przed dokonaniem odliczenia, która proporcjonalnie przypada na dochód uzyskany w obcym państwie. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio.
12. Podatnicy są obowiązani składać urzędowym skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.
 13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę.

Art. 24g

1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:
 - 1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
 - 2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wiarytelności;
 - 3) przeniesienie następuje w celu spełnienia ostrożnościowych wymogów kapitałowych określonych prawem Unii Europejskiej dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych.
2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, podatnik obowiązany jest zadeklarować w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, wartość rynkową składników majątku tymczasowo przeniesionych w roku podatkowym, za który jest składane zeznanie, oraz przewidywany termin przeniesienia ich z powrotem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli do dnia złożenia zeznania składniki te pozostają poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
3. Jeżeli przed upływem 12 miesięcy, liczonych od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku został przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustanie byt prawny podatnika, w tym w drodze jego likwidacji lub przejęcia przez inny podmiot – wartość rynkowa składnika majątku, zadeklarowanego uprzednio jako tymczasowo przeniesiony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 24f ust. 1.
4. W przypadku, o którym mowa w ust. 3, podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia poprzedzającego dzień ustania bytu prawnego podatnika oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

Art. 24h

1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:
 - 1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, 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 – w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji;
 - 2) składniki majątku przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.
2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 12 oraz art. 17, nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Art. 24i

1. Podatnik może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozłożenie na raty zapłaty całości albo części podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, na okres nie dłuższy niż 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym powstał obowiązek jego zapłaty, jeżeli przeniesienie składników majątku albo przeniesienie rezydencji podatkowej następuje na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub Unią Europejską umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wiarytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wiarytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń (Dz. Urz. UE L 84 z 31.03.2010, s. 1).
2. W przypadku gdy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, rozłożenie na raty zapłaty całości albo części tego

podatku następuje po przedłożeniu przez podatnika zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego z tego tytułu wraz z opłatą prolongacyjną w formie przewidzianej przepisami Ordynacji podatkowej dla zabezpieczeń wykonania zobowiązań podatkowych.

3. Przy ocenie, czy istnieje realne ryzyko nieodzyskania podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:
 - 1) wartość bilansowa zobowiązań podatnika w ostatnich 3 latach podatkowych nie przekraczała 50% wartości bilansowej jego aktywów;
 - 2) podatnik właściwie regulował zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie obowiązków płatnika podatku dochodowego od należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach – czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika;
 - 3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;
 - 4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy się na dzień składowania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie w oparciu o przepisy regulujące unikanie lub uchylanie się od opodatkowania;
 - 5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń przedmiotom powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;
 - 6) podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.
4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podmiot posiadający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub tego poręczenia.
5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności:
 - 1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej;
 - 2) informuje o okolicznościach skutkujących wygaśnięciem decyzji i posta-

- wieniem zobowiązania z tytułu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków w stan wymagalności.
6. Decyzja, o której mowa w ust. 5, wygasa w przypadku, gdy:
 - 1) podatnik dokona zbycia w jakiegokolwiek formie przeniesionych poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składników majątku, w tym przypisanych do zagranicznego zakładu położonego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
 - 2) przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku, w tym przypisane do zagranicznego zakładu, zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń;
 - 3) podatnik zmieni ponownie rezydencję podatkową na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie Unii Europejskiej, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, które jest stroną umowy zawartej z Rzeczpospolitą Polską lub Unią Europejską w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń;
 - 4) nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika;
 - 5) podmiot, który udzielił podatnikowi zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia, ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej;
 - 6) podatnik nie dotrzymał terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej.
 7. W okresie rozłożenia podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków na raty podatnik jest obowiązany do składania na ostatni dzień każdego roku kalendarzowego informacji o wystąpieniu lub

niewystąpieniu zdarzeń, o których mowa w ust. 6 pkt 1-5. Informację składa się do naczelnika urzędu skarbowego, który wydał decyzję, o której mowa w ust. 5, do 7 dnia pierwszego miesiąca następującego po roku kalendarzowym, którego dotyczy ta informacja.

8. W przypadku zmiany rezydencji podatkowej właściwym naczelnikiem urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 1, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.
9. W sprawach nieregulowanych w ust. 1-8 stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Art. 24j

1. Jeżeli na podstawie art. 15 ust. 1y pkt 1, ust. 1ya lub 1z lub art. 16g ust. 1 pkt 7 lub 8 podatnik uwzględni w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku określoną w państwie członkowskim Unii Europejskiej do celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, podatnik ten jest obowiązany dołączyć do zeznania, o którym mowa w art. 27, informację, według ustalonego wzoru, o wysokości wartości rynkowej tego składnika. Do informacji tej podatnik jest obowiązany dołączyć dokument wydany lub potwierdzony przez właściwy organ państwa, o którym mowa w zdaniu pierwszym, o wysokości wartości rynkowej tego składnika.
2. Informację, o której mowa w ust. 1, składa się za rok podatkowy, w którym podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów wartość rynkową składnika majątku, określoną przez inne niż Rzeczpospolita Polska państwo członkowskie Unii Europejskiej.
3. Naczelnik urzędu skarbowego może określić wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w ust. 1, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, jeżeli wartość ta jest wyższa od wartości rynkowej.

Art. 24k

1. W przypadku gdy przenoszącym składnik majątku jest spółka niebędąca osobą prawną, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do podatników posiadających prawa do udziału w zyskach takiej spółki. W takim przypadku przepisy art. 5 ust. 1 stosuje się odpowiednio.
2. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o składniku majątku, rozumie się przez to również przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa.
3. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do:
 - 1) nieodpłatnego przekazania innemu podmiotowi położonego na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej składnika majątku,

- 2) wniesienia składnika majątku do podmiotu innego niż spółka lub spółdzielnia
 - jeżeli w związku z tym przekazaniem albo wniesieniem wkładu Rzeczpospolita Polska traci w całości albo w części prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku.

Art. 24l

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:

- 1) deklaracji, o której mowa w art. 24f ust. 12,
- 2) informacji, o której mowa w art. 24j ust. 1
 - wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, identyfikacji podatnika, zastosowanej metody wyceny wartości rynkowej oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

Rozdział 6 Pobór podatku

Art. 25

1. Podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 1b, 2a, 3-6a, art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24d i art. 24f, 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. 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. 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. Zaliczki kwartalne, o których mowa w ust. 1b, podatnik wpłaca w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego

- go 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. Do podatników rozpoczynających działalność, którzy zamierzają wpłacać zaliczki kwartalne, o których mowa w ust. 1b, przepisy art. 16k ust. 11 stosuje się odpowiednio.
- 1e. O wyborze sposobu wpłacania zaliczek według zasad, o których mowa w ust. 1b, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym stosowali kwartalny sposób wpłacania zaliczek.
- 1f. Z zastrzeżeniem ust. 1g, przy obliczaniu zaliczek miesięcznych i kwartalnych nie stosuje się stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2.
- 1g. Podatnicy rozpoczynający działalność, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1a, w pierwszym roku podatkowym oraz mali podatnicy, z zastrzeżeniem art. 19 ust. 1c, mogą obliczać zaliczki przy zastosowaniu stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2 za miesiące lub kwartały, w których ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Począwszy od następnego miesiąca lub kwartału, podatnicy są obowiązani do stosowania stawki podatku, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 1.
2. (uchylony)
- 2a. Podatnicy uzyskujący w roku podatkowym przychody z działalności rolniczej, określone w art. 2 ust. 2, oraz z innych źródeł, w których w roku poprzedzającym rok podatkowy udział przychodów z działalności rolniczej w ogólnej kwocie przychodów wynosił co najmniej 50%, mogą wpłacać zaliczki, o których mowa w ust. 1-1c, począwszy od dnia 20 października każdego roku.
3. Przepis ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 3a, nie ma zastosowania 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. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania także do podatników wymienionych w art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a.
4. Jeżeli podatnicy, o których mowa w art. 17 ust. 1, uprzednio zadeklarowali, że przeznaczają dochód na cele określone w tych przepisach i dochód ten wydatkowali na inne cele albo na cele określone w tych przepisach, ale po terminie w nich określonym – podatek od tego dochodu, bez wezwania, wpłaca się do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku lub w którym upłynął termin do dokonania wydatku; przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i niewydatkowanych w tych latach na cele określone w art. 17 ust. 1b, z zastrzeżeniem art. 17 ust. 1 pkt 5a.
- 4a. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio w przypadku likwidacji podatnika w okresie uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia.
5. Podatnik, który złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w formie pisemnej oświadczenie, że:
- 1) zaprzestał działalności albo
 - 2) 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. W przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej podatnik jest zwolniony od obowiązków wynikających z ust. 1, 1b, 6 i 6a za okres objęty zawieszeniem.
- 5b. Podatnik będący wspólnikiem spółki jawnej lub spółki komandytowej, która zawiesiła wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, jest zwolniony, w zakresie tej działalności, z obowiązków wynikających z ust. 1, 1b, 6 i 6a za okres objęty zawieszeniem.
- 5c. Podatnicy, o których mowa w ust. 5a i 5b, informują o okresie zawieszenia w roku podatkowym wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym działalność ta była zawieszona.
- 5d. Po okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej podatnicy, o których mowa w ust. 5a i 5b, wpłacają zaliczki według zasad, o których mowa w ust. 1-1c, 6 i 6a.
6. 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. 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.
- 6b.** ^{<12c>} **Podatnicy, którzy podpisali porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 20zb Ordynacji podatkowej, mogą wpłacać zaliczki miesięczne w danym roku podatkowym w uproszczonej formie w wysokości prognozowanego na dany rok zobowiązania podatkowego, przypadającego proporcjonalnie na każdy miesiąc danego roku podatkowego.**
7. Podatnicy, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w ust. 6 i 6a, są obowiązani:
- 7.** ^{<12c>} **Podatnicy, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w ust. 6-6b, są obowiązani:**
- 1) (uchylony)
 - 2) stosować tę formę wpłacania zaliczek w całym roku podatkowym;
 - 3) wpłacać zaliczki w terminach określonych w ust. 1a i 2a, uwzględniając zasady wyrażone w tych przepisach;
 - 4) (uchylony)
 - 5) dokonać rozliczenia podatku za rok podatkowy zgodnie z art. 27.
- 7a. O wyborze formy wpłacania zaliczek według zasad, o których mowa w ust. 6 i 6a, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym wpłacali zaliczki w uproszczonej formie.
- 7a.** ^{<12c>} **O wyborze formy wpłacania zaliczek według zasad, o których mowa w ust. 6-6b, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym wpłacali zaliczki w uproszczonej formie.**
8. 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. 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, 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, 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. 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. 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. 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. 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 przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą, spółek niebędących osobami prawnymi, 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, osoby fizyczne albo jednostki niemające osobowości prawnej, wnoszące – tytułem wkładów niepieniężnych na poczet ich kapitału – składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji podatników, którzy skorzystali ze zwolnień określonych w ust. 11 i 12, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (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. Podatnicy, o których mowa w ust. 11, tracą prawo do zwolnienia, jeżeli:
 - 1) zostali postawieni w stan likwidacji albo ogłoszona została ich upadłość 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) 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; określenie lub wymiarzenie 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. 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. Podatnicy, którzy utracili prawo do zwolnienia:
 - 1) 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 mie-

- siące 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. 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.
18. Podatnicy mogą nie wpłacać zaliczki obliczonej według zasad określonych w ust. 1 i 1b, jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku nie przekracza 1000 zł. Jeżeli podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku pomniejszony o sumę zaliczek wpłaconych od początku roku przekracza 1000 zł, wpłacie podlega różnica pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek wpłaconych od początku roku.
- 19.^{<7>} Dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki, o której mowa w ust. 1-1g:
- 1) może być zmniejszony o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, która nie została uregulowana lub zbyta, przy czym zmniejszenia dokonuje się począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta;
 - 2) podlega zwiększeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom, które nie zostało uregulowane, przy czym zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki dokonuje się począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub
- w umowie, do okresu, w którym zobowiązanie zostanie uregulowane.
- 20.^{<7>} Jeżeli wartość zmniejszenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki, przysługującego na podstawie ust. 19 pkt 1, jest wyższa od tego dochodu, zmniejszenia dochodu o nieodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych okresach rozliczeniowych roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia. Zmniejszenia dochodu w kolejnych okresach dokonuje się, jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.
- 21.^{<7>} Zmniejszenia na podstawie ust. 19 pkt 1 dokonuje się, jeżeli do dnia terminu płatności zaliczki, określonego w ust. 1a albo 1c, wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.
- 22.^{<7>} Zwiększenia na podstawie ust. 19 pkt 2 dokonuje się, jeżeli do dnia terminu płatności zaliczki, określonego w ust. 1a albo 1c, zobowiązanie nie zostało uregulowane.
- 23.^{<7>} Podatnik, który dokonał zmniejszenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki na podstawie ust. 19 pkt 1, obowiązany jest do zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki w okresie rozliczeniowym roku podatkowego, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta.
- 24.^{<7>} Podatnik, który dokonał zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki na podstawie ust. 19 pkt 2, zmniejsza dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki w okresie rozliczeniowym roku podatkowego, w którym zobowiązanie zostało uregulowane.
- 25.^{<7>} Przepisy ust. 19-24 stosuje się odpowiednio przy obliczaniu podatku należnego, o którym mowa w ust. 18.
- 26.^{<7>} W zakresie nieuregulowanym w ust. 19-25 przepis art. 18f stosuje się odpowiednio.

Art. 25a

1. W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m tiret pierwsze, 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. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy.

Art. 26

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym

w wypłacającego te należności łącznie kwoty 2 000 000 zł na rzecz tego samego podatnika, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 2, 2b i 2d, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat, z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e. Zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji. Przy weryfikacji warunków zastosowania stawki podatku innej niż określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

- 1a. 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 przeznaczeniem dochodów na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, złożą płatnikowi najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności oświadczenie, że przeznaczą dochody z dywidend oraz z innych przychodów z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych – na cele wymienione w tym przepisie.
- 1aa. Płatnicy nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od:
 - 1) listów zastawnych;
 - 2) obligacji:
 - a) o terminie wykupu nie krótszym niż rok,
 - b) dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych.
- 1ab. Niepobranie podatku w przypadku, o którym mowa w ust. 1aa pkt 2, następuje pod warunkiem złożenia przez emitenta do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15, oświadczenia, że emitent dochował należytej staranności w poinformowaniu podmiotów z nim powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku docho-

- dowym od osób fizycznych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50c, w stosunku do tych podmiotów powiązanych.
- 1ac. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1ab, składa się jednokrotnie w stosunku do danej emisji obligacji, nie później niż do dnia wypłaty odsetek lub dyskonta od obligacji.
- 1ad. Narodowy Bank Polski nie pobiera podatku w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50d.
- 1b. Jeżeli przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3, są uzyskiwane od zleceńodawców zagranicznych, zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej są obowiązane przed wyjściem statku z portu polskiego wpłacić na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego właściwy według siedziby Morskiej Agencji naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania, 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. Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, 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, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:
- 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. 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 uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.
- 1e. 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.
- 1f. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym, nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub art. 22 ust. 4 pkt 4. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1, pisemne oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.
- 1g. 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 lub art. 22 ust. 1 do wysokości kwoty, o której mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem:
- 1) udokumentowania przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, jego miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od tego podmiotu certyfikatem rezydencji, oraz
 - 2) złożenia przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, pisemnego oświadczenia, że jest rzeczywistym właścicielem wypłaconych przez płatnika należności oraz spełnia on warunki, o których mowa w tych przepisach.
- 1h. Ocena warunków określonych w ust. 1g dokonywana jest niezależnie od warunku istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowej między Rzeczpospolitą Polską a państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym pomiot wymieniony w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58 ma siedzibę.
- 1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.
- 1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.
- 1k. Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.
- 1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.
- 1m. W przypadku gdy podmioty, o których mowa w ust. 1, dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 3-6 na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.
- 1n. W przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfi-

- katu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym, a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.
- 1o. Warunku, o którym mowa w ust. 1d, nie stosuje się do Narodowego Banku Polskiego w zakresie wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, będących bankami lub instytucjami kredytowymi w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, prowadzącymi działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poprzez oddział będący zagranicznym zakładem, jeżeli wypłata należności dokonywana jest w związku z realizacją przez Narodowy Bank Polski polityki pieniężnej oraz należności te związane są z działalnością tego zagranicznego zakładu.
2. 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 przypadku braku wymogu rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego – od dnia podjęcia przez walne zgromadzenie uchwały o podwyższeniu tego kapitału, 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.
- 2a. W przypadku gdy wypłata należności z tytułu określonego w art. 21 ust. 1 lub w art. 22 ust. 1 dokonywana jest na rzecz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, podatek, o którym mowa w ust. 1, płatnik pobiera w wysokości wynikającej z art. 21 ust. 1 albo art. 22 ust. 1 od łącznej wartości dochodów (przychodów) przekazanych przez niego na rzecz wszystkich takich podatników za pośrednictwem posiadacza rachunku zbiorczego. W tym przypadku przepisów ust. 1a, 1c, 1d, 1f, 1g oraz 3b-3d nie stosuje się w zakresie dotyczącym podatników, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona.
- 2b. W przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a do poboru podatku są obowiązane podmioty prowadzące rachunki zbiorcze, za pośrednictwem których należność jest wypłacana. Podatek pobiera się w dniu przekazania należności z danego tytułu do dyspozycji posiadacza rachunku zbiorczego.
- 2c. W przypadku wypłat należności z tytułu:
- 1) odsetek od papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych, wypłacanych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2,
 - 2) przychodów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. a, b, e oraz g, uzyskanych z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych
- obowiązek, o którym mowa w ust. 1, stosuje się do podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze, jeżeli wypłata należności następuje za pośrednictwem tych podmiotów.
- Zdanie pierwsze stosuje się także do podmiotów wskazanych w art. 3 ust. 2 w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, jeżeli rachunek, na którym zapisane są papiery wartościowe, jest związany z działalnością tego zakładu.
- 2d. Płatnicy, o których mowa w ust. 2c, pobierają zryczałtowany podatek dochodowy w dniu przekazania należności do dyspozycji posiadacza rachunku papierów wartościowych lub posiadacza rachunku zbiorczego. 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 uzyskaniem od podatnika certyfikatem rezidencyjnym. Przepisy ust. 1c-1l stosuje się odpowiednio.
- 2e. Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są obowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1:
- 1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a-1e;
 - 2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- 2f. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d.
- 2g. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b.
- 2h. Przepisu ust. 2g nie stosuje się, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3-9, art. 22 ust. 4-4d i 6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.
- 2i. Jeżeli rok podatkowy płatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę, o której mowa w ust. 1, oblicza się jako iloczyn 1/12 kwoty 2 000 000 zł i liczby rozpoczętych miesięcy roku podatkowego, w którym dokonano wypłaty tych należności.
- 2j. Jeżeli obliczenie kwoty, o której mowa w ust. 1, nie jest możliwe poprzez wskazanie roku podatkowego płatnika, zasady określone w ust. 2e stosuje się odpowiednio w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika roku obrotowego, a w razie jego braku, w odniesieniu do obowiązującego u tego płatnika innego okresu o cechach właściwych dla roku obrotowego, nie dłuższego jednak niż 23 kolejne miesiące.
- 2k. Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia, czy przekroczona została kwota, o której mowa w ust. 1, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.
- 2l. Jeżeli nie można ustalić wysokości należności wypłaconych na rzecz tego samego podatnika, domniemywa się, że przekroczyła ona kwotę, o której mowa w ust. 1.
3. 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, 2-2b, 2d i 2e pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2

oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania. 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.

Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.

3a. 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 informacje w trybie przewidzianym w ust. 3b.

3aa. (uchylony)

3b. 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, przy pomocy którego naczelnik właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 2.

3c. 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. 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.

3e. Jeżeli suma należności wypłaconych podatnikowi z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, których wartość przekroczyła w obowiązującym u płatnika roku podatkowym kwotę, o której mowa w ust. 1, obejmuje należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek, płatnik jest obowiązany zawiadomić o kwocie i rodzaju należności wypłaconych wskazanemu podatnikowi w

roku podatkowym tego płatnika, od których nie został pobrany podatek, podając dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika. Zawiadomienie to składa się także w przypadku dokonania podatnikowi w roku podatkowym dalszych wypłat należności, od których zgodnie z ust. 1d nie został pobrany podatek.

3f. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 3e, jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

3g. Przepisy ust. 3e i 3f stosuje się odpowiednio do wypłat, od których podatek nie został pobrany na podstawie ust. 1a, przy czym zawiadomienie jest składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 – do naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

4. 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. W przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. h oraz j, spółka 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, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania. Podatnik jest obowiązany przed tym terminem prze-

kazać płatnikowi kwotę tego podatku. W terminie wpłaty podatku płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconym podatku, sporządzoną według ustalonego wzoru. Obowiązek przesłania informacji o wpłaconym podatku nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.

7. Wypłata, o której mowa w ust. 1, 1ac, 1c, 1d, 1m, 2c i 2e, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.

7a. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6.

7b. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełniąca przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.

7c. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

7d. W przypadku gdy:

1) oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15;

2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15.

7e. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c, jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

7f. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie dokonu-

- je na rzecz podatnika, którego dotyczyło to oświadczenie, dalszych wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, płatnik może nie stosować ust. 2e do momentu upływu drugiego miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono to oświadczenie.
- 7g. W przypadku, o którym mowa w ust. 7f, płatnik, w terminie do 7 dnia następującego po miesiącu, w którym upłynął okres, o którym mowa w ust. 7f, składa oświadczenie do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15, że w momencie dokonania dalszych wypłat należności:
- 1) posiadał dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
 - 2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiadał wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istniały okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku, zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności okoliczności uniemożliwiające spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4-6.
- 7h. W przypadku gdy złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, nie jest możliwe z uwagi na niespełnienie warunków będących jego przedmiotem, płatnik, w terminie, o którym mowa w tym przepisie, wpłaca podatek, który byłby należny przy zastosowaniu ust. 2e, wraz z odsetkami za zwłokę.
- 7i. Do oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, stosuje się odpowiednio przepisy ust. 7b, 7d i ust. 7e zdanie trzecie.
- 7j. Oświadczenia, o których mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenia, o których mowa w ust. 7d pkt 2, składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
8. Informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku, o której mowa w ust. 3 pkt 2 oraz ust. 3b-3d, przesyła się urzędowi skarbowemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.
9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podatników, grupy płatników lub czynności, w przypadku których zostanie wyłączone lub ograniczone stosowanie ust. 2e, jeżeli spełnione zostały warunki do niepobrania podatku, zastosowania stawki podatku lub zwolnienia, wynikające z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, uwzględniając istnienie określonych uwarunkowań obrotu gospodarczego,

specyficzny status niektórych grup podatników i płatników oraz specyfikę dokonywania niektórych czynności.

10. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przysyłania oświadczeń, o których mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenia, o których mowa w ust. 7d pkt 2, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych dokumentach, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 26a

1. 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 przesać do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2, do urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, roczne deklaracje sporządzone według ustalonego wzoru.
2. Roczne deklaracje sporządzane przez płatników, o których mowa w art. 26 ust. 2b, mają charakter zbiorczy i nie wskazują podatników, o których mowa w art. 26 ust. 2a zdanie pierwsze.

Art. 26b

1. Organ podatkowy, na wniosek złożony przez podmiot, o którym mowa w art. 28b ust. 2, wydaje, pod warunkiem wykazania przez wnioskodawcę spełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 lub art. 22 ust. 4-6, opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1 (opinia o stosowaniu zwolnienia).
2. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.
3. Odmawia się wydania opinii o stosowaniu zwolnienia w przypadku:
 - 1) niespełnienia przez podatnika warunków określonych w art. 21 ust. 3-9 lub art. 22 ust. 4-6;

- 2) istnienia uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności;
- 3) istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c, przy czym w przypadku uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści przepis art. 14b § 5c tej ustawy stosuje się odpowiednio;
- 4) istnienia uzasadnionego przypuszczenia, że podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej w kraju siedziby tego podatnika dla celów podatkowych, przy czym przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio.
4. Na odmowę wydania opinii o stosowaniu zwolnienia przysługuje prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. O prawie tym organ podatkowy informuje wnioskodawcę w pouczeniu odmowy wydania opinii o stosowaniu zwolnienia.
5. Opinię o stosowaniu zwolnienia wydaje się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku do organu podatkowego. Przepis art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.
6. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2000 zł. Opłata od wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa.
7. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:
 - 1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
 - 2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
 - 3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3-3c lub art. 22 ust. 4-6, jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego zgodnie z ust. 8.
8. W przypadku istotnej zmiany okoliczności faktycznych, które mogą mieć wpływ na spełnienie warunków korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, wnioskodawca, w terminie 14 dni od dnia, w którym dowiedział się lub przy zachowaniu należytej

- staranności powinien się dowiedzieć, że doszło do tej zmiany, informuje o tym organ podatkowy. Wnioskodawca, o którym mowa w art. 28b ust. 2 pkt 1, jednocześnie informuje płatnika o istotnej zmianie okoliczności, o których mowa w zdaniu pierwszym.
9. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-8 stosuje się odpowiednio przepisy art. 28b ust. 2, 3, 5-8 i 11 oraz przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 135, art. 140, art. 143, art. 165 § 3b, art. 165a, art. 168, art. 169 § 1-2, art. 170, art. 171, art. 208, art. 213 w zakresie uzupełniania lub sprostowania pouczenia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego, art. 214, art. 215 oraz działu IV rozdziałów 3a, 5, 6, 7, 10, 11, 14, 16 i 23 Ordynacji podatkowej.
 10. Organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15 – naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.
 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.
 12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących wydawania opinii o stosowaniu zwolnienia, może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 10, biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia jednolitego stosowania przepisów o wydawaniu opinii o stosowaniu zwolnienia.

Art. 27

1. Podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, z zastrzeżeniem ust. 1d, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a oraz przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2a, składać urzędowo skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu osiągniętego (straty poniesionej) w roku podatkowym – 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. (uchylony)
- 1b. (uchylony)
- 1c. Zeznanie, o którym mowa w ust. 1, składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.
- 1d. Podatnicy obowiązani do zapłaty podatku od przychodów z budynków są obowiązani w zeznaniu, o którym mowa w ust. 1, wykazać środki trwałe, których wartość początkowa jest uwzględniana przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od przychodów z budynków, kwotę należnego i zapłaconego podatku od przychodów z budynków oraz kwotę dokonanych odliczeń zgodnie z art. 24b.
2. Podatnicy, z wyłączeniem podmiotów wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego przekazują do urzędu skarbowego sprawozdanie wraz ze sprawozdaniem z badania, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, a spółki – także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek złożenia sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.
- 2.^{<10c>} **Podatnicy obowiązani do sporządzenia sprawozdania finansowego, z wyłączeniem podmiotów wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, przekazują, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej sprawozdanie wraz ze sprawozdaniem z badania, w terminie 10 dni od daty zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego, a spółki – także odpis uchwały zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie finansowe jest sporządzane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej udostępnianej na podstawie art. 45 ust. 1g lub 1h ustawy o rachunkowości. Obowiązek złożenia sprawozdania z badania nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.**
- 2a. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne jednostki kontrolowane, na zasadach określonych w art. 24a, są obowiązani składać urzędowo skarbowym odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej jednostki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, o którym mowa w art. 24a ust. 6, do końca dziewiątego miesiąca następnego roku podatkowego i w tym terminie wpłacić

podatek należny. Jeżeli podatnik osiąga dochody z więcej niż jednej zagranicznej jednostki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych jednostek.

- 2b.^{<10c>} **Sprawozdania finansowe, o których mowa w ust. 2, Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia naczelnikom urzędów skarbowych, naczelnikom urzędów celno-skarbowych, dyrektorom izb administracji skarbowej oraz ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.**
3. Podatnicy, którym właściwy organ podatkowy wydał decyzję w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, dołączają do zeznania sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transferowej.
- 3.^{<12a>} **(uchylony)**
4. 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 w sprawie porozumienia, o której mowa w art. 20a Ordynacji podatkowej, uwzględniający w szczególności dane identyfikujące te podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu uznanej metody ustalania ceny transferowej, ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 oraz okres stosowania metody.
- 4.^{<12a>} **(uchylony)**
- 4a. Jeżeli podatnik, obliczając podatek należny, dokonał odliczeń od dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku, a następnie otrzymał zwrot odliczonych kwot (w całości lub w części), w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot, dolicza odpowiednio kwoty poprzednio odliczone.
5. (uchylony)
6. (uchylony)
7. (uchylony)
8. (uchylony)
9. (uchylony)

Art. 27a

Zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, oraz informacja, o której mowa w art. 26 ust. 3 pkt 2 oraz ust. 3b-3d, mogą być składane w formie dokumentu pisemnego, jeżeli podmioty obowiązane do ich sporządzenia są zwolnione na podstawie art. 45ba ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z obowiązku składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej deklaracji, informacji oraz rocznego obliczenia podatku.

Art. 27a^{<10b>}

Zeznanie, o którym mowa w art. 27 ust. 1, może być składane w postaci papierowej przez podatników, którzy osiągają wyłącznie dochody wolne od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 oraz nie są obowiązani

do sporządzenia deklaracji lub informacji, o których mowa w art. 35 ust. 10, art. 38 ust. 1a i 1b, art. 39 ust. 1-4, art. 42 ust. 1a-4, art. 42a ust. 1 i art. 42e ust. 5 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 27b

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych podaje do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra corocznie, w terminie do dnia 30 września, indywidualne dane podatników zawarte w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, złożonym za rok podatkowy, który zakończył się w roku kalendarzowym poprzedzającym rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości, według stanu na pierwszy dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym indywidualne dane podatników mają zostać podane do publicznej wiadomości.
2. Podanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatników, o którym mowa w ust. 1, dotyczy:
 - 1) podatkowych grup kapitałowych, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów;
 - 2) podatników innych niż podatkowe grupy kapitałowe, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym, o którym mowa w ust. 1, przekroczyła równowartość 50 mln euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok podania indywidualnych danych podatników do publicznej wiadomości.
3. Indywidualne dane podatnika, o których mowa w ust. 1, obejmują:
 - 1) firmę (nazwę) i numer identyfikacji podatkowej podatnika;
 - 2) wskazanie roku podatkowego;
 - 3) informacje o wysokości:
 - a) osiągniętego przychodu,
 - b) poniesionych kosztów uzyskania przychodów,
 - c) osiągniętego dochodu albo poniesionej straty,
 - d) podstawy opodatkowania,
 - e) kwoty należnego podatku.
4. Na zasadach określonych w ust. 1 do publicznej wiadomości mogą zostać podane indywidualne dane podatników, o których mowa w ust. 2 pkt 2, dotyczące procentowego udziału kwoty podatku dochodowego w zysku brutto wykazanym w sprawozdaniu finansowym za rok, o którym mowa w ust. 1. Podanie do publicznej wiadomości danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, obejmuje wszystkich podatników, o których mowa w ust. 2 pkt 2.
5. Podatnik, którego indywidualne dane zostały podane do publicznej wiadomości,

- może złożyć do ministra właściwego do spraw finansów publicznych wniosek o usunięcie lub sprostowanie tych danych.
6. Wniosek, o którym mowa w ust. 5, zawiera:
 - 1) firmę (nazwę), adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika;
 - 2) uzasadnienie.
 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych odmawia, w drodze decyzji, usunięcia lub sprostowania indywidualnych danych podatnika podanych do publicznej wiadomości, jeżeli spowodowałyby to niezgodność ze stanem faktycznym.
 8. Indywidualne dane podatnika podane do publicznej wiadomości podlegają kwartalnej aktualizacji według stanu na pierwszy dzień miesiąca, w którym kończy się dany kwartał roku kalendarzowego.
 9. Indywidualne dane podatnika podane do publicznej wiadomości są publikowane przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zostały opublikowane.
 10. Podanie do publicznej wiadomości indywidualnych danych podatnika, o których mowa w ust. 1 i 4, nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

Art. 28

1. 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) informacje, sporządzone 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 dominującą.

Art. 28a

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory:
 - 1) 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) informacji, o której mowa w art. 18 ust. 1f pkt 1
 – wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji urzędu skarbowego, do którego jest kierowany formularz, i odpowiednio podatnika lub płatnika oraz poprawne obliczenie podatku i zaliczek na podatek przez podatnika lub płatnika.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 27 ust. 2a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jego wypełniania oraz terminu i miejsca składania, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, zagranicznej jednostki kontrolowanej i urzędu skarbowego, do którego jest kierowane zeznanie, oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.

Rozdział 6a

Zwrot podatku z tytułu wypłaconych należności

Art. 28b

1. Organ podatkowy zwraca, na wniosek, podatek pobrany zgodnie z art. 26 ust. 2e. Wysokość podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.
2. Wniosek o zwrot podatku może złożyć:
 - 1) podatnik, w tym podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, który w związku z uzyskaniem należności, od której został pobrany podatek, osiąga przychód podlegający opodatkowaniu zgodnie z przepisami niniejszej ustawy,
 - 2) płatnik, jeżeli wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – zwany dalej „wnioskodawcą”.
3. Wniosek o zwrot podatku zawiera oświadczenie co do zgodności z prawdą faktów przedstawionych we wniosku oraz co do zgodności z oryginałem dokumentacji załączonej do wniosku. Obowiązek złożenia oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, istnieje także na dalszym etapie postępowania w odniesieniu do przedstawianych kolejnych faktów oraz przekazywanej uzupełniającej dokumentacji.
4. Do wniosku o zwrot podatku dołącza się dokumentację pozwalającą na ustalenie jego zasadności, w szczególności:
 - 1) certyfikat rezydencji podatnika, przy czym przepisy art. 26 ust. 1i i 1j stosuje się odpowiednio;
 - 2) dokumentację dotyczącą przelewów bankowych lub inne dokumenty wskazujące na sposób rozliczenia lub przekazania należności, z którymi wiązała się zapłata podatku;
 - 3) dokumentację dotyczącą zobowiązania do wypłaty należności;
 - 4) oświadczenie podatnika, że w stosunku do wypłaconych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 4 lit. b, ust. 3a i 3c lub art. 22 ust. 4 pkt 4;

- 5) oświadczenie podatnika, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy, a także oświadczenie podatnika, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1;
 - 6) oświadczenie podatnika, że prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju siedziby podatnika dla celów podatkowych, z którą wiąże się uzyskany przychód – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, gdy należności są uzyskiwane w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, przy czym przepis art. 24a ust. 18 stosuje się odpowiednio;
 - 7) dokumentację wskazującą na ustalenia umowne, z powodu których płatnik wpłacił podatek z własnych środków i poniósł ciężar ekonomiczny tego podatku – w przypadku, o którym mowa w ust. 2 pkt 2;
 - 8) uzasadnienie wnioskodawcy, że spełnione są warunki będące przedmiotem oświadczeń, o których mowa w pkt 5 i 6.
5. W sprawie zwrotu podatku organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa kwotę zwrotu, z zastrzeżeniem ust. 10.
 6. Zwrot podatku, z zastrzeżeniem ust. 7, następuje bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o zwrot podatku. Przepis art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio. Termin określony w zdaniu pierwszym biegnie na nowo od dnia wpływu zmienionego wniosku o zwrot podatku.
 7. Jeżeli posiadane informacje wskazują na wysokie prawdopodobieństwo niezasadności zwrotu oraz wyczerpano możliwości uzyskania informacji przesądzających o zasadności zwrotu na podstawie przepisów prawa krajowego, wskutek czego weryfikacja zasadności zwrotu nie jest możliwa w terminie, o którym mowa w ust. 6, organ podatkowy może przedłużyć wskazany termin zwrotu podatku do czasu zakończenia weryfikacji wniosku o zwrot podatku w ramach kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, w tym kontroli, o której mowa w ust. 9.
 8. W celu weryfikacji zwrotu organ podatkowy niezwłocznie po otrzymaniu wniosku o zwrot podejmuje działania polegające w szczególności na:
 - 1) wystąpieniu z wnioskiem o udzielenie informacji podatkowych do właściwego organu innego państwa, w tym w zakresie spełniania przez podatnika warunków będących przedmiotem oświadczeń, o których mowa w ust. 4 odpowiednio w pkt 4-6;
 - 2) weryfikacji zgodności danych wskazanych we wniosku oraz danych posiadanych przez organ podatkowy lub uzyskanych na wniosek, o którym mowa w pkt 1, z warunkami niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, wynikającymi z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz na ustaleniu, czy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju, w którym ma siedzibę dla celów podatkowych, przy czym przepisy art. 24a ust. 18 oraz art. 26 ust. 1h stosuje się odpowiednio.
 9. W przypadku gdy uzasadniają to okoliczności sprawy, w szczególności gdy pomimo podjętych działań nie zostały wyjaśnione wątpliwości dotyczące spełniania przez podatnika warunków niepobrania podatku, zastosowania zwolnienia lub stawki podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, weryfikacja zasadności wniosku o zwrot podatku może obejmować również przeprowadzenie kontroli podatkowej na terytorium państwa siedziby podatnika dla celów podatkowych.
 10. Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. Jeżeli zwrotu podatku w trybie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, dokonano nienależnie lub w wysokości większej od należnej, w zakresie takiego zwrotu podatku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.
 11. Wniosek o zwrot podatku składa się w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W ten sam sposób następuje uzupełnienie wniosku o zwrot podatku w zakresie przedstawienia organowi podatkowemu dalszych faktów oraz przekazania uzupełniającej dokumentacji.
 12. Jeżeli do wniosku o zwrot podatku nie dołączono dokumentacji, o której mowa w ust. 4, organ podatkowy wzywa wnioskodawcę do usunięcia braków w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku o zwrot podatku bez rozpatrzenia. W sprawie pozostawienia wniosku o zwrot bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.
 13. Podatek niezwrócony przez organ podatkowy w terminie, o którym mowa w ust. 6, podlega oprocentowaniu w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.
 14. Zwrot podatku dokonywany jest na rachunek bankowy wnioskodawcy lub ra-
- chunek wnioskodawcy w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. W przypadku gdy zwrot podatku jest dokonywany na rachunek wnioskodawcy prowadzony poza terytorium kraju, zwracana kwota jest pomniejszana o koszty dokonania zwrotu.
15. Organem podatkowym właściwym w sprawach zwrotu podatku jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.
 16. W zakresie nieuregulowanym w ust. 1-15, 17 i 18 stosuje się odpowiednio przepisy art. 130, art. 131, art. 135, art. 140, art. 141, art. 143 oraz działu IV rozdziałów 1, 3a, 5-16, 17-20, 22 i 23 Ordynacji podatkowej.
 17. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania wniosku o zwrot podatku za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tym wniosku, a także potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.
 18. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia postępowania w sprawach dotyczących zwrotu podatku może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w tych sprawach w sposób odmienny niż określony w ust. 15, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale.

Rozdział 7

Zmiany w przepisach obowiązujących

Art. 29-36

(pominięte)

Rozdział 8

Przepisy przejściowe i końcowe

Art. 37

(pominięty)

Art. 38

(uchylony)

Art. 38a

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. z 2005 r. poz. 2, z późn. zm.).

Art. 38b

(uchylony)

Art. 38c

(uchylony)

Art. 38d

1. Zwalnia się od podatku przychód z tytułu umorzenia zadłużenia związanego z zaciągniętym kredytem mieszkaniowym dokonanego przez bank na podstawie ustawy z dnia 30 listopada 1995 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych, udzielaniu premii gwarancyjnych oraz refundacji bankom wypłaconych premii gwarancyjnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1779 oraz z 2018 r. poz. 2529).
2. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do przychodu w części odpo-

wiadającej kwocie umorzonych skapitalizowanych odsetek zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.

Art. 38e

1. Podatnik może od dochodu z innych źródeł przychodów niż zyski kapitałowe ustalonego zgodnie z art. 7 odliczyć wydatki, pomniejszone o podatek od towarów i usług, które zostały poniesione w 2018 r. na nabycie towarów lub usług, w tym na nabycie lub ulepszenie środków trwałych lub na nabycie wartości niematerialnych i prawnych, umożliwiających podłączenie do Elektronicznej Platformy Gromadzenia, Analizy i Udostępnienia Zasobów Cyfrowych o Zdarzeniach Medycznych, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 28 kwietnia 2011 r. o systemie informacji w ochronie zdrowia (Dz.U. z 2019 r. poz. 408).
2. Odliczenie stosuje się do podatnika prowadzącego aptekę ogólnodostępną lub punkt apteczny lub podatnika będącego współnikiem spółki niebędącej osobą prawną prowadzącej aptekę ogólnodostępną lub punkt apteczny.
3. Odliczeniu podlegają wydatki, o których mowa w ust. 1, do wysokości kwoty stanowiącej iloczyn 3500 zł oraz liczby stanowisk w aptece ogólnodostępnej albo punkcie aptecznym, przy czym liczba uwzględnionych stanowisk nie może być większa niż cztery.
4. W przypadku gdy podatnik poniósł wydatki, o których mowa w ust. 1, w odniesieniu do więcej niż jednej apteki ogólnodostępnej lub jednego punktu aptecznego prowadzonych przez tego podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której jest współnikiem, odliczeniu podlega suma wydatków odliczonych zgodnie z ust. 3 osobno dla każdej z tych aptek lub każdego z tych punktów aptecznych, przy czym liczba uwzględnionych aptek i punktów aptecznych nie może być większa niż cztery.
5. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym zostały poniesione wydatki, o których mowa w ust. 1, a w przypadku podatnika, którego rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy – w zeznaniu składanym za rok podatkowy:
- 1) obejmujący dzień 31 grudnia 2018 r. albo
 - 2) w którym poniósł ostatni wydatek, o którym mowa w ust. 1.
6. Wydatki, o których mowa w ust. 1, podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie.
7. Użyte w niniejszym artykule określenie:
- 1) apteka ogólnodostępna – oznacza aptekę ogólnodostępną w rozumieniu art. 87 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 499 i 399);
 - 2) punkt apteczny – oznacza punkt apteczny w rozumieniu art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne.

Art. 39

1. Tracą moc:
- 1) ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1991 r. poz. 216, 350 i 444);
 - 2) art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. poz. 443).
2. Przepisy ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1 mają zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów osiągniętych przed dniem 1 stycznia 1992 r.
3. Okresowe zwolnienia od podatku dochodowego, do których podatnicy nabyli uprawnienia przed dniem 1 stycznia 1992 r., pozostają w mocy do czasu ich wygaśnięcia.
4. 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

1. 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.
2. Przepis ust. 1 nie dotyczy ulg i zwolnień od podatku dochodowego przysługujących na podstawie przepisów ustaw:
- 1) (uchylony)
 - 2) (uchylony)
 - 3) z dnia 20 stycznia 1990 r. o zmianach w organizacji i działalności spółdzielczości (Dz.U. poz. 36, z późn. zm.);
 - 4) (uchylony)
 - 5) z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z 1997 r. poz. 143, z 1998 r. poz. 1063 i z 1999 r. poz. 484 i 1178);
 - 6) (uchylony)
 - 7) (uchylony)
 - 8) ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2176).

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.

WYKAZ ROCZNYCH STAWEK AMORTYZACYJNYCH

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa, podgrupa lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych
1	2	3	4
01	1,5	11	Budynki mieszkalne
		122	Lokale mieszkalne
	2,5	10	Budynki niemieszkalne
		110	Placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy opieki społecznej bez opieki medycznej
		121	Lokale niemieszkalne
	4,5	102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)
		104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne (z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)
	10	103	Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ – trwale związane z gruntem
		109	Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem
		010	Plantacje wikliny
02	2,5	224	Budowle wodne, z wyłączeniem urządzeń melioracji wodnych, doków stałych załadowanych, wałów i grobli
		21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych
		290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych
		291	Wieże przeciwpożarowe
		225	Urządzenia melioracji wodnych podstawowych
	4,5	226	Urządzenia melioracji wodnych szczegółowych
		2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych
		211	Przewody sieci technologicznych wewnątrzzakładowych
	10	221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów
		14	202
20	200	Wieże wiertnicze, wieżomaszty	
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne
		14	322
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie (niezespalone)
		324	Silniki spalinowe na paliwo gazowe (niezespalone)
		325	Silniki powietrzne
		343	Zespoły elektroenergetyczne przenośne z silnikami spalinowymi na paliwo lekkie
		344	Zespoły elektroenergetyczne z silnikami spalinowymi na paliwo ciężkie
		349	Reaktory jądrowe
04	7	431	Filtry (prasy) błotniarki
			Cedzidla mechaniczne
		450	Piece do przerobu surowców (z wyjątkiem pieców do przerobu surowców wielokomorowych)
		451	Piece do przetwarzania paliw (z wyjątkiem pieców koksowniczych)
		454	Piece do wypalania tunelowe
		473	Aparaty bębnowe
		475	Suszarki komorowe (z wyjątkiem suszarek z półkami obrotowymi i zgarniaczami)
	10	4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania
		14	41
	44		Maszyny i urządzenia do przetwarzania i sprężania cieczy i gazów
	46		Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem wymienników przeponowych rurowych oraz chłodnic odmulin i prób kołowych rozkładni gazu)
	18	47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych, w tym suszarki z półkami obrotowymi i zgarniaczami (z wyjątkiem: <ul style="list-style-type: none"> – kolumn, – aparatów bębnowych, – suszarek komorowych bezpółkowych, tradycyjnych, owiewnych, półkowych owiewnych, próżniowych z grzejnymi półkami, suszarek z górnym i dolnym rozpyleniem cieczy oraz suszarek z pneumatycznym rozpylaczem ciał stałych i innych suszarek, – odbieralnic hydraulicznych rozkładni gazu)
		449	Urządzenia dystrybucyjne do benzyny i olejów elektryczne i przepływomierze składowe do cieczy i paliw płynnych
		461	Wymienniki płynów obiegowych przy produkcji sody

1	2	3	4
		469	Chłodnice odmulin i prób kołowych rozkładni gazu
		472	Kolumny nitracyjne i denitracyjne
		479	Odbieralnice hydrauliczne rozkładni gazu
		481	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem chemicznym i elektrolizacyjnym
		482	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem cieplnym
		484	Urządzenia do spawania i napawania łukowego w ochronie gazów oraz do spawania i napawania plazmowego
			Wytwornice acetylenowe przenośne wysokiego ciśnienia
			Zgrzewarki odporowe i tarcicowe
			Urządzenia do metalizacji natryskowej i do natryskiwania tworzywami sztucznymi
		486	Maszyny i urządzenia do przygotowywania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne
		488	Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami
		489	Roboty przemysłowe
	20	434	Maszyny do zamykania słoików
			Maszyny do zamykania puszek
		461	Wymienniki przeponowe rurowe sklasyfikowane jako chłodnice kwasu siarkowego
	30	487	Zespoły komputerowe
05	7	506	Aparaty do rektyfikacji powietrza
		507	Krystalizatory
			Komory potne
		548	Maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego
		583	Koparki i zwalówki w kopalniach odkrywkowych węgla
			Koparki w piaskowniach przemysłu węglowego
	10	512	Maszyny i urządzenia do eksploatacji otworów wiertniczych
		513	Maszyny i urządzenia do przeróbki mechanicznej rud i węgla
		514	Maszyny i urządzenia aglomerowni
			Maszyny i urządzenia wielkopiecowe
			Maszyny i urządzenia hutnicze stalowni
			Nożyce hutnicze do cięcia na gorąco, tabor hutniczy, walcowniczy
			Inne maszyny, urządzenia i aparaty hutnicze
		520	Maszyny i urządzenia dla przemysłu kamieniarskiego:
			Traki ramowe i tarczowe
			Cyrkularki
			Szlifierki
			Tokarki i wiertarki do kamienia
			Kombajny do robót przygotowawczych
		523	Maszyny i urządzenia dla przemysłu cementowego
		525	Autoklawy
		529	Maszyny i urządzenia do produkcji elementów z lastriko i sztucznego kamienia
		56	Maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu rolnego
		582	Maszyny do robót drogowych:
			pojemniki do bitumu stalowe o pojemności powyżej 20 000 l
			odsnieżarki dróg, ulic i placów o mocy silników powyżej 120 KM
	14	50	Maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu chemicznego
		517	Maszyny i urządzenia torfiarskie
		52	Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych
		53	Maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych
		54	Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu papierniczego i poligraficznego
		55	Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji wyrobów z niej
		561	Maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji napojów
		568	Maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu piekarniczego (z wyjątkiem pieców ceramicznych, cyklotermicznych i specjalnych)
		57	Maszyny, urządzenia i aparaty dla przemysłu spożywczego
		59	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej
	18	505	Piece prażalnicze fluidezcyjne
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych
	20	506	Odgazowujące
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze

1	2	3	4
	25	511 518 535 579 580 581 582 501 511 524 571 581	Obudowy zmechanizowane Aparaty i urządzenia do: pomiarów magnetycznych, pomiarów geologicznych, pomiarów sejsmicznych i radiometrycznych, elektrycznego profilowania odwiertów, karotazu gazowego, perforacji otworów wiertniczych Aparaty specjalne do wytwarzania kwasu wolframowego i maszyny do redukcyjnych, próżniowych i specjalnych wytopów metali Maszyny do produkcji węglanów i past emulsyjnych Urządzenia do produkcji półprzewodników Dystrybutory Młynki młotkowe Maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych na mąkę pastewną i tłuszcze utylizacyjne Inne maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych Maszyny do robót ziemnych i fundamentowych Maszyny do robót budowlanych Szczotki mechaniczne i osprzęt do utrzymania dróg Aparaty szklane i porcelanowe do destylacji Porcelanowe młyny kulowe Maszyny górnicze, z wyłączeniem obudów zmechanizowanych Piecze do topienia żużla wielkopieczowego i bazaltu Autoklawy do hydrolizy Neutralizatory stalowe oraz neutralizatory i hydrolizatory betonowe lub murowane Wibratory Wibromłoty oraz zacieraczki do tynku
06	4,5 10 18 20 25	600 601 623 641 648 656 660 6 61 641 662 681 629 669 633 662 644 664 644	Zbiorniki naziemne ceglane Zbiorniki naziemne betonowe (z wyjątkiem wyposażonych w wykładzinę chemoodporną dla kwasu ponitracyjnego) Urządzenia telefoniczne systemów nośnych na liniach WN Wyciągi kopalniane (bez wyciągów przy głębinie szybów) Towarowe kolejki linowe i dźwignice linowe Akumulatory hydrauliczne Wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane Urządzenia techniczne Urządzenia rozdzielcze i aparatura energii elektrycznej przetożna Dźwigniki, wciągarki i wciągarki przejezdne oraz nieprzejezdne, kołowroty, wyciągniki (z wyjątkiem kołowrotów szybowych oraz wyciągników kopalnianych łącznie z wyciągami przy głębinie szybów, a także wyciągi kolei i kolejek linowych) Projektory przenośne 16 mm i 35 mm Kontenery Telefony komórkowe Kasy fiskalne i rejestrujące (z wyjątkiem zaliczonych do poz. 04 – zespoły komputerowe) Baterie akumulatorów elektrycznych stacjonarnych Baterie akumulatorów elektrycznych zasadowych Ekranu kinowe Przenośniki w kopalniach i zakładach przetwórczych rud i węgla Urządzenia do przeprowadzania badań technicznych Przenośniki zgrzeblowe ciężkie i lekkie
07	7 14	70 71 72 73 77 700 710 770 773 780 781 743 745	Tabor kolejowy naziemny Tabor kolejowy podziemny Tabor tramwajowy Pozostały tabor szynowy naziemny Tabor pływający Drezyny i przyczepy do drezyn Lokomotywy akumulatorowe Lokomotywy ognioszczelne i typu „Karlik” Wozy kopalniane Kontenerowce Wodoloty Samoloty Śmigłowce Samochody specjalne Trolejbusy i samochody ciężarowe o napędzie elektrycznym

1	2	3	4
	18	746 747 76 745 783 789 79	Ciągniki Naczepy i przyczepy Pozostały tabor bezszynowy (wózki jezdniowe akumulatorowe, widłowe i inne wózki jezdniowe) Pozostałe samochody o napędzie elektrycznym Balony Pozostałe środki transportu lotniczego Pozostałe środki transportu
	20	740 741 742 744 782	Motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe Samochody osobowe Samochody ciężarowe Autobusy i autokary Szybowce
08	10	805 806	Wyposażenie kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych oraz instrumenty muzyczne Kioski, budki, baraki, domki kempingowe – niezwiązane trwale z gruntem
	14	803	Maszyny biurowe piszące, liczące i licząco-piszące Dalekopisy do maszyn matematycznych
	20	8	Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie
	25	801 802 804	Elektroniczna aparatura kontrolno-pomiarowa do przeprowadzania badań laboratoryjnych Aparaty i sprzęt do hydro- i mechanoterapii Wyposażenie cyrkowe

Objaśnienia:

1. Za pogorszone warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. a, 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, 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, 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, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 3, 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 doświadczalno-produkcyjną.

Załącznik nr 2

**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 nieogrzewanych – powyżej 25 m ² powierzchni ogólnej
2	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych – powyżej 50 m ² powierzchni ogólnej
3	Uprawy grzybów i ich grzybnie – 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 samiec stada podstawowego c) króliki – powyżej 50 sztuk samiec 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

1	2
14	<p>Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) krowy – powyżej 5 sztuk b) cielęta – powyżej 10 sztuk c) bydło rzeźne – powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów) d) tuczniaki – 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 dm³ 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

Załącznik nr 3

**LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH ZASTOSOWANIE MAJĄ ART. 12 UST. 11 I 16, ART. 15 UST. 8, ART. 16 UST. 9
ORAZ ART. 25A UST. 2 USTAWY**

Lp.	Państwo członkowskie Unii Europejskiej	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 na podstawie prawa prywatnego
4	Królestwo Niderlandów	spółki utworzone według prawa niderlandzkiego, określane jako: „naamloze vennootschap”, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „open commanditaire vennootschap”, „coöperatie”, „onderlinge waarborgmaatschappij”, „fonds voor gemene rekening”, „vereniging op coöperatieve grondslag”, „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt” oraz inne spółki utworzone zgodnie z prawem niderlandzkim podlegające opodatkowaniu niderlandzkim podatkiem dochodowym od osób prawnych
5	Królestwo Szwecji	spółki utworzone według prawa szwedzkiego, określane jako: „aktiebolag”, „bankaktiebolag”, „försäkringsaktiebolag”, „ekonomiska föreningar”, „sparbanker” oraz „ömsesidiga försäkringsbolag”
6	Republika Malty	spółki utworzone według prawa maltańskiego, określane jako: „Kumpaniji ta' Responsabilità Limitata” oraz „Soċjetajiet en commandite li l-kapital ta'ghhom maqsum f'azzjonijiet”
7	Republika Austrii	spółki utworzone według prawa austriackiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung” oraz „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften”
8	Republika Cypryjska	spółki utworzone według prawa cypryjskiego: „εταιρεία” jak określono w przepisach dotyczących podatku dochodowego
9	Republika Czeska	spółki utworzone według prawa czeskiego, określane jako: „akciová společnost” oraz „společnost s ručením omezeným”
10	Republika Estońska	spółki utworzone według prawa estońskiego, określane jako: „täisühing”, „usaldusühing”, „osaühing”, „aktsiaselts” oraz „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, określane jako: „osakeyhtiö”/„aktiebolag”, „osuuskunta”/„andelslag”, „säästöpankki”/„sparbank” oraz „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”, „sociétés 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: „ανώνυμη εταιρεία”, „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)”

1	2	3
15	Irlandia	spółki utworzone lub istniejące według prawa irlandzkiego, podmioty zarejestrowane zgodnie z Industrial and Provident Societies Act, „building societies”, utworzone zgodnie z Building Societies Acts i „trustee savings banks” w rozumieniu Trustee Savings Banks Act z 1989 r.
16	Republika Litewska	spółki utworzone według prawa litewskiego
17	Republika Łotewska	spółki utworzone według prawa łotewskiego, określane jako: „akciju sabiedrība” oraz „sabiedrība ar ierobežotu atbildību”
18	Republika Portugalska	spółki handlowe lub spółki prawa cywilnego mające formę handlową, jak również inne osoby prawne prowadzące działalność przemysłową lub handlową, które są utworzone zgodnie z prawem portugalskim
19	Republika Słowacka	spółki utworzone według prawa słowackiego, określane jako: „akciová spoločnosť”, „spoločnosť s ručením obmedzeným”, „komanditná spoločnosť”
20	Republika Słowenii	spółki utworzone według prawa słoweńskiego, określane jako: „delniška družba”, „komanditna družba”, „družba z omejeno odgovornostjo”
21	Republika Węgierska	spółki utworzone według prawa węgierskiego, określane jako: „közkereseti társaság”, „betéti társaság”, „közös vállalat”, „korlátolt felelősségű társaság”, „résztvénytársaság”, „egyesülés”, „közhasznú társaság” oraz „szövetkezet”
22	Republika Włoska	spółki utworzone według prawa włoskiego, określane jako: „società per azioni”, „società in accomandita per azioni”, „società a responsabilità limitata”, „società cooperativa”, „società di mutua assicurazione” oraz jednostki publiczne i prywatne, których działalność jest w całości lub w przeważającej części handlowa
23	Wielkie Księstwo Luksemburga	spółki utworzone według prawa luksemburskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, „société coopérative”, „société coopérative organisée comme une société anonyme”, „association d’assurances mutuelles”, „association d’épargne-pension”, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’État, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public” i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa luksemburskiego podlegające opodatkowaniu luksemburskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
24	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	spółki utworzone według prawa Zjednoczonego Królestwa
25		spółki (SE) utworzone zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) i dyrektywą Rady 2001/86/EWG z dnia 8 października 2001 r. uzupełniającą statut spółki europejskiej w odniesieniu do uczestnictwa pracowników; spółdzielnie (SCE) utworzone zgodnie z rozporządzeniem Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) i dyrektywą Rady 2003/72/WE z dnia 22 lipca 2003 r. uzupełniającą statut spółdzielni europejskiej w odniesieniu do zaangażowania pracowników
26	Republika Bułgarii	spółki prawa bułgarskiego, określane jako: „събирателното дружество”, „командитното дружество”, „дружеството с ограничена отговорност”, „акционерното дружество”, „командитното дружество с акции”, „кооперации”, „кооперативни съюзи” oraz „държавни предприятия” utworzone zgodnie z przepisami prawa bułgarskiego i prowadzące działalność gospodarczą
27	Rumunia	spółki prawa rumuńskiego, określane jako: „societăți pe acțiuni”, „societăți în comandită pe acțiuni”, „societăți cu răspundere limitată”
28	Republika Chorwacji	spółki w rozumieniu prawa chorwackiego określane jako: „dioničko društvo”, „društvo s ograničenom odgovornošću”, jak również inne spółki utworzone według prawa chorwackiego podlegające opodatkowaniu chorwackim podatkiem dochodowym
29	Rzeczpospolita Polska	spółki utworzone według prawa polskiego, określane jako: „spółka akcyjna”, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”

Załącznik nr 4

LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH MA ZASTOSOWANIE ART. 20 UST. 14 I ART. 22 UST. 6 USTAWY

Lp.	Państwo	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”)

1	2	3
4	Królestwo Niderlandów	spółki utworzone według prawa holenderskiego, określane jako: „naamloze vennootschap”, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „Open commanditaire vennootschap”, „Coöperatie”, „onderlinge wa- arborgmaatschappij”, „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”, „försäkringsföreningar”
6	Republika Malty	spółki ustanowione według prawa maltańskiego, określane jako: „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata”, „Soċjetajiet en commandite li l-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”, „sociétés d'assurances mutuelles”, „caisses d'épargne et de prévoyance”, „sociétés civiles”, które automatycznie podlegają podatkom 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: „ανώνυμη εταιρεία”, „εταιρεία περιορισμένης υθύνης (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”
21	Republika Węgierska	spółki ustanowione według prawa węgierskiego, określane jako: „közkereseti társaság”, „betéti társaság”, „közös vállalat”, „korlátolt felelősségű társaság”, „részvénytársaság”, „egyesülés”, „szövetkezet”
22	Republika Włoska	spółki utworzone według prawa włoskiego, określane jako: „società per azioni”, „società in accomandita per azioni”, „società a responsabilità limitata”, „società cooperative”, „società di mutua assicurazione”, oraz podmioty publiczne i prywatne, których działalność jest w całości lub w przeważającej części handlowa
23	Wielkie Księstwo Luksemburga	spółki utworzone według prawa luksemburskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions”, „société à responsabilité limitée”, „société coopérative”, „société coopérative organisée comme une société anonyme”, „association d'assurances mutuelles”, „association d'épargne-pension”, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l'Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa luksemburskiego podlegające opodatkowaniu luksemburskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
24	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	spółki ustanowione według prawa Zjednoczonego Królestwa
25	Konfederacja Szwajcarska	spółki utworzone według prawa szwajcarskiego, określane jako: „société anonyme”, „Aktiengesellschaft”, „società anonima”, „société à responsabilité limitée”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung”, „società a responsabilità limitata”, „société en commandite par actions”, „Kommanditaktiengesellschaft”, „società in accomandita per azioni”

1	2	3
26	Republika Bułgarii	Spółki utworzone według prawa bułgarskiego i prowadzące działalność gospodarczą, określane jako: „събирателното дружество”, „командитното дружество”, „дружеството с ограничена отговорност”, „неперсонифицирано дружество”, „акционерното дружество”, „командитното дружество с акции”, „кооперации”, „кооперативни съюзи”, „държавни предприятия”
27	Rumunia	Spółki prawa rumuńskiego, określane jako: „societăți pe acțiuni”, „societăți în comandită pe acțiuni”, „societăți cu răspundere limitată”, „societăți în nume colectiv”, „societăți în comandită simplă”
28	Republika Chorwacji	spółki w rozumieniu prawa chorwackiego określane jako: „dioničko društvo”, „društvo s ograničenom odgovornošću”, jak również inne spółki utworzone według prawa chorwackiego podlegające opodatkowaniu chorwackim podatkiem dochodowym

Załącznik nr 5

LISTA PODMIOTÓW, DO KTÓRYCH MAJĄ ZASTOSOWANIE ART. 21 UST. 8 USTAWY

Lp.	Państwo	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”, „Soċjetajiet en commandite li l-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: „täisühing”, „usaldusühing”, „osühing”, „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
19	Republika Słowacka	spółki ustanowione według prawa słowackiego, określane jako: „Akciová spoločnosť”, „Spoločnosť s ručením obmedzeným”, „Komanditná spoločnosť”, „Veřejná obchodná spoločnosť”, „družstvo”
20	Republika Słowenii	spółki ustanowione według prawa słoweńskiego, określane jako: „delniška družba”, „komanditna delniška družba”, „komanditna družba”, „družba z omejeno odgovornostjo”, „družba z neomejeno 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 Włoska	spółki utworzone według prawa włoskiego, określane jako: „società per azioni”, „società in accomandita per azioni”, „società a responsabilità limitata”, oraz podmioty publiczne i prywatne wykonujące działalność przemysłową i handlową
23	Wielkie Księstwo Luksemburga	spółki utworzone według prawa luksemburskiego, określane jako: „société anonyme”, „société en commandite par actions” i „société à responsabilité limitée”

1	2	3
24	Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	spółki ustanowione według prawa Zjednoczonego Królestwa
25	Konfederacja Szwajcarska	spółki utworzone według prawa szwajcarskiego, określane jako: „société anonyme”/„Aktiengesellschaft”/„società anonima”, „société à responsabilité limitée”/„Gesellschaft mit beschränkter Haftung”/„società a responsabilità limitata”, „société en commandite par actions”/„Kommanditaktiengesellschaft”/„società in accomandita per azioni”
26	Republika Bułgarii	Spółki utworzone według prawa bułgarskiego i prowadzące działalność gospodarczą, określane jako: „събирателното дружество”, „командитното дружество”, „дружеството с ограничена отговорност”, „акционерното дружество”, „командитното дружество с акции”, „кооперации”, „кооперативни съюзи”, „държавни предприятия”
27	Rumunia	Spółki utworzone według prawa rumuńskiego, określane jako: „societăți pe acțiuni”, „societăți în comandită pe acțiuni”, „societăți cu răspundere limitată”
28	Republika Chorwacji	spółki w rozumieniu prawa chorwackiego określane jako: „dioničko društvo”, „društvo s ograničenom odgovornošću”, jak również inne spółki utworzone według prawa chorwackiego podlegające opodatkowaniu chorwackim podatkiem dochodowym

Załącznik nr 6

WYKAZ USŁUG O NISKIEJ WARTOŚCI DODANEJ

Kategoria 1	Opis 2
1. Usługi w zakresie księgowości i audytu	1.1. prowadzenie ksiąg rachunkowych; 1.2. sporządzanie sprawozdań finansowych, w tym zbieranie i przegląd informacji na potrzeby przygotowania tych sprawozdań; 1.3. uzgadnianie zapisów księgowych; 1.4. wsparcie w audycie finansowym i niefinansowym; 1.5. obsługa należności i zobowiązań, a także dokonywanie płatności lub monitorowanie płatności; 1.6. fakturowanie; 1.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
2. Usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa	2.1. wsparcie procesu budżetowania, w tym zbieranie danych oraz informacji na potrzeby przygotowania budżetu oraz przygotowywanie raportów z wykonania budżetu; 2.2. raportowanie finansowe i zarządcze; 2.3. monitorowanie płynności; 2.4. ocena wiarygodności kontrahenta; 2.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
3. Usługi związane z zasobami ludzkimi	3.1. rekrutacja pracowników; 3.2. szkolenia i rozwój pracowników; 3.3. obsługa kadrowo-płacowa; 3.4. bezpieczeństwo i higiena pracy; 3.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
4. Usługi informatyczne	4.1. instalacja, utrzymanie i aktualizacja systemów informatycznych; 4.2. wsparcie użytkownika i wsparcie techniczne; 4.3. prowadzenie szkoleń z zakresu użytkowania i zastosowania oprogramowania oraz sprzętu komputerowego wykorzystywanego w prowadzeniu działalności gospodarczej; 4.4. projektowanie wytycznych i polityk w zakresie infrastruktury, urządzeń i oprogramowania; 4.5. zapewnienie dostępu do usług komunikacji głosowej i transmisji danych; 4.6. wsparcie, utrzymanie i nadzorowanie infrastruktury informatycznej i sieci teleinformatycznych; 4.7. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
5. Usługi komunikacji i promocji	5.1. wsparcie w zakresie komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej; 5.2. public relations; 5.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej – z wyłączeniem konkretnych działań reklamowych lub marketingowych, a także opracowania strategii dla takich działań.
6. Usługi prawne	6.1. usługi prawne o charakterze ogólnym świadczone przez wewnętrzny dział prawny, obejmujące w szczególności sporządzanie i przegląd umów, porozumień i innych dokumentów prawnych, konsultacje prawne, sporządzanie opinii prawnych, reprezentowanie w postępowaniach; 6.2. czynności prawne i administracyjne z zakresu rejestracji i ochrony prawnej wartości niematerialnych i prawnych; 6.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
7. Usługi w zakresie podatków	7.1. sporządzanie deklaracji podatkowych, w tym zbieranie informacji na potrzeby sporządzenia tych deklaracji; 7.2. dokonywanie płatności zobowiązań podatkowych; 7.3. przygotowywanie wyjaśnień na potrzeby kontroli podatkowych; 7.4. ogólne doradztwo w zakresie podatków; 7.5. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.
8. Usługi administracyjno-biurowe	8.1. ogólne usługi o charakterze administracyjnym; 8.2. ogólne usługi o charakterze biurowym; 8.3. usługi o charakterze podobnym do wymienionych powyżej.

Ustawa

z dnia 15 kwietnia 2011 r.

o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw

(Dz.U. z dnia 18 maja 2011 r. Nr 102, poz. 585)
(wyciąg)

ZMIANA:

^{<1>} Dz.U. z 2012 r. poz. 1456

OBJAŚNIENIA:

^{<1>} W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2013 r. na mocy art. 11 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z realizacją ustawy budżetowej (Dz.U. z dnia 24 grudnia 2012 r. poz. 1456).

(...)

Art. 7

1.^{<1>} W okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. ilekroć w przepisach ustaw wymienionych w art. 2 i art. 3 jest mowa o 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:

- 1) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanego na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;
- 2) pojazdu samochodowego mającego więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u którego długość części przeznaczony do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi

gi 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 przeznaczony 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 przeznaczony do przewozu ładunków;

- 3) pojazdu samochodowego, który ma otwartą część przeznaczony do przewozu ładunków;
- 4) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczony do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- 5) pojazdu samochodowego będącego pojazdem specjalnym w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym

o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do niniejszej ustawy.

2. W przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony spełnienie wymagań określonych w ust. 1 pkt 1-4, 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 dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Art. 8

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem:

- 1) art. 2 pkt 1 lit. a i pkt 2, art. 3 pkt 1 lit. a i pkt 2, art. 4, art. 6 oraz art. 7, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, z mocą od dnia 1 stycznia 2011 r.;
- 2)^{<1>} art. 2 pkt 1 lit. b i pkt 3 oraz art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.

Ustawa

z dnia 29 sierpnia 2014 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw

(Dz.U. z dnia 3 października 2014 r. poz. 1328)
(wyciąg)

ZMIANA:

<1> Dz.U. z 2014 r. poz. 1478

OBJAŚNIENIE:

<1> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 października 2014 r. na mocy ustawy z dnia 21 października 2014 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 29 października 2014 r. poz. 1478).

(...)

Art. 7

1. Do odsetek od pożyczek (kredytów), w przypadku których kwota udzielonej podatnikowi pożyczki (kredytu) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2015 r.
2. Podatnicy, którzy przed dniem 1 stycznia 2015 r. zawarli umowę pożyczki z podmiotem, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2015 r., mogą, począwszy od pierwszego roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2014 r., dokonać wyboru stosowania zasad określonych w art. 15c ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą. O wyborze stosowania zasad określonych w art. 15c ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, podatnicy są obowiązani zawiadomić, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2014 r. W takim przypadku podatnicy nie stosują ograniczeń w zaliczaniu odsetek od pożyczki (kredytu) do kosztów uzyskania przychodów, wynikających z art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 8

Do wypłat należności, o których mowa w art. 26 ust. 2c pkt 1 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, z tytułu dłużnych papierów wartościowych wymietywanych przed dniem wejścia w życie

niniejszej ustawy, stosuje się art. 26 ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r.

Art. 9^{<1>}

1. Podatnicy podatku dochodowego:
 - 1) od osób prawnych – stosują przepisy art. 7 ust. 2, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 24a, art. 25 ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 i 2a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,
 - 2) od osób fizycznych – stosują przepisy art. 9 ust. 1a i 2, art. 10 ust. 1 pkt 8a, art. 11 ust. 1, art. 26 ust. 1, art. 27 ust. 1, art. 30c ust. 6, art. 30f oraz art. 45 ust. 1, 1aa i 1b ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą – począwszy od roku podatkowego zagranicznej spółki, który rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2014 r.
2. Jeżeli podatnik nie może ustalić roku podatkowego zagranicznej spółki albo rok ten przekracza okres kolejnych następujących po sobie 12 miesięcy, przepisy art. 7 ust. 2, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1, art. 24a, art. 25 ust. 1 oraz art. 27 ust. 1 i 2a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz przepisy art. 9 ust. 1a i 2, art. 10 ust. 1 pkt 8a, art. 11 ust. 1, art. 26 ust. 1, art. 27 ust. 1, art. 30c ust. 6, art. 30f oraz art. 45 ust. 1, 1aa i 1b ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od roku podatkowego podatnika rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2014 r.

Art. 10

1. Zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, stosuje się do do-

chodów uzyskanych z tytułu inwestowania składki ubezpieczeniowej w związku z umową ubezpieczenia na życie lub dożycie, w której świadczenie zakładu ubezpieczeń jest ustalane na podstawie określonych indeksów lub innych wartości bazowych albo świadczenie jest równe składce ubezpieczeniowej powiększonej o określony w umowie ubezpieczenia wskaźnik, jeżeli umowa ta została zawarta do dnia wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6. Jeżeli po dniu 31 grudnia 2014 r. umowa ta została zmieniona lub odnowiona, zwolnienia tego nie stosuje się do dochodów przypadających za okres od dnia zmiany lub odnowienia tej umowy; podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 5a ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, określa się od tej części dochodów, jaka przypada na okres umowy po jej zmianie lub odnowieniu proporcjonalnie do całego okresu obowiązywania umowy.

2. Jeżeli wypłata dochodów z tytułu, o którym mowa w ust. 1, wynika z umów zawartych, zmienionych lub odnowionych od dnia wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, do dnia 31 grudnia 2014 r., zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, stosuje się do dnia 31 grudnia 2014 r., z tym że podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 5a ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, określa się od tej części dochodów, jaka przypada na okres od dnia 1 stycznia 2015 r. proporcjonalnie do całego okresu obowiązywania umowy.

Art. 11

Jeżeli miejsce zamieszkania lub siedziby podatnika zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, wydanym przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 2, od dnia wejścia w życie tych przepisów, płatnik przy poborze podatku uwzględni ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

Art. 12

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2015 r. oraz zakończy się po dniu 31 grudnia 2014 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r.

Art. 13

Do wkładów niepieniężnych w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej w rozumieniu art. 4a pkt 23 ustawy wymienionej w art. 1 oraz art. 5a pkt 34 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wniesionych do spółki kapitałowej przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 3, stosuje się przepisy ustaw wymienionych w art. 1 i art. 2 dotyczące wkładów niepieniężnych, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 3.

Art. 14

Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 3, 3e i 49 oraz pkt 120a ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2014 r.

Art. 15

1. Zwalnia się od podatku dochodowego odsetki i premie gwarancyjne od wkładów zgromadzonych na książeczkach mieszkaniowych, o których mowa w ustawie

z dnia 30 listopada 1995 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych, udzielaniu premii gwarancyjnych oraz refundacji bankom wypłaconych premii gwarancyjnych (Dz.U. z 2013 r. poz. 763).

2. Zwalnia się od podatku dochodowego odsetki od wkładów zgromadzonych na książeczkach mieszkaniowych innych niż wymienione w ust. 1, które zostały założone przed dniem wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, z tym że:

- 1) jeżeli do dnia 31 grudnia 2014 r. książeczka mieszkaniowa została zmieniona lub odnowiona, zwolnienie stosuje się do dnia 31 grudnia 2014 r.; podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, określa się od tej części odsetek, jaka przypada na okres od dnia 1 stycznia 2015 r. proporcjonalnie do całego okresu, na jaki została założona ta książeczka;
- 2) jeżeli po dniu 31 grudnia 2014 r. książeczka mieszkaniowa została zmieniona lub odnowiona, zwolnienia nie stosuje się do odsetek przypadających za okres od dnia zmiany lub odnowienia tej książeczki; podatek, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, określa się od tej części odsetek, jaka przypada na okres po zmianie lub odnowieniu tej książeczki proporcjonalnie do całego okresu, na jaki została założona ta książeczka.
3. Do dnia 31 grudnia 2014 r. zwalnia się od podatku dochodowego odsetki od wkładów zgromadzonych na książeczkach mieszkaniowych innych niż wymienione w ust. 1, które zostały założone od dnia wejścia w życie przepisów, o których mowa w art. 17 pkt 6, do dnia 31 grudnia 2014 r.; podatek, o którym mowa w

art. 30a ust. 1 pkt 3 ustawy wymienionej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, określa się od tej części odsetek, jaka przypada na okres od dnia 1 stycznia 2015 r. proporcjonalnie do całego okresu, na jaki została założona książeczka mieszkaniowa.

Art. 16

Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 28a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 28a ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 17

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2015 r., z wyjątkiem przepisów:

- 1)¹⁾ (uchylony);
- 2) art. 1 pkt 24 lit. b, art. 2 pkt 25 lit. b oraz art. 11, które wchodzi w życie po upływie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia;
- 3) art. 1 pkt 3 – w zakresie art. 4a pkt 23 i 24, pkt 8 lit. b tiret trzecie – w zakresie art. 12 ust. 1b pkt 5, pkt 11 lit. d, f, g, pkt 14 lit. a tiret pierwsze i drugie i lit. b oraz pkt 15, art. 2 pkt 1 lit. c, pkt 7 lit. b tiret trzecie – w zakresie art. 17 ust. 1a pkt 5, pkt 9 lit. d i lit. e – w zakresie art. 22 ust. 1o oraz art. 13, które wchodzi w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia;
- 4) art. 2 pkt 8 lit. a, b, e, i oraz art. 14, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
- 5) art. 2 pkt 21 lit. b, pkt 22 lit. b oraz art. 3, które wchodzi w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia;
- 6) art. 2 pkt 8 lit. c, pkt 14 lit. g, pkt 21 lit. a tiret drugie i pkt 29 oraz art. 10 i art. 15, które wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Ustawa

z dnia 5 września 2016 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 27 września 2016 r. poz. 1550)
(wyciąg)

(...)

Art. 3

Jeżeli przeniesienie na spółkę albo spółdzielnię własności przedmiotu wkładu niepieniężnego nastąpiło w roku podatkowym rozpoczętym przed dniem 1 stycznia 2017 r., a przychód z tego tytułu powstał w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2016 r., przychód z tego tytułu określa się na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, albo na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 4

W przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego w postaci udziałów (akcji) lub wkładów w spółdzielni albo odpłatnego zbycia lub umorzenia udziałów (akcji) koszty uzyskania przychodów z tych tytułów ustala się na podstawie odpowiednio przepisów ustaw zmienianych w art. 1 albo art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, jeżeli przychód z tytułu objęcia tych udziałów (akcji) w spółce albo wkładów w spółdzielni został określony na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, albo na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 5

W przypadku odpłatnego zbycia lub umorzenia udziałów (akcji) spółki powstałej z przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w spółkę kapitałową koszty uzyskania przychodów z tego tytułu ustala się na podstawie przepisów ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, jeże-

li to przekształcenie nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2017 r.

Art. 6

Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki, jeżeli przychód u podmiotu wnoszącego wkład niepieniężny z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za ten wkład został określony na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, albo na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 7

Podatnicy utworzeni w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
- 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo
- 3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa 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 na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2, albo

- 4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
 - stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2016 r. art. 19 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 8

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2017 r. a zakończy się po dniu 31 grudnia 2016 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 9

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., z wyjątkiem art. 7, który wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Ustawa z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 28 lipca 2017 r. poz. 1448)
(wyciąg)

(...)

Art. 3

1. Przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do środków trwałych nabytych od dnia 1 stycznia 2017 r. i dokonanych od tego dnia wpłat na poczet nabycia tych środków.

2. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i zakończył się po dniu 31 grudnia 2016 r., a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosują przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, do środków trwałych nabytych od dnia

1 stycznia 2017 r. i dokonanych od tego dnia wpłat na poczet nabycia tych środków.

Art. 4

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji

(Dz.U. z dnia 15 czerwca 2018 r. poz. 1162)
(wyciąg)

(...)

Art. 41

1. Zarządzający specjalną strefą ekonomiczną, uprawnieni do korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 25 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 38 w brzmieniu dotychczasowym zachowują to uprawnienie na zasadach dotychczasowych.
2. Przepis art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy zmienianej w art. 37, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do podatkowych grup kapitałowych utworzonych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
3. Jeżeli okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej utworzonej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy

został przedłużony w okresie od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy zmienianej w art. 37 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą stosuje się od dnia przedłużenia funkcjonowania tej podatkowej grupy kapitałowej.

(...)

Art. 44

1. Przepisy art. 21 ust. 1 pkt 63a, ust. 5a, 5c i 5ca-5cd i art. 26e ust. 6 ustawy zmienianej w art. 35, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 1a ust. 2 pkt 3 lit. a, art. 16 ust. 1 pkt 58, art. 17 ust. 1 pkt 34, ust. 4-6d i art. 18d ust. 6 ustawy zmienianej w art. 37, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 12 ust. 3, art. 12b ust. 4 ustawy zmienianej w art. 38, w brzmieniu nadanym niniejszą

ustawą w zakresie, w jakim dotyczą działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w ustawie zmienianej w art. 38, stosuje się do dochodów osiągniętych z tej działalności od dnia 1 stycznia 2019 r.

2. Przepis art. 12 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 38, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do zezwoleń wydanych pod dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 45

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem art. 38 pkt 2, 7, 8, pkt 10 lit. a i b, które wchodzi w życie po upływie 12 miesięcy od dnia ogłoszenia.

Ustawa

z dnia 27 października 2017 r.

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

(Dz.U. z dnia 27 listopada 2017 r. poz. 2175)
(wyciąg)

(...)

Art. 4

1. Przepisy ustaw zmienianych w art. 1-3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r., z tym że przepisy:
 - 1) art. 21 ust. 1 pkt 90b, art. 25 ust. 4 oraz art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c, ust. 7a pkt 8 i 14 oraz ust. 7c i 7e ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,
 - 2) art. 11 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą
 – stosuje się do dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2017 r.
2. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2018 r., a zakończył się po dniu 31 grudnia 2017 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 2.

Art. 5

1. Przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się również do podatkowych grup kapitałowych utworzonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.
2. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej utworzonej przed dniem 1 stycznia 2018 r. przepisów art. 1a ust. 10a-10c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie stosuje się do okresu poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy.
3. W przypadku gdy umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej zawarta została przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, obowiązki spółki dominującej określone w art. 1a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wykonuje spółka wskazana w

umowie o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej jako spółka reprezentująca tę grupę.

Art. 6

Straty poniesione przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych za lata podatkowe poprzedzające rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2017 r. podlegają odliczeniu od dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na zasadach i w wysokości określonych w przepisach tej ustawy, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 7

Do odsetek od kredytów (pożyczek), w przypadku których kwota udzielonego podatnikowi kredytu (pożyczki) została temu podatnikowi faktycznie przekazana przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy art. 15c lub art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 oraz ust. 6, 7b, 7g i 7h ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2018 r.

Art. 8

Jeżeli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatnik podatku dochodowego od osób prawnych w związku z łączeniem lub podziałem spółek wykazał przychód na podstawie przepisów ustaw zmienianych w art. 1 albo art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, do kosztów uzyskania tego przychodu stosuje się przepisy tych ustaw, w brzmieniu obowiązującym w dniu uzyskania tego przychodu.

Art. 9

Przypisanie kosztów uzyskania przychodów do źródła przychodów, o których mowa w przepisach ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, dotyczy również kosztów poniesionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, niezaliczonych do tego dnia do kosztów uzyskania przychodów.

Art. 10

Przepisy art. 23 ust. 1 pkt 45c i 64 ustawy zmienianej w art. 1 oraz przepisy art. 16 ust. 1 pkt 64a i 73 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się z uwzględnieniem kwot zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 11

Przepisy art. 22d ust. 1, art. 22e ust. 1 i 2, art. 22f ust. 3, art. 22g ust. 17 i art. 22k ust. 9 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 16d ust. 1, art. 16e ust. 1 i 2, art. 16f ust. 3, art. 16g ust. 13 i art. 16k ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do składników majątku przyjętych do używania po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 12

1. Do rezerw, odpisów aktualizujących wartość kredytów (pożyczek) oraz rezerw na poniesione nieudokumentowane ryzyko kredytowe, utworzonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.
2. Jeżeli podatnik po dniu 31 grudnia 2017 r. dokona zmiany wyceny wartości składnika aktywów stanowiącego wierzytelność z tytułu udzielonych kredytów (pożyczek) albo wierzytelność z tytułu udzielonych gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek) i w wyniku tej wyceny wystąpi różnica pomiędzy nową wartością tego składnika aktywów a jego wartością ustaloną przed dniem 1 stycznia 2018 r., różnicę tę zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów podatnika.
3. Przepis ust. 2 stosuje się w zakresie, w jakim rezerwy lub odpisy aktualizujące wartość kredytów (pożyczek) albo wierzytelności z tytułu udzielonych gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów (pożyczek), zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów podatnika na podstawie przepisów dotychczasowych.

4. Wartość rezerw na nieudokumentowane ryzyko kredytowe, zaliczonych przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów przed dniem 1 stycznia 2018 r. na podstawie art. 38c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zalicza się do przychodów tego podatnika:
- 1) w dniu następującym po dniu 31 grudnia 2017 r. albo
 - 2) proporcjonalnie w okresie nie dłuższym niż 7 kolejnych lat podatkowych poczynsz od pierwszego roku podatkowego, który rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2017 r.
5. Podatnik jest obowiązany w terminie do dnia 31 marca 2018 r. poinformować właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze sposobu zaliczenia przychodów,

o którym mowa w ust. 4 pkt 2, podając w szczególności kwotę powstałego przychodu oraz okres jego rozliczenia, jeżeli okres ten jest krótszy niż 7 lat.

Art. 13

Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz na podstawie art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie odpowiednio art. 25 ust. 8 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 11 ust. 9 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez

12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, i mogą być zmieniane.

Art. 14

Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, nie dłużej jednak niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, i mogą być zmieniane.

Art. 15

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 19 grudnia 2017 r. poz. 2369)
(wyciąg)

(...)

Art. 2

Przepisy art. 27b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się poczynsz od roku podatkowego, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2018 r. i zakończy się po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 3

Przepisy art. 27b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się odpowiednio do indywidualnych danych podatników zawartych w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 tej ustawy, złożonym za lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r. i zakończyły się przed

dniem 1 stycznia 2018 r., z tym że podanie do publicznej wiadomości tych danych następuje w terminie do dnia 30 września 2018 r.

Art. 4

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2018 r.

Ustawa

z dnia 15 czerwca 2018 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 4 lipca 2018 r. poz. 1291)
(wyciąg)

(...)

Art. 4

Przepisy:

- 1) art. 8, art. 9a, art. 21 ust. 1 pkt 83c, art. 22 ust. 9b, art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a i ust. 9, art. 24 ust. 12a, art. 30g ust. 15 i 16, art. 45 ust. 3d oraz art. 52i ustawy zmienianej w art. 1,
 - 2) art. 24b ust. 15 i 16 oraz art. 38d ustawy zmienianej w art. 2,
 - 3) art. 9 i art. 12 ustawy zmienianej w art. 3
- w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Art. 5

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy art. 24b i art. 24c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 6

W roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r. przepisy art. 30g ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 24b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, stosuje się wyłącznie do budynków, o których mowa w art. 30g ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 24b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, oddanych w całości albo w części do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. W przypadku gdy budynek został oddany do użytkowania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do użytkowania w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

Art. 7

W roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r. do budynków, o których mowa w art. 30g ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 24b ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, wykorzystywanych wyłącznie albo w głównym stopniu na własne potrzeby podatnika, nie

stosuje się przepisów art. 30g ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz art. 24b ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 8

Przepis art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych począwszy od roku podatkowego, który rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 9

Przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2017 r., zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 52 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jednak nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2018 r., i mogą być zmieniane.

Art. 10

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem art. 1 pkt 7 i 8 oraz art. 2 pkt 2 i 3, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Ustawa

z dnia 23 października 2018 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 19 listopada 2018 r. poz. 2159)
(wyciąg)

(...)

Art. 8

1. Do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.
2. Do umów, o których mowa w ust. 1, zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 9

Przepisy art. 24 ust. 2a ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 16 ust. 5i ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się do samochodów osobowych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po dniu 31 grudnia 2018 r.

Art. 10

1. Przepis art. 15cb ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się po raz pierwszy do roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2019 r.
2. Przepis art. 15cb ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się również do wniesionych dopłat oraz zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy po dniu 31 grudnia 2018 r. W takim przypadku za rok wniesienia dopłaty lub przekazania zysku, o którym mowa w art. 15cb ust. 2 i 5 ustawy zmienianej w art. 2, przyjmuje się rok podatkowy rozpoczęty po dniu 31 grudnia 2019 r.

Art. 11

Podatnicy utworzeni w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo
- 2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2018 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatek został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2018 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2

– stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2018 r. przepis art. 19 ust. 1 ustawy zmienia-

nej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 12

Podatnicy, którzy w okresie od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu a przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy:

- 1) dokonali podziału,
- 2) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień 1 października 2018 r., w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14 ustawy zmienianej w art. 2, lub

b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatek posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

- stosują w roku podatkowym rozpoczętym po dniu 31 grudnia 2018 r. przepis art. 19 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 13

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 14

Do czynności cywilnoprawnych dokonanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 7 ust. 1 pkt 4 i

art. 9 pkt 10 lit. d ustawy zmienianej w art. 4, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 15

- Przepisy art. 23 ust. 1 pkt 4 lit. a i ust. 5e ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 16 ust. 1 pkt 4 lit. a i ust. 5e ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do pojazdów elektrycznych w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. poz. 317 i 1356), oddanych do użytkowania od dnia następującego po dniu ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy pu-

blicznej przewidzianej w tych przepisach ze wspólnym rynkiem albo stwierdzenia przez Komisję Europejską, że przepisy te nie stanowią pomocy publicznej.

- Do dnia, o którym mowa w ust. 1, w odniesieniu do samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych stosuje się limity odnoszące się do samochodów innych niż pojazdy elektryczne, określone w przepisach ustaw zmienianych w art. 1 i w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 16

Przepisy ustaw zmienianych w art. 1-3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 6 i art. 6a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 7b ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Art. 17

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem art. 11 i art. 12, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

(Dz.U. z dnia 23 listopada 2018 r. poz. 2193)
(wyciąg)

(...)

Art. 18

- Wolne od podatku dochodowego są odsetki lub dyskonto od obligacji, uzyskane przez podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a ustawy zmienianej w art. 1, oraz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, jeżeli te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 19-21.
- Platnicy, o których mowa w art. 41 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 26 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, nie są obowiązani do poboru podatku od odsetek lub dyskonta od obligacji, jeżeli te odsetki i dyskonto opodatkowane są na zasadach określonych w art. 19-21. Zwolnienie z obowiązków płatnika dotyczy również podmiotów prowadzących rachunki papierów wartościowych albo rachunki zbiorcze, jeżeli wypłata należności następuje za pośrednictwem tych podmiotów.
- Do podatku, o którym mowa w art. 19-21, nie stosuje się zwolnień, o których mowa w art. 6 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 19

- Podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, będący emitentem danej serii obligacji wyemitowanych przed dniem 1 stycznia 2019 r., o terminie wykupu nie krótszym niż rok, dopuszczonej do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzonej do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1768, z późn. zm.), może wybrać opodatkowanie kwoty odsetek i dyskonta, wypłacanych w ramach emisji danej serii obligacji, z zastrzeżeniem art. 20 i art. 21, zryczałtowanym podatkiem dochodowym.
- Podatnik, który dokonał wyboru opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, jest obowiązany zawiadomić o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż do dnia 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane podatnika będącego emitentem, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii

- obligacji, miejsce emisji oraz warunki emisji mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.
- Podmiot, który dokonał wyboru opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, ustala do dnia 30 czerwca 2019 r.:
 - kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, dokonanych od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 30 czerwca 2019 r.;
 - kwotę przychodu odpowiadającą łącznej kwocie wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta, które mają zostać dokonane od dnia 1 lipca 2019 r. do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki.
- Podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, o którym mowa w ust. 1, stanowi przychód określony zgodnie z ust. 3. Podstawę opodatkowania ustala się odrębnie dla przychodów wymienionych w ust. 3 pkt 1 i 2.
- Stawka zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w ust. 1, wynosi 3% podstawy opodatkowania.
- Podmiot, który dokonał wyboru opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, jest

obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy:

- 1) od przychodu określonego zgodnie z ust. 3 pkt 1 – w terminie do dnia 31 lipca 2019 r.; w tym terminie podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji;
 - 2) od przychodu określonego zgodnie z ust. 3 pkt 2 – w terminie określonym w art. 27 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, od wypłat dokonanych w roku podatkowym, z zastrzeżeniem pkt 1; w tym terminie podatnik jest obowiązany złożyć do urzędu skarbowego deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłat odsetek i dyskonta zrealizowanych w ramach emisji danej serii obligacji.
7. Przepisy ust. 1-6 stosuje się odpowiednio do podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, jeżeli środki pieniężne pozyskane z emisji obligacji i zobowiązania wynikające z tych obligacji, związane są bezpośrednio z działalnością zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i stanowią składniki majątku tego zakładu, do dnia ostatniej wypłaty odsetek lub dyskonta od tych obligacji.
8. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 7, przed dniem ostatniej wypłaty odsetek lub dyskonta zakończy działalność na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest obowiązany wpłacić na rachunek urzędu skarbowego zryczałtowany podatek dochodowy od przychodu odpowiadającego łącznej kwocie należnych, lecz niewypłaconych, odsetek oraz dyskonta, naliczonych do dnia wykupu obligacji. Podatek płatny jest w terminie 14 dni przed dniem zakończenia działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 20

Jeżeli w okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2018 r.:

- 1) organ podatkowy określił podmiotowi, o którym mowa w art. 19 ust. 1 lub 7, zobowiązanie podatkowe z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania albo wydał decyzję o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewypłacony, z tytułu dochodu od odsetek lub dyskonta należnych od obligacji z emisji danej serii, opodatkowanej na zasadach określonych w tym przepisie, kwotę przychodu, o której mowa w art. 19 ust. 3 pkt 1, ustala się z pominięciem kwot wypłat będących przedmiotem

decyzji ostatecznej organu podatkowego;

- 2) zostało wszczęte postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, których przedmiotem było badanie prawidłowości określenia zobowiązania podatkowego podatnika albo realizacja obowiązków płatnika, a do dnia 1 stycznia 2019 r. sprawa nie została rozstrzygnięta w drodze decyzji ostatecznej organu podatkowego, podatnik może dokonać wyboru opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym, na zasadach określonych w art. 19, jeżeli w terminie do dnia 31 stycznia 2019 r.:
 - a) zawiadomi o tym wyborze, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego; zawiadomienie powinno zawierać co najmniej informacje wymienione w art. 19 ust. 2,
 - b) wpłaci zryczałtowany podatek dochodowy od wypłat z tytułu odsetek oraz dyskonta za okres objęty tą kontrolą; w zakresie pozostałych wypłat przepis art. 19 ust. 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 21

1. Jeżeli podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2:
 - 1) dokonał przed dniem 1 stycznia 2019 r. emisji obligacji o terminie wykupu nie krótszym niż rok i obligację z tej emisji nabyła w całości spółka niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązana z podatnikiem w sposób określony w art. 11 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, lub
 - 2) otrzymał przed dniem 1 stycznia 2019 r. pożyczkę o terminie spłaty nie krótszym niż rok od spółki niemającej siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powiązanej z podatnikiem w sposób określony w art. 11 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym – oraz jeżeli źródłem finansowania emisji obligacji lub pożyczki, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2, są środki finansowe pozyskane w wyniku emisji obligacji dokonanej przez spółkę, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2, podmiot ten może być zwolniony z obowiązków określonych w art. 41 i art. 42 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz w art. 26 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w zakresie poboru podatku od wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta należnych od obligacji lub pożyczki, jeżeli wybierze zryczałtowaną formę opodatkowania

tych wypłat na zasadach określonych w art. 19.

2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowych między Rzeczpospolitą Polską a państwem rezydencji podatkowej spółki, o której mowa odpowiednio w ust. 1 pkt 1 lub 2.
3. Zawiadomienie o wyborze opodatkowania, o którym mowa w ust. 1, składa się, w formie pisemnej, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż do dnia 31 marca 2019 r. Zawiadomienie powinno zawierać w szczególności dane emitenta, pożyczkobiorcy, pożyczkodawcy, dane istotne dla identyfikacji emisji danej serii obligacji, pożyczki, miejsce emisji oraz warunki pożyczki lub emisji, mające wpływ na ustalenie wartości i terminu wypłaty odsetek i dyskonta.
4. Do odsetek i dyskonta wypłaconych przez podatnika od dnia 1 stycznia 2014 r. oraz naliczonych do dnia wykupu obligacji lub spłaty pożyczki przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.
5. Przepis ust. 1 stosuje się do podmiotów, które:
 - 1) do dnia 31 grudnia 2022 r. dokonały wygaszenia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
 - 2) do dnia 31 grudnia 2022 r. dokonały przejęcia zobowiązań wynikających z emisji obligacji dokonanej przez spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wraz z wygaszeniem zobowiązań wynikających z pożyczki zaciągniętej przez podatnika albo z emisji dokonanej przez podatnika, albo
 - 3) do celów opodatkowania podatkiem dochodowym uznają spółkę niemającą siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będącą pożyczkodawcą lub nabywcą obligacji, na warunkach określonych w ust. 1, za podmiot niebędący rzeczywistym właścicielem należności wypłacanych przez podatnika z tytułu odsetek lub dyskonta.
6. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 5 pkt 1 lub 2, podatnik traci prawo do opodatkowania odsetek oraz dyskonta na zasadach określonych w art. 19.
7. Od zryczałtowanego podatku dochodowego, określonego zgodnie z art. 19 ust. 6 pkt 1, pobiera się od podatnika, o którym mowa w ust. 1, odsetki naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obowiązującej w ostatnim dniu roku kalendarzowego, w którym dokonano wypłat odsetek lub dyskonta.

Art. 22

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór deklaracji, o której mowa w art. 19 ust. 6, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia oraz terminu i miejsca składania, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji podatnika, identyfikacji emisji danej serii obligacji i urzędu skarbowego, do którego kierowana jest deklaracja, oraz poprawne obliczenie podatku.

Art. 23

Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 14 ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 15 ust. 11 ustawy zmienianej w art. 2, poniesione i nieodliczone od przychodów przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, podatnik wykazuje odpowiednio w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 1 ustawy zmienianej w art. 1, składanym za 2019 r. albo w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, składanym za pierwszy rok podatkowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2018 r.

Art. 24

1. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, o których mowa w art. 30ca ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 24d ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, a którzy na podstawie prowadzonej ewidencji nie mogą ustalić wysokości kosztów poniesionych w ramach tej działalności, na potrzeby stosowania art. 30ca i art. 30cb ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 24d i art. 24e ustawy zmienianej w art. 2 mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.
2. Jeżeli w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. podatnicy, o których mowa w ust. 1, nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, mogą uwzględnić ich wartość poniesioną w latach poprzednich, nie wcześniej jednak niż po dniu 31 grudnia 2012 r.

Art. 25

Obwieszczenia, o których mowa w art. 23s ust. 4 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11g ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, zostaną po raz pierwszy ogłoszone nie później niż dnia 31 grudnia 2018 r.

Art. 26

Do transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w art. 25a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz w art. 9a ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, rozpoczętych i niezakończonych przed dniem 1 stycznia 2019 r., w zakresie tej części transakcji lub innych zdarzeń, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosuje się przepisy odpowiednio art. 14 ust. 1ca, 1o i 2g, art. 19 ust. 5, art. 22 ust. 1ab i 7e i rozdziału 4b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz rozdziału 1a, art. 12 ust. 1e, 3aa, 3l i 6b, art. 15 ust. 1ab i 4k ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 27

Analizy danych porównawczych lub opisy zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, o których mowa w art. 25a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, oraz w art. 9a ust. 2b pkt 2 i ust. 2c ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym, sporządzone przez podatników przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy zachowują moc przez 3 kolejne lata od daty ich sporządzenia, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany. W przypadku wystąpienia takiej zmiany podatnik sporządza analizę porównawczą lub analizę zgodności, o których mowa w art. 23zc ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 1 oraz w art. 11q ust. 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 28

1. W terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 8 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym transgranicznym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 tej ustawy, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 tej ustawy dokonano przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, nie wcześniej jednak niż po dniu 25 czerwca 2018 r. Przepisy art. 86b, art. 86c, art. 86f, art. 86g i art. 86i ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.
2. Jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 1, korzystający w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 3 nie został poinformowany przez promotora w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 8 tej ustawy na podstawie art. 86b § 2 lub 3 tej ustawy lub został poinformowany zgodnie z art. 86b

§ 4 tej ustawy, korzystający przekazuje Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

3. W terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy promotor w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 8 ustawy zmienianej w art. 3 przekazuje Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 tej ustawy innym niż schemat podatkowy transgraniczny w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 tej ustawy, jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 tej ustawy dokonano przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, nie wcześniej jednak niż po dniu 1 listopada 2018 r. Przepisy art. 86b, art. 86c, art. 86f, art. 86g i art. 86i ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.
4. Jeżeli w odniesieniu do schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 3, korzystający w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 3 ustawy zmienianej w art. 3 nie został poinformowany przez promotora w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 8 tej ustawy na podstawie art. 86b § 2 lub 3 tej ustawy lub został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4 tej ustawy, korzystający przekazuje Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o tym schemacie podatkowym w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 29

1. W terminie do dnia 1 czerwca 2021 r. Szeft Krajowej Administracji Skarbowej przygotowuje sprawozdanie w zakresie informacji o schematach podatkowych w rozumieniu działu III rozdziału 11a ustawy zmienianej w art. 3 przekazanych w latach 2019-2021.
2. Sprawozdanie zawiera w szczególności dane o liczbie przekazanych Szeftowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych z podziałem na informacje przekazane przez promotorów, korzystających oraz wspomagających w rozumieniu odpowiednio art. 86a § 1 pkt 8, 3 i 18 ustawy zmienianej w art. 3, z uwzględnieniem liczby tych podmiotów, a także o karach pieniężnych nałożonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 86m ustawy zmienianej w art. 3.
3. Sprawozdanie jest publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
4. W terminie 6 miesięcy od dnia publikacji sprawozdania za lata 2019-2021 minister właściwy do spraw finansów publicznych wspólnie z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej przygotowuje raport dotyczący przeciwdziałania wykorzystywaniu sche-

matów podatkowych do unikania płacenia należnych podatków.

- Raport jest publikowany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 30

- Interpretacje indywidualne wydane w zakresie przepisów prawa podatkowego określonych w art. 14b § 2a pkt 2 lit. a-d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, wygasają z dniem wejścia w życie niniejszego przepisu.
- Dniem wygaśnięcia interpretacji indywidualnych określonych w ust. 1 jest dzień, w którym stwierdzono ich wygaśnięcie w rozumieniu przepisów art. 14k-14n ustawy zmienianej w art. 3.

Art. 31

W ciągu 6 miesięcy, liczonych od dnia wejścia w życie niniejszego przepisu, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają wpływ na treść rozstrzygnięcia. Przepis art. 119x § 4 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 32

Wniosek o wydanie decyzji, o której mowa w art. 119zfa § 1 ustawy zmienianej w art. 3, dotyczący korzyści podatkowej uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy w zakończonym okresie rozliczeniowym, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – uzyskanej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, można złożyć w ciągu 24 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 33

- Przepis art. 14na § 1 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych:
 - od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz
 - przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy,
 - jeżeli korzyść podatkowa wynikająca ze stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej została uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.
- Przepis art. 14na § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

- Przepis art. 14na § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma również zastosowanie do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem tej utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub tych interpretacji lub objaśnień.
- Jeżeli korzyść podatkowa uzyskana od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy jest skutkiem zastosowania przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub objaśnień podatkowych, do utrwalonej praktyki interpretacyjnej zaistniałej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do objaśnień podatkowych wydanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 14n § 4 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 34

Przepisy działu III rozdziału 6a ustawy zmienianej w art. 3 mają zastosowanie do decyzji określonych w art. 58a § 1 ustawy zmienianej w art. 3, odnoszących się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanych w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

Art. 35

Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

Art. 36

Do wniosków organów podatkowych o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, o których mowa art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym, które nie zostały rozpatrzone do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 37

Przepisy art. 119x § 1 pkt 3, 6a i 6b, art. 119zc oraz art. 119zf w zakresie, w jakim odsyła do art. 14r § 2 i 3, ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej złożonych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 38

Przepisy art. 119zfe § 2 pkt 2 i 3 ustawy zmienianej w art. 3 stosuje się odpowiednio do korzyści podatkowych uzyskanych przed terminami wskazanymi w art. 34. W tym przypadku stosuje się przepisy art. 119a § 1 oraz art. 119d ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 39

Przepis art. 293 § 2 pkt 10 ustawy zmienianej w art. 3 ma zastosowanie również do akt postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej, w których wnioski zostały złożone lub rozpatrzone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 40

Przepis art. 5 § 1 pkt 4c lit. b ustawy zmienianej w art. 4 stosuje się odpowiednio również do postępowań podatkowych wszczętych na podstawie art. 119g § 2 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 41

Przepisy rozdziału 7b ustawy zmienianej w art. 1 oraz rozdziału 6a ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się do podatku pobranego od dnia 1 stycznia 2019 r. na podstawie art. 41 ust. 12 ustawy zmienianej w art. 1 albo art. 26 ust. 2e ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 42

W latach 2019-2028 maksymalny limit wydatków budżetu państwa będących skutkiem finansowym wejścia w życie niniejszej ustawy wynosi w:

- 2019 r. – 22 000 tys. zł;
- 2020 r. – 17 500 tys. zł;
- 2021 r. – 18 000 tys. zł;
- 2022 r. – 18 500 tys. zł;
- 2023 r. – 19 100 tys. zł;
- 2024 r. – 19 700 tys. zł;
- 2025 r. – 20 300 tys. zł;
- 2026 r. – 20 900 tys. zł;
- 2027 r. – 21 500 tys. zł;
- 2028 r. – 22 200 tys. zł.

Art. 43

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2019 r., a zakończył się po dniu 31 grudnia 2018 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 44

- Przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem:
 - art. 21 ust. 1 pkt 130c ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 17 ust. 1 pkt 50c ustawy zmienianej w art. 2, które stosuje się do obligacji wyemi-

- owanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r.;
- 2) art. 41 ust. 24, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 26 ust. 1aa, w zakresie odsetek lub dyskonta od obligacji, ustawy zmienianej w art. 2, które stosuje się do obligacji wyemitowanych w emisji danej serii po dniu 31 grudnia 2018 r.;
 - 3) art. 21 ust. 1 pkt 146 oraz ust. 37 i 38 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 17 ust. 1 pkt 42a oraz ust. 7a i 7b ustawy zmienianej w art. 2, które stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2020 r.;
 - 4) art. 41 ust. 4, 4aa, 4d, 10, 12-23, 27 i 29 oraz art. 42 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 26 ust. 1, 1c, 1f, 1g, 2c, 2e-2l, 3, 3e-3g i 7-7j oraz art. 26b ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do wypłat (świadczeń), pieniędzy, wartości pieniężnych oraz należności, dokonywanych, stawianych do dyspozycji lub wypłacanych po dniu 31 grudnia 2018 r.
2. Przepisy art. 23m i art. 23w-23zd ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11a i art. 11k-11r ustawy zmienianej w art. 2 podatnik może stosować do transakcji

- kontrolowanych realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., przy czym przepisy te będą miały zastosowanie do wszystkich transakcji kontrolowanych podatnika realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r., a podatnik będzie zwolniony z obowiązków dokumentacyjnych na podstawie przepisów obowiązujących w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2017 r.
3. Przepisu art. 15ca ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się do dochodów uzyskanych po dniu 31 grudnia 2017 r.

Art. 45

Do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy w sprawach:

- 1) o których mowa w art. 20a § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 3,
 - 2) w zakresie cen transakcyjnych innych niż określone w pkt 1,
 - 3) związanych z określaniem podstawy opodatkowania zgodnie z art. 32 ustawy zmienianej w art. 13
- stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 46

Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 25a ust. 6 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 9a ust. 6 ustawy

zmienianej w art. 2 zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 11j ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, jednak nie dłużej niż do dnia 31 marca 2019 r.

Art. 47

Dotychczasowe przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2 zachowują moc do dnia wejścia w życie przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 45 ust. 5b ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, oraz art. 27 ust. 4 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, jednak nie dłużej niż przez 12 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 48

Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2019 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 1 pkt 16 w zakresie art. 23s ust. 4 i art. 2 pkt 9 w zakresie art. 11g ust. 4 oraz art. 25, które wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
- 2) art. 30 i art. 31, które wchodzi w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia.



Na stronie internetowej Instytutu www.isp-modzelewski.pl funkcjonuje nasz (bezpłatny) „Serwis Doradztwa Podatkowego”. Serwis ten jest elektronicznym dodatkiem do miesięcznika ISP „Doradztwo Podatkowe” udostępnianym w każdy poniedziałek. Serdecznie zapraszamy do korzystania z tego Serwisu, który w krótkiej i skondensowanej formie wyjaśnia istotne problemy podatkowe.

Wykaz tematów które poruszaliśmy w Serwisie w grudniu 2019 r.

nr 537 – 2 grudnia 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: uszczelnienie VAT-u kosztem naiwnych podatników, czyli krótka historia harmonizacji podatków

Podatek od towarów i usług

1. Czy rachunek VAT podlega zgłoszeniu na NIP 8? – *Barbara Głowacka*
2. Brak prawa do odliczenia podatku VAT w związku z realizacją projektu polegającego na zakupie komputerów przenośnych – *Kacper Wolak*
3. Kompensata wzajemnych należności a split payment – *Joanna Kiszka*
4. Podstawa opodatkowania przy zamianie towarów – pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – *Alicja Przybyło*
5. Zapłata przez podmiot trzeci a biała lista – *Barbara Głowacka*
6. Sprzedaż odziedziczonej działki a działalność gospodarcza – *Adrian Kozakiewicz*
7. Przedłużenie terminu zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług – *Aleksandra Szczęsny*
8. Sprzedaż w drodze licytacji komorniczej nieruchomości gruntovej nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
9. Skorzystanie z ulgi nie wyklucza nowej ulgi na zakup kas – *Adrian Kozakiewicz*
10. Elektroniczna faktura korygująca. Obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT – *Kacper Wolak*

Podatki dochodowe

11. Jakie są skutki podatkowe dla spółki przejmującej przy połączeniu odwrotnym? – *Andrzej Łukiańczuk*
12. Czy za wszystkie faktury z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności” należy płacić z zastosowaniem split payment? – *Maciej Jendraszczyk*
13. Split payment a koszty uzyskania przychodów – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
14. Nowe wzory deklaracji, zeznań, oświadczeń oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – *Alicja Przybyło*
15. Wydatki na edukację są kosztem uzyskania przychodu – *Maciej Flis*
16. Data powstania przychodu – *Małgorzata Słomka*
17. IP BOX tylko z comiesięczną ewidencją – nowa interpretacja – *Maciej Flis*
18. Wpłata zaliczki a przychód podatkowy – *Małgorzata Słomka*

Inne podatki

19. Co jest najważniejszym kryterium przy ocenie sposobu opodatkowania gruntu podatkiem od nieruchomości? – *Andrzej Łukiańczuk*

20. Totemy reklamowe a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości – *Joanna Kiszka*

Pozostałe zagadnienia

21. Przekazywanie akt w formie elektronicznej – *Malwina Sik*
22. Regulacje mające wpływ na funkcjonowanie sektora energetycznego – *Malwina Sik*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: nasze reparacje wojenne uwikłane w antyrosyjskie fobie – *Witold Modzelewski*

nr 538 – 9 grudnia 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: czy PiS wygrał (wreszcie) wybory w ministerstwie finansów?

Podatek od towarów i usług

1. Obowiązek posiadania kasy online w przypadku demontażu aut i sprzedaży ich części – *Rafał Linka*
2. Sposób rozliczenia podatku należnego, w odniesieniu do usługi, dla której obowiązek podatkowy powstał po zakończeniu działalności gospodarczej i wykreśleniu z rejestru podatników – *Kacper Wolak*
3. Tajemnica lekarska a opisywanie usług przez lekarzy i dentystów na paragonach wystawianych pacjentom – *Martyna Betiuk*
4. Nieuznanie Wnioskodawcy za podatnika podatku VAT – *Kacper Wolak*

Podatki dochodowe

5. Jakie są skutki podatkowe zbycia akcji nabytych nieodpłatnie? – *Andrzej Łukiańczuk*
6. Odrębną ewidencję na potrzeby stosowania 5% stawki podatku (IP BOX) należy prowadzić na bieżąco – *Maciej Jendraszczyk*
7. Kary umowne jako koszty podatkowe – *Małgorzata Słomka*
8. Moment powstania przychodu z tytułu wynagrodzenia prowizyjnego – *Aleksandra Szczęsny*
9. Zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych od stycznia 2020 roku – *Martyna Betiuk*
10. Przesłanki uznania sprzedaży nieruchomości za dokonaną w wykonaniu działalności gospodarczej – *Joanna Kiszka*
11. Stawki karty podatkowej w 2020 r. – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
12. Koszty uzyskania przychodów przy zbyciu udziałów – *Małgorzata Słomka*
13. Kiedy powstaje przychód w wyniku price adjustment? – *Andrzej Łukiańczuk*
14. Sprzedaż produktów rolnych odziedziczonych po zmarłym małżonku – *Maciej Jendraszczyk*
15. Czy kwoty zmniejszające wkład do spółki osobowej stanowią przychód podlegający opodatkowaniu? – *Joanna Kiszka*

16. Zaliczenie do kosztów organizacji i udziału w targach branżowych – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*

Inne podatki

17. Czy zostanie wprowadzony podatek od cukru? – *Maciej Flis*

Pozostałe zagadnienia

18. Wzrost płacy minimalnej od 1 stycznia 2020 r. – zmienia się stawki wynagrodzenia zasadniczego – *Malwina Sik*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: państwa „Trójmorza” nie stworzą nigdy państwa federacyjnego – *Witold Modzelewski*

nr 539 – 16 grudnia 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: co pozostało po rządach „ludzi z rynku” w ministerstwie finansów?

Podatek od towarów i usług

1. Od nowego roku donos na formularzu ratuje od odpowiedzialności solidarnej – *Maciej Flis*
2. Wirtualne biuro a rejestracja podatnika dla celów podatku od towarów i usług – *Aleksandra Szczęsny*
3. Atrakcje na szkoleniu z odliczeniem VAT? – *Maciej Flis*
4. Czy dostawa budynku wzniesionego przez podatnika na dzierżawionym gruncie na rzecz właścicieli tego gruntu może korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług? – *Aleksandra Szczęsny*
5. Usługi rozliczane w okresach rozliczeniowych – *Małgorzata Słomka*

Podatki dochodowe

6. Jaki jest wpływ niezrealizowanych różnic kursowych na wartość początkową środka trwałego? – *Andrzej Łukiańczuk*
7. Zwrot VAT w innym kraju członkowskim a przychód w PIT – *Maciej Jendraszczyk*
8. Nieodpłatne pełnienie funkcji członka zarządu a przychody spółki – *Joanna Kiszka*
9. Nowe wzory niektórych oświadczeń, deklaracji i informacji podatkowych w zakresie PIT – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
10. Jaki jest zakres pojęcia reprezentacja na gruncie podatku dochodowego? – *Andrzej Łukiańczuk*
11. Wydatek z VAT podlegającym odliczeniu w innym państwie członkowskim jako KUP – *Maciej Jendraszczyk*
12. Zastosowanie 50% kosztów podatkowych do wynagrodzenia osób zatrudnionych na stanowisku team leader – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
13. Przekazanie nieruchomości w związku z likwidacją spółki – *Małgorzata Słomka*
14. Czy wydatek na zakup i wdrażanie przez przedsiębiorcę zaawansowanego systemu planowania produkcji APS może zostać uznany za „koszt kwalifikowany”? – *Joanna Kiszka*

Inne podatki

15. Opodatkowanie hali garażowej – *Agata Strocka*
16. Wspólnicy spółki cywilnej jako podatnicy podatku od nieruchomości – *Agata Strocka*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Refleksje nad polską polityką wschodnią: na dziś i na jutro – *Witold Modzelewski*

nr 540 – 23 grudnia 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: „wolne sądy”, czyli kilka uwag praktyka na marginesie obecnego sporu

Podatek od towarów i usług

1. Zaliczki wnoszone na poczet mediów dotyczących części wspólnej nieruchomości a limit do zwolnienia podmiotowego wspólnoty mieszkaniowej – *Maciej Jendraszczyk*
2. Udzielenie pożyczki będzie zwolnione od VAT – *Kacper Wolak*
3. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług należności za bezumowne korzystanie z lokalu – *Joanna Kiszka*
4. Split payment a usługi naprawy samochodu – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
5. Prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wynikającego z nabycia usług gastronomicznych w postaci śniadań dla gości hotelowych – *Kacper Wolak*
6. Podatek naliczony od nabytych usług gastronomicznych i noclegowych – *Joanna Kiszka*

Podatki dochodowe

7. Jak rozliczyć zwrot kary umownej? – *Andrzej Łukiańczuk*
8. Definicja prac badawczo-rozwojowych na potrzeby IP BOX – *Maciej Jendraszczyk*
9. Projekt zmiany rozporządzenia odraczającego pobór podatku u źródła na nowych zasadach – *Aleksandra Szczęsny*
10. Wzory formularzy w zakresie ryczałtu – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
11. Czy zapłata za usługi budowlane na rzecz osoby trzeciej jest kosztem podatkowym? – *Andrzej Łukiańczuk*
12. Dodatek za rozłąkę a zwolnienie w PIT – *Małgorzata Słomka*
13. Przychód z tytułu sprzedaży nieruchomości a zapłata zachowku – *Aleksandra Szczęsny*

ZUS

14. Sankcje za wyłudzenie zasiłku – *Malwina Sik*
15. Dodatek za rozłąkę a składki ZUS – *Małgorzata Słomka*

Pozostałe zagadnienia

16. Skutki upływu 5-letniego terminu przedawnienia – *Malwina Sik*
17. Zasady równości szans oraz równego traktowania kobiet i mężczyzn w dziedzinie zatrudnienia i pracy – orzecznictwo TSUE – *Malwina Sik*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: umieliśmy dogadać się z bolszewikami: z Rosją nigdy – *Witold Modzelewski*

nr 541 – 30 grudnia 2019 r.

Komentarz nieuczestny

Prognozy na rok 2020: Polestu nie będzie czyli uwolnienie od dyktatu „patointeligencji”

Podatek od towarów i usług

1. Składki członkowskie na gruncie VAT – *Maciej Jendraszczyk*

2. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z realizacją e-usług – *Kacper Wolak*
3. Zwiążenie organu podatkowego decyzją celną – *Alan Lipnicki*
4. Opodatkowania podatkiem VAT zbycia nieruchomości – *Kacper Wolak*

Podatki dochodowe

5. Jakie są skutki zbycia udziałów w celu ich umorzenia na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych? – *Andrzej Łukiańczuk*
6. Czy możliwe jest przekazanie pracownikowi informacji PIT-11 w formie elektronicznej? – *Maciej Jendraszczyk*
7. Projektowane ulgi z tytułu wsparcia z Funduszu Niskoemisyjnego Transportu – *Joanna Kiszka*
8. Opodatkowanie dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej – *Katarzyna Wawrzonkiewicz*
9. Co jest kosztem uzyskania przychodu w przypadku wykupu obligacji? – *Andrzej Łukiańczuk*

10. Przerwa w prowadzeniu działalności gospodarczej opodatkowanej w formie karty podatkowej – *Joanna Kiszka*
11. Ujęcie kosztów pośrednich – *Małgorzata Słomka*

Inne podatki

12. Sprzedaż rzeczy znajdujących się za granicą a ich opodatkowanie – *Malwina Sik*

ZUS

13. Szczepienia pracowników a składki ZUS – *Małgorzata Słomka*

Pozostałe zagadnienia

14. Możliwość skazania bez rozprawy a moment wpłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej – *Alan Lipnicki*

O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: nie straszmy przedsiębiorców „rosyjską agresją” – *Witold Modzelewski*



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Ogólna Instrukcja Podatkowa: Obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności w podatku od towarów i usług MPP-54

Z dniem 1 listopada 2019 r. wszyscy podatnicy podatku od towarów i usług (nawet zwolnieni od VAT) muszą stosować obowiązkową podzieloną płatność w przypadku nabycia lub sprzedaży towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT: wymienione tam towary nabywa każdy podmiot gdyż są to m.in. paliwa silnikowe, wyroby węglowe. Instytut Studiów Podatkowych przygotował nową, rozszerzoną wersję Instrukcji Wewnętrznej dla podatników VAT służącą wprowadzeniu obowiązkowej podzielonej płatności. Instrukcja ta służyć będzie bezpiecznemu wdrożeniu rozwiązań i nie stanowi schematu podatkowego.

Jednocześnie informuję, że Instytut od ponad dwudziestu lat opracował i wdrożył kilkanaście tysięcy Instrukcji podatkowych, które są wykorzystywane przez podatników. Przy czym należy podkreślić, że nigdy wcześniej nie było sporu podatkowego w związku z ich stosowaniem przez podatników.

Nabycie Instrukcji następuje poprzez udzielenie rocznej licencji przez Instytut Studiów Podatkowych. Po zaakceptowaniu umowy i przesłaniu jej na adres ISP, Instrukcja przekazywana jest nabywcy w formie elektronicznej – pliku PDF. Instytut zobowiązuje się do każdorazowego opracowania zaktualizowanej wersji Instrukcji w ciągu 10 dni od dnia wejścia w życie każdej kolejnej zmiany w przepisach prawa, mającej bezpośredni wpływ na treść Instrukcji.

W przypadku pytań i wątpliwości pozostaję do Państwa dyspozycji (telefon kontaktowy 22 517 30 86,
e-mail: andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl).

