

# DORADZTWO PODATKOWE

2 (270)

# BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

## W NUMERZE:

- **RAPORTOWANIE SCHEMATÓW PODATKOWYCH**
- **LUKA W KONCEPCJI OBOWIĄZKOWEJ PODZIELONEJ PŁATNOŚCI**
- **PRACOWNICZE PLANY KAPITAŁOWE – NOWE OBOWIĄZKI PRACODAWCY JAKO PŁATNIKA SKŁADEK**

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

NR 2

LUTY 2019

CENA 32,00 (w tym 23% VAT)

MIESIĘCZNIK

WERSJA PDF

ISSN 2249-7584

## ARTYKUŁY I STUDIA

<b>Błażej Materna</b> Składanie zeznań podatkowych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w 2019 r. ....	4
<b>Anna Derdak</b> Raportowanie schematów podatkowych .....	7
<b>Maciej Jendraszczyk</b> Projektowane zmiany w zakresie likwidacji obowiązku składania przez podatników podatku od towarów i usług niektórych deklaracji i informacji.....	10
<b>Krystian Lewecki</b> Zasady zwolnienia infrastruktury kolejowej z podatku od nieruchomości (cz. 2) .....	13
<b>Katarzyna Wawrzonkiewicz</b> Zmiany w zakresie zasad opodatkowania umów leasingu obowiązujące od dnia 1 stycznia 2019 r.....	15
<b>Małgorzata Słomka</b> Odszkodowania za nielegalne użytkowanie oprogramowania na gruncie podatku od towarów i usług.....	18
<b>Martyna Betiuk</b> Zmiana zasad kalkulacji współczynnika uprawniającego do odliczenia VAT w kontekście wyroku TSUE w sprawie Morgan Stanley .....	19
<b>Sebastian Kopacz</b> Zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wynikające z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej .....	21

## ANALIZY I OPINIE

<b>prof. dr hab. Witold Modzelewski</b> Luka w koncepcji obowiązkowej podzielonej płatności ..	25
<b>Mariusz Kuśmierczyk</b> Bezwzględny charakter obowiązku zgłoszenia czynności w celu skorzystania ze zwolnienia podmiotowego dla „grupy zerowej” w podatku od spadków i darowizn ..	26
<b>Kacper Wołak</b> Przedwczesna faktura zaliczkowa .....	30

<b>Alan Lipnicki</b> Wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci praw majątkowych – podstawowa problematyka .....	32
---	----

<b>dr Joanna Kiszka</b> Ubytki i niedobory wyrobów akcyzowych – niektóre kwestie opodatkowania .....	34
---	----

## UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Brexit – konsekwencje dla emerytur, rent i innych świadczeń z zabezpieczenia społecznego .....	40
--	----

<b>Malwina Sik</b> Brak obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu umowy o dzieło .....	41
---	----

<b>Krystian Lewecki</b> Pracownicze plany kapitałowe – nowe obowiązki pracodawcy jako płatnika składek .....	45
---	----

<b>Mariusz Kuśmierczyk</b> Orzekanie o kosztach procesu przy cofnięciu odwołań w sprawach podlegania ubezpieczeniom społecznym w przypadku występowania wielu decyzji dotyczących zainteresowanych pracowników odwołującego .....	48
--	----

## DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

<b>dr Dariusz Maciej Grabowski</b> Polityka i pieniądze – duet z przyszłością .....	51
--	----

<b>prof. dr hab. Witold Modzelewski</b> „Odwrotne obciążenie” zwiększyło wyłudzenia zwrotów VAT.....	52
---	----

## PODATKI DLA KSIĘGOWYCH

<b>Agata Strocka</b> Podatki w praktyce. Przeporządkowanie zakupów do działalności opodatkowanej lub zwolnionej – rachunek porcji (cz. 1) .....	54
--	----

## JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 14 lutego 2019 r. w sprawie C-562/17 Nestrade SA v. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) i Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) .....	56
--	----

## LEGISLACJA PODATKOWA

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych .....	62
---	----

# DORADZTWO PODATKOWE

## BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

p-ISSN: 1427-2008; e-ISSN: 2449-7584

Częstotliwość ukazywania się: miesięcznik

Wydawane od 1996 roku

INDEX  COPERNICUS

INTERNATIONAL ICV 2017: 40.45

Miesięcznik Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych znajduje się w wykazie czasopism naukowych z liczbą 4 punktów przyznawanych za publikacje w tym czasopiśmie. (Komunikat Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 grudnia 2016 r.)

<http://www.isp-bisp.pl/>

Wersją pierwotną (referencyjną) miesięcznika „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” jest wydanie papierowe.

### Redakcja:

prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny  
Andrzej Sarna – Zastępca Redaktora Naczelnego

### Rada Naukowa

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch  
prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz  
doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D.  
prof. dr hab. Gertruda Uścińska  
prof. dr hab. Jerzy Żyżyński

### 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

### Redaktorzy tematyczni

Jerzy Bielawny  
Krystian Łatka  
Mariusz Unisk

### Redaktor statystyczny

dr hab. Jolanta Perek-Białas

### Redaktor językowy

Iwona Adamus

### Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

# TAX ADVISORY

## TAX STUDIES INSTITUTE BULLETIN

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](mailto:andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl)  
[www.isp-bisp.pl](http://www.isp-bisp.pl)

Dział Sprzedaży Wydawnictw  
ul. Kaleńska 8  
04-367 Warszawa  
NIP 113-02-34-978

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa  
65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Kierownik Działu Sprzedaży Wydawnictw  
Robert Fajkowski  
tel. 22 517 30 60 wew. 141  
fax 22 517 30 97  
e-mail: [wydawnictwa@isp-modzelewski.pl](mailto: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](http://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: [www.ksiegarnia.isp-modzelewski.pl](http://www.ksiegarnia.isp-modzelewski.pl)

Koszt prenumeraty rocznej 564 zł (w tym 5% 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.pl](http://www.prenumerata.ruch.com.pl)

Ewentualne pytania prosimy kierować na adres e-mail: [prenumerata@ruch.com.pl](mailto: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



Od początku tego roku księgowi (nawet zatrudnieni na etat w firmach) i dyrektorzy finansowi obowiązani są do donosicielstwa na swoich pracodawców, czyli z mocy prawa stali się etatowymi konfidentami. A wszystko to stało się z powodu obszernej nowelizacji Ordynacji podatkowej, która (jakoby) implementuje wspólnotowe rozwiązania związane z raportowaniem tzw. schematów podatkowych. Księgowi i dyrektorzy finansowi, zatrudnieni przez podatników, uzyskali wątpliwie zaszczytne miano tzw. wspomagających, którzy wdrażają, a przede wszystkim księgują jakieś wynalazki podatkowe, czyli owe schematy. Mówiąc najprościej, gdy podatnik (korzystający) uzyska od np. doradcy podatkowego (promotora) jakąś poradę podatkową będącą owym schematem, a księgowy lub dyrektor finansowy ma ją wdrożyć w firmie, to osoby te:

- 1) muszą być poinformowane przez firmę (korzystającego) lub promotora o fakcie zgłoszenia tego schematu do Szefa KAS-u (w tym o nadanym numerze tego donosu – NSP);
- 2) jeśli nie zostaną o tym poinformowane, a mają lub nawet powinny mieć (!) wątpliwości, czy jest to schemat podatkowy, muszą w ciągu 5 dni zapytać korzystającego i promotora, czy mają do czynienia ze schematem podatkowym;
- 3) w tym samym terminie mają o swoich wątpliwościach zawiadomić Szefa KAS-u;
- 4) do czasu uzyskania odpowiedzi mają się wstrzymać od wdrażania, a nawet księgowania wynalazku;
- 5) jeśli nie uzyskają odpowiedzi lub będą upewnione, że nie jest to schemat podatkowy, lecz ich zdaniem ów wynalazek jest owym schematem, to muszą w ciągu 30 dni zaraportować ten schemat do Szefa KAS-u.

Niewykonanie tych obowiązków zagrożone jest drakońskimi karami, a ich niedopełnienie jest przestępstwem skarbowym.

Życie zawodowe księgowych i dyrektorów finansowych stało się horrorem. Wprowadzone obowiązki są zaprzeczeniem istoty ich zawodów. Niech o schematach donoszą ci, którzy na co dzień zajmują się ich wymyślaniem i zarabiają na tym duże pieniądze. Przecież implementowana w ten sposób dyrektywa UE miała na celu odstraszenie podatników od kontaktów z przysłowiowymi „andersenami”, czyli międzynarodowym biznesem podatkowym, który od lat zarabiał na destrukcji obciążeń podatkowych. To oni mieli przede wszystkim donosić władzy o usługach na rzecz podatników, które dają tym ostatnim „oszczędności podatkowe”.

Tymczasem przepisy omawianej nowelizacji Ordynacji podatkowej dość sprytnie zwalniają owe firmy z tego obowiązku i wkopują w rolę donosicieli księgowych i dyrektorów finansowych. W jaki sposób? Ano przez odwołanie się do tajemnicy zawodowej. Na promotorach świadczących usługi doradcze, których przedmiotem jest ów schemat, objętych tajemnicą zawodową, nie ciąży obowiązek raportowania do Szefa KAS-u, co jednak wrabia w tę rolę korzystającego lub wspomagającego. Oczywiście korzystający może się bronić przez zwolnienie owego promotora z tajemnicy zawodowej. I to są jakieś bzdury, a ten kto to wymyślił albo nie ma pojęcia o tym, czym jest ustawowa tajemnica zawodowa, albo niech się nie bierze do pisania przepisów.

Zakładając nawet, że owo zwolnienie jest skuteczne i legalne (może to przecież zrobić tylko sąd na podstawie Kodeksu postępowania karnego), to jego wykonanie jest prawie niemożliwe. Aby poczuć się zwolnionym z tajemnicy zawodowej bez ryzyka popełnienia przestępstwa, promotor powinien zażądać od korzystającego podania bardzo szczegółowych informacji, w których wymienione będą wszystkie dane i fakty, które może ujawnić w owym raporcie o schemacie podatkowym. Gdy jednak owo zwolnienie będzie zbyt szerokie, to promotor będzie mógł być przesłuchiwany w tych sprawach przez organy władzy publicznej. W rezultacie w prowadzonych postępowaniach podatkowych promotorzy ciągle będą wzywani w charakterze świadków. Po pierwszym tego rodzaju przypadku korzystający natychmiast wypowie wszystkie umowy zawarte z promotorem. Może o to chodzi? Nie wiem, ale szefowie i właściciele firm nie ukrywają zamiaru przecięcia wszelkich kontaktów z promotorami, którzy mają zbyt wiele informacji na ich temat. Te kontakty są dziś zbyt groźne, a obiektywnie konieczne zwolnienie ich z tajemnicy zawodowej jest czynem na granicy samobójstwa podatkowego. Część biznesu podatkowego dążyła w poprzednich latach do zintegrowania się ze swoimi klientami, wejścia do firm „od środka”. Podatnicy dawali się omotać, a teraz z przerażeniem myślą o zwolnieniu swoich doradców z tajemnicy zawodowej. W związku z tymi przepisami również dla księgowych i dyrektorów finansowych najlepszym rozwiązaniem jest szybkie wyjście ich firm spod kurateli promotorów. W sumie najlepiej nie mieć z nimi nic do czynienia.

Z poważaniem  
redaktor naczelny

A stylized, handwritten signature in black ink, consisting of a large, sweeping initial letter followed by a series of connected loops and a final flourish.

# Składanie zeznań podatkowych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w 2019 r.

Błażej Materna

Konsultant podatkowy w Oddziale Wielkopolskim Instytutu Studiów Podatkowych

**W artykule autor omawia kwestię składania zeznań przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych po zmianach wprowadzonych od dnia 1 stycznia 2019 r. m.in. w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>1</sup>.**

## 1. ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Ustawa z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>2</sup> wprowadziła m.in. podstawy prawne dla nowego sposobu składania zeznań podatkowych. Podatnik poza złożeniem zeznania w formie papierowej lub przez system e-Deklaracje może skorzystać w 2019 r. z zeznania wypełnionego przez KAS (tzw. e-PIT). Co istotne, powyższa usługa jest dostępna bez potrzeby składania jakiegokolwiek wniosku. Nowy sposób składania zeznań stanowi efekt postępującej informatyzacji rejestrów prowadzonych przez KAS oraz innych rejestrów państwowych<sup>3</sup>. Wprowadzenie usługi Twój e-PIT<sup>4</sup> wyklucza możliwość złożenia zeznania z wykorzystaniem dotychczas funkcjonujących rozwiązań – PFR i PIT-WZ. Ministerstwo Finansów ocenia, że nowa usługa uprości system podatkowy dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych oraz przyczyni się do zmniejszenia kosztów poboru tego podatku<sup>5</sup>.

## 2. TERMINY SKŁADANIA ZEZNAŃ I DOKONYWANIE ZWROTÓW NADPŁATY

Zgodnie z art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. **podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie**, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, **w terminie od dnia 15 lu-**

**tego do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym**. Zeznania złożone przed początkiem terminu uznaje się za złożone w dniu 15 lutego roku następującego po roku podatkowym. Ponadto zgodnie z art. 45 ust. 1a powyższej ustawy w terminie określonym w ust. 1 podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z:

- 1) **kapitałów opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30b;**
- 2) **pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30c;**

- 3) **odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.**

Ustawa z dnia 4 października 2018 r. wprowadziła zmiany także w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>. Dotyczą one terminu zwrotu nadpłaty. W myśl art. 77 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nadpłata wynikająca z zeznania rocznego u podatników podatku dochodowego podlega zwrotowi w terminie 3 miesiące od dnia złożenia zeznania, z zastrzeżeniem pkt 5a i § 2. Z kolei zgodnie z art. 77 § 1 pkt 5a nadpłata podlega zwrotowi w terminie 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania rocznego przez podatników podatku dochodowe-

go od osób fizycznych, z zastrzeżeniem § 2.

W art. 77 § 2 Ordynacji podatkowej wskazano, że nadpłata wynikająca ze skorygowanej deklaracji podlega zwrotowi w terminie:

- 1) 45 dni od dnia jej skorygowania – w przypadku skorygowania za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania rocznego przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych;
- 2) 3 miesiące od dnia upływu terminu na wniesienie sprzeciwu, o którym mowa w art. 274 § 3 – w przypadku skorygowania zeznania w trybie określonym w art. 274 § 1 pkt 1;
- 3) 3 miesiące od dnia jej skorygowania – w innych przypadkach niż określone w pkt 1 i 2.

Z powyższego wynika, że zasadniczo organ powinien zwrócić nadpłatę wynikającą z zeznania rocznego w terminie 3 miesiące od dnia jego złożenia. Jeżeli zeznanie zostało złożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, wówczas termin ten ulega skróceniu do 45 dni. Analogicznie wyglądają terminy zwrotu nadpłaty w przypadku skorygowania zeznania, z tymże należy je liczyć odpowiednio od dnia złożenia korekty albo upływu terminu na wniesienie sprzeciwu w przypadku korekty dokonanej przez organ z urzędu.

Z kwestią zwrotu nadpłaty wiąże się wprowadzenie przez ustawę z dnia 4 października 2018 r. możliwości wskazania w zeznaniu numeru rachunku, na

który ma być dokonany zwrot. Zgodnie bowiem z art. 45 ust. 3e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., jeżeli z zeznania wynika nadpłata, podatnik w tym zeznaniu może wskazać rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, którego jest posiadaczem albo współposiadaczem, inny niż związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, na który ma nastąpić jej zwrot. Wskazany rachunek aktualizuje poprzednio zgłoszony rachunek służący do zwrotu podatku lub nadpłaty.

### 3. USŁUGA TWÓJ E-PIT

Stosownie do art. 45cd ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. z dniem 15 lutego roku następującego po roku podatkowym organ podatkowy udostępni podatnikowi za pośrednictwem portalu podatkowego zeznania, o których mowa w art. 45 ust. 1 oraz ust. 1a pkt 1 i 2, uwzględniając w nich dane będące w posiadaniu Szefa KAS.

Wzory zeznań, o których mowa w art. 45 ust. 1 i 1a, na podstawie art. 45b pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. określa minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia. Z obecnie obowiązującego rozporządzenia<sup>7</sup> wynika, że KAS co roku przygotowuje i udostępni podatnikom zeznania na formularzach PIT-37, PIT-38, PIT-36, PIT-36L<sup>8</sup>. Trzeba jednak poczynić uwagę, że **w rozliczeniu za 2018 r. usługa Twój e-PIT obejmie jedynie zeznania PIT-37 i PIT-38**. Udostępnienie zeznań na pozostałych formularzach (związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz działaniami specjalnymi produkcji rolnej) nastąpi począwszy od rozliczenia za rok 2019. Stosownie bowiem do art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 4 października 2018 r. przepisy ustawy zmienianej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r. Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 2 pkt 2 do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r. przepisy art. 45 oraz art. 45cd-45cf ustawy zmienianej, w zakresie dochodów, w tym terminu składania zeznania, wykazywanych w zeznaniu, o którym mowa w art. 45:

1) ust. 1 ustawy zmienianej, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,

osiąganych wyłącznie za pośrednictwem płatników lub podmiotów, o których mowa w art. 42a ustawy zmienianej w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą,

2) ust. 1a pkt 1 ustawy zmienianej – stosuje się w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

W powołanym wyżej art. 45cd ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. mowa o danych będących w posiadaniu Szefa KAS. Przepis ten wymienia dane zawarte w rocznym obliczeniu podatku i informacjach przekazywanych przez płatników<sup>9</sup>, a także dane o zaliczkach wpłaconych w trakcie roku podatkowego przez podatnika. Na marginesie warto zauważyć, że ciążący na organie obowiązek sporządzenia i udostępnienia zeznania z dniem 15 lutego roku następującego po roku podatkowym wymusił zmianę przepisów regulujących kwestie wysyłania przez płatników informacji o wysokości osiągniętych przychodów (dochodów) oraz o pobranych zaliczkach do urzędów skarbowych. Obecnie płatnicy muszą się wywiązać z powyższego obowiązku do końca stycznia, wyłącznie w formie elektronicznej. Skrócenie terminu oraz całkowite odejście od formy papierowej ma zapewnić KAS szybszy dostęp do danych niezbędnych dla działania usługi Twój e-PIT. Należy pamiętać, że KAS posiada też dane przekazane przez podatnika w zeznaniu podatkowym za rok ubiegły. Organ powinien więc uwzględnić ulgę na dzieci czy numer KRS organizacji pożytku publicznego wykazane w poprzednio złożonym zeznaniu<sup>10</sup>.

Stosownie do art. 45cd ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. **akceptacja przez podatnika udostępnionego zeznania** przed upływem terminu określonego na jego złożenie bez wprowadzenia albo po wprowadzeniu w nim zmian **oznacza złożenie zeznania w dniu dokonania akceptacji**. Z kolei zgodnie z art. 45cd ust. 3 powyższej ustawy podatnik składa zeznanie na zasadach określonych w art. 45 (w formie papierowej lub przez e-Deklaracje), jeżeli nie dokona akceptacji udostępnionego zeznania przed upływem terminu określonego na jego złożenie albo je odrzuci przed tym terminem. Od tej zasady odstępstwo przewiduje kolejny ustęp. W przypadku podatnika,

który oprócz dochodów wykazanych w rocznym obliczeniu podatku lub informacjach przekazanych przez płatników nie uzyskał innych dochodów podlegających opodatkowaniu i wykazywanych w zeznaniach, o których mowa w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 1, niedokonanie akceptacji lub nieodrzuconie udostępnionego zeznania przed upływem terminu określonego na jego złożenie oznacza złożenie udostępnionego zeznania w ostatnim dniu tego terminu (automatyczna akceptacja). Powyższy wyjątek nie ma zastosowania, jeżeli organ rentowy dokonał rocznego obliczenia podatku, a podatek wynikający z tego obliczenia jest podatkiem należnym na podstawie art. 34 ust. 9 lub podatnik złożył zeznanie, nie korzystając z zeznania udostępnionego przez organ podatkowy.

Jak czytamy w uzasadnieniu ustawy z dnia 4 października 2018 r., KAS przygotowuje zeznania podatkowe dla wszystkich podatników<sup>11</sup>. Usługa Twój e-PIT obejmuje zatem podatników rozliczających się indywidualnie, wspólnie z małżonkiem czy w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci. Udostępniony przez KAS e-PIT można:

- 1) zaakceptować bez zmian;
- 2) zmodyfikować lub uzupełnić danymi, których nie posiada KAS<sup>12</sup>, przed zaakceptowaniem;
- 3) w przypadku zeznań PIT-37 i PIT-38 – zignorować i skorzystać z automatycznej akceptacji;
- 4) odrzucić i rozliczyć się samodzielnie.

W myśl art. 45cd ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. akceptacji i odrzucenia udostępnionego zeznania podatnik dokonuje za pośrednictwem portalu podatkowego<sup>13</sup>. Jak wynika z uzasadnienia ustawy z dnia 4 października 2018 r., w przypadku gdy w rejestrach Szefa KAS znajdują się dane kontaktowe podatnika (adres e-mail, numer telefonu), otrzyma on wiadomość, że został dla niego sporządzony e-PIT<sup>14</sup>. Ponadto aplikacja, w której udostępniane są zeznania podatkowe, umożliwi podatnikom nieograniczony dostęp do tych zeznań oraz do Urzędowych Poświadczeń Odbioru (UPO). Podatnik będzie więc w każdej chwili mógł potwierdzić złożenie zeznania podatkowego do organu podatkowego.

Ustawodawca przewidział możliwość, że sporządzony przez KAS e-PIT może zawierać błędy lub oczywiste omyłki powstałe z winy organu podatkowego. Wtedy zgodnie z dyspozycją art. 45ce ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. na organie ciąży obowiązek skorygowania zeznania przez dokonanie stosownych poprawek lub uzupełnień. Odpowiednie zastosowanie znajdują wówczas przepisy art. 274 § 2-4 i 6 Ordynacji podatkowej regulujące instytucję tzw. korekty z urzędu. Co istotne, zgodnie z art. 45ce ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. od zaległości związanych z korektą zeznania sporządzoną przez organ nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku do dnia upływu terminu na wniesienie sprzeciwu, o którym mowa w art. 274 § 3 Ordynacji podatkowej. Odsetek nie nalicza się także, gdy podatnik sam skoryguje zeznanie sporządzone błędnie przez organ podatkowy<sup>15</sup>.

Zgodnie z art. 45cf ust. 1-2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w przypadku braku wpłaty różnicy, o której mowa w art. 45 ust. 4 pkt 1 i 2, przez podatnika, o którym mowa w art. 45cd ust. 4, organ podatkowy w terminie miesiąca od dnia upływu terminu płatności informuje podatnika o obowiązku jej wpłaty w terminie 7 dni od dnia doręczenia tej informacji. W przypadku dokonania wpłaty w terminie 7 dni od dnia doręczenia powyższej informacji nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następującego po upływie terminu płat-

ności różnicy, o której mowa w art. 45 ust. 4 pkt 1 i 2. Oznacza to, że podatnicy, których zeznania zostaną automatycznie zaakceptowane i którzy nie wpłacą podatku wynikającego z takiego zeznania, zostaną poinformowani przez organ podatkowy o kwocie podatku do zapłaty. Wspomniany obowiązek informacyjny organ musi wykonać w terminie miesiąca od upływu terminu na zapłatę zobowiązania (upływ terminu na złożenie zeznania). Co istotne, za okres od upływu terminu na zapłatę podatku do terminu wyznaczonego upływem 7 dni od dnia doręczenia informacji podatnikowi nie będą naliczane odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych.

#### Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- <sup>2</sup> Dz.U. z 2018 r. poz. 2126, dalej „ustawa z dnia 4 października 2018 r.”.
- <sup>3</sup> Rejestr PESEL, OPP, rejestry ZUS.
- <sup>4</sup> Twój e-PIT, <https://www.podatki.gov.pl/pit/twoj-e-pit/>, dostęp: 18 lutego 2019 r.
- <sup>5</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 4 października 2018 r., <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B53F32C9B5F5774B-C12582FE00440821/%24File/2809-uzas.docx>, s. 4, dostęp: 18 lutego 2019 r.
- <sup>6</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.
- <sup>7</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2018 r. w sprawie wzorów zeznań podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, Dz.U. poz. 2236.
- <sup>8</sup> W 2020 r. KAS udostępni też na analogicznych zasadach zeznanie o wysokości

wyuszanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (PIT-28), gdyż ustawa z dnia 4 października 2018 r. wprowadziła podobne rozwiązanie do ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 43). W przypadku podatników zryczałtowanego podatku dochodowego zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 4 października 2018 r. zmienione przepisy znajdują zastosowanie do przychodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2019 r.

- <sup>9</sup> KAS sporządzi e-PIT na podstawie rocznego obliczenia podatku i informacji, o których mowa w art. 34 ust. 7 i 8, art. 35 ust. 10, art. 39 ust. 1 i 3, art. 42 ust. 2 pkt 1, art. 42a ust. 1 oraz art. 42e ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- <sup>10</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 4 października 2018 r., s. 2, dok. cyt.
- <sup>11</sup> Tamże.
- <sup>12</sup> Np. zmiana w zakresie wyboru opodatkowania wspólnie z małżonkiem lub jako osoba samotnie wychowująca dzieci, wskazanie numeru KRS organizacji pożytku publicznego, uzupełnienie zeznania o dane dotyczące odliczeń np. z tytułu poniesionych wydatków na cele rehabilitacyjne.
- <sup>13</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 14 Ordynacji podatkowej przez portal podatkowy rozumie się system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.
- <sup>14</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 4 października 2018 r., s. 4, dok. cyt.
- <sup>15</sup> Wówczas zgodnie z art. 45ce ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. od zaległości związanych z korektą zeznania nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku do dnia złożenia korekty.

## WARUNKI PRENUMERATY

**Prenumerata roczna na 12 miesięcy – 564 zł (w tym 5% VAT)**

**Prenumerata dwuletnia na 24 miesiące – 1128 zł (w tym 5% VAT)**

**Numer konta bankowego**

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

# Raportowanie schematów podatkowych

## Mandatory Disclosure Rules

Anna Derdak

Radca prawny WA-7005, doradca podatkowy 10983, doktorant Uniwersytetu Warszawskiego

**Rozdział 11a Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> wprowadza nowe obowiązki nie tylko dla podmiotów doradzających czy wspomagających, ale także bezpośrednio stosujących określone rozwiązania, zwane uzgodnieniami. Te uzgodnienia po spełnieniu warunków zawartych w niniejszych przepisach, a więc zrealizowaniu definicji schematu podatkowego (w tym schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego), podlegają zgłoszeniu do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.**

**New Chapter 11a of Tax Ordinance introduces the new obligations applicable both to advisers and facilitators, but also to entities directly using certain tax solutions, so-called arrangements. Having met the conditions included in the said provisions, i.e. fulfilment of the definition of a tax scheme (inclusive of marketable tax scheme or cross-border tax scheme) these arrangements are subject to reporting to the Head of the National Fiscal Administration.**

### I. RAMY PRAWNE

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszła w życie nowelizacja<sup>2</sup> Ordynacji podatkowej dotycząca raportowania stosowanych schematów podatkowych do organów podatkowych. Ustawodawca dokonał częściowej transpozycji dyrektywy 2018/822<sup>3</sup>.

### II. CEL REGULACJI

Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych ma na celu realizację planu uszczelniania systemu podatkowego w zakresie potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. W uzasadnieniu projektu nowelizacji podkreślono, że informacje o działaniach podatników w tym obszarze są niezbędne dla organów podatkowych w celu identyfikowania zagrożeń oraz podjęcia stosownych działań<sup>4</sup>.

Podkreślić należy jednakże, że objęcie obowiązkiem zaraportowania przyjętego przez podatnika rozwiązania – schematu podatkowego – nie oznacza, że jest ono rozwiązaniem nielegalnym czy niepożądanym. W objaśnieniach Minister Finansów podkreślił, że: „Uznanie uzgodnienia<sup>5</sup> za schemat podatkowy [...] nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających

unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji”<sup>6</sup>.

Zgodnie z intencją ustawodawcy omawiane przepisy mają szerszy zakres niż przepisy dotyczące zapobiegania unikaniu opodatkowania, a mianowicie efektem ich zastosowania ma być uzyskanie informacji do analizy funkcjonowania będących w mocy preferencji czy ulg, które przewiduje prawo podatkowe.

### III. ZAKRES PRZEKAZYWANYCH INFORMACJI

Obowiązek raportowania dotyczy:

- 1) schematu podatkowego – spełniającego określone przesłanki uzgodnienia, a więc czynności lub zespołu powiązanych ze sobą czynności, w tym czynności planowanej lub zespołu czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego;
- 2) standaryzowanego schematu podatkowego – uzgodnienia możliwego do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń;
- 3) schematu podatkowego transgranicznego – uzgodnienia o charakterze transgranicznym, które spełnia określone przesłanki.

Ordynacja podatkowa przewiduje szereg przesłanek, których spełnienie warunkuje uznanie danego uzgodnienia za podlegający raportowaniu schemat podatkowy. Przesłanki są podzielone na grupy: ogólne cechy rozpoznawcze, szczególne cechy rozpoznawcze oraz inne szczególne cechy rozpoznawcze. Bierze się też pod uwagę kryterium głównej korzyści. Aby uznać dane uzgodnienie za schemat podatkowy, następujące przesłanki powinny być spełnione:

- 1) kryterium głównej korzyści i ogólna cecha rozpoznawcza lub
- 2) szczególna cecha rozpoznawcza, lub
- 3) inna szczególna cecha rozpoznawcza.

Niezależnie od powyższego ustawodawca przewidział, że w przypadku krajowych schematów podatkowych obowiązek informacyjny nie powstanie, jeśli nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego, a więc gdy przychody lub koszty lub wartość aktywów podmiotu stosującego uzgodnienie nie przekraczają równowartości w złotych 10,0 mln euro lub wartość przedmiotu uzgodnienia nie przekracza 2,5 mln euro, lub jeżeli podmiot stosujący uzgodnienie nie jest powiązany z takim podmiotem.

Przy schemacie podatkowym transgranicznym, obok kryterium transgranicznego, są to:



- 1) kryterium głównej korzyści i ogólna cecha rozpoznawcza (z zakresu zawężonego względem tego właściwego dla schematu krajowego) lub
- 2) szczególna cecha rozpoznawcza.

Gwoli przykładu, gdy biorąc pod uwagę istniejące okoliczności i fakty, należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i nakierowany na inne cele niż osiągnięcie korzyści podatkowej, rozumianej np. jako obniżenie zobowiązania podatkowego, mógłby wybrać inny sposób postępowania, gdzie ta korzyść nie byłaby oczekiwana, a także gdy korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą tenże spodziewa się osiągnąć<sup>7</sup>, i jednocześnie dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie<sup>8</sup>, wówczas mamy do czynienia ze schematem podatkowym. Obowiązek informacyjny powstanie, jeśli powyższy podmiot jest kwalifikowanym korzystającym.

Obowiązek informacyjny dotyczy podatków bezpośrednich, podatków pośrednich i podatków lokalnych, np. podatku od nieruchomości. Nie są nim objęte cła.

#### IV. PODMIOTY ZOBOWIĄZANE

Obowiązek może dotyczyć osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej:

- 1) promotora – w szczególności doradcy podatkowego, adwokata, radcy prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej, doradzających klientom w zakresie opracowania, udostępnienia lub wdrożenia uzgodnienia;
- 2) korzystającego – któremu udostępniane jest lub u którego wdrażane jest uzgodnienie, lub który jest przygotowany do wdrożenia uzgodnienia, lub dokonał czynności służących wdrożeniu takiego uzgodnienia;
- 3) wspomagającego – w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osoby świadczącej usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, banku lub innej instytucji finansowej, a także ich pracownika, a więc profesjonalisty, który przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działal-

ności podjął się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, wsparcia dotyczącego wdrożenia uzgodnienia.

W zależności od roli danego podmiotu w procesie uzgodnienia inne będą jego obowiązki. Podkreśla się rolę promotora jako zawierającą element twórczy, a działanie wspomagającego – charakter odtwórczy.

#### V. TERMIN I SPOSÓB SKŁADANIA INFORMACJI

Informacja o schemacie podatkowym powinna zostać przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „Szef KAS”) zasadniczo w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu schematu podatkowego, od następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej. Taka czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego może mieć postać zarówno czynności prawnych, jak i czynności faktycznych.

Podkreślić należy, że część podmiotów zobowiązanych, jak np. adwokat czy radca prawny, może być z tytułu współpracy z korzystającym w zakresie schematu podatkowego objęta obowiązkiem zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Jeśli korzystający nie zwolni promotora z tego obowiązku, wówczas schemat raportowania wygląda inaczej, gdyż obowiązki podmiotów zobowiązanych zostają zmodyfikowane.

Celem nadrzędnym jest to, aby którykolwiek z podmiotów uczestniczących zraportował schemat podatkowy, schematowi został nadany numer schematu podatkowego (NSP), a zraportowanie przez pierwszy podmiot zwalnia pozostałe z obowiązku.

Informacja o schemacie podatkowym zawiera m.in. dane identyfikujące przekazującego oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, podstawę prawną ze wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego informację, a także opis uzgodnienia.

W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi KAS informację

zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, i wskazuje NSP (MDR-4). W przypadku, w którym naruszałoby to obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek nie obejmuje danych korzystającego.

Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazuje do Szefa KAS informację MDR-3, zawierającą NSP oraz wysokość uzyskanej korzyści podatkowej.

Informacje i zawiadomienia są przesyłane do Szefa KAS za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej przez formularz dostępny na stronie <https://mdr.mf.gov.pl/#/>.

#### VI. DODATKOWE OBOWIĄZKI

Ordynacja podatkowa nakłada ponadto na osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, obowiązek wprowadzenia wewnętrznej procedury. Dotyczy to podmiotów, których przychody lub koszty w poprzednim roku obrotowym przekroczyły równowartość 8 mln zł. Procedura wewnętrzna ma przede wszystkim przeciwdziałać niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Ma ona określać zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów podatkowych oraz za realizację obowiązków informacyjnych.

#### VII. RAPORTOWANIE RETROSPEKTYWNE

Zgodnie z przepisami przejściowymi obowiązek raportowania dotyczy schematów, co do których pierwszej czynności związanej z ich wdrażaniem dokonano przed dniem wejścia w życie nowych przepisów, a więc od dnia 25 czerwca 2018 r. dla schematów transgranicznych oraz od dnia 1 listopada 2018 r. dla pozostałych. Terminy

na zaraportowanie powyższych schematów to 30 czerwca 2019 r. dla promotora i 30 września 2019 r. dla korzystającego.

## VIII. SANKCJE – DWA RODZAJE

### 1. Sankcje karne

Jednocześnie znowelizowany Kodeks karny skarbowy<sup>9</sup> za niewykonanie obowiązków informacyjnych dotyczących schematu podatkowego przewiduje karę grzywny do 720 stawek dziennych, co w 2019 r. wynosi 21,6 mln zł, a za posługiwanie się unieważnionym NSP – karę grzywny do 240 stawek dziennych (7,2 mln zł).

### 2. Sankcje administracyjne

Niedopełnienie obowiązku wprowadzenia wewnętrznej procedury jest zagrożone karą do 10,0 mln zł. Karę pieniężną nakłada Szef KAS w drodze decyzji.

## IX. OBJAŚNIENIA

W dniu 31 stycznia 2019 r. Minister Finansów podał do publicznej wiadomości objaśnienia podatkowe *Informacje o schematach podatkowych (MDR)*. Objasnienia to wydane z urzędu na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów. Podkreślić należy, że zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną taką, jak przewidziana w przypadku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, a więc przede wszystkim nie może to podatnikowi szkodzić.

Objasnienia przybliżają pojęcia dotyczące obowiązku raportowania schematów podatkowych, a także przedstawiają potencjalne problemy praktyczne, z którymi mogą się mierzyć podmioty zobowiązane.

## X. CZY TO JUŻ PRAWO PRECEDENSOWE?

To pytanie pada w doktrynie od jakiegoś czasu. Prawo podatkowe jest bardzo kazuistyczne i stąd pojawiają się problemy z ujęciem w ramy przepisów sytuacji występujących w praktyce. Objasnienia bezpośrednio wskazują katalog zdarzeń, które **co do zasady**

nie są objęte obowiązkiem informacyjnym. Wymienione zostały produkty emerytalne, takie jak Pracownicze Plany Kapitałowe (PPK), Pracownicze Programy Emerytalne (PPE), indywidualne konta emerytalne (IKE) czy indywidualne konta zabezpieczenia emerytalnego (IKZE), fakt skorzystania z ulgi i preferencji podatkowych (ulga badawczo-rozwojowa, IP Box, ulga na dzieci, wspólne rozliczenie z małżonkiem). Podkreślono jednakże, że obowiązek raportowania wystąpi, jeśli spełnione zostaną przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy, a więc nie ogranicza to analizy rozwiązań przyjmowanych przez podatników.

## XI. INTERTEMPORALNA KONTRATYPIZACJA

Jak wskazano wyżej, termin na złożenie informacji do Szefa KAS wynosi co do zasady 30 dni, licząc od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. Oznacza to, że jeśli takie zdarzenie miało miejsce dnia 1 stycznia 2019 r., to powinno ono zostać zaraportowane nie później niż dnia 31 stycznia 2019 r.

Minister Finansów, wzięwszy pod uwagę fakt, iż instytucja raportowania schematów podatkowych jest nowością w polskim porządku prawnym, a także zapewne to, że Polska dokonała transpozycji dyrektywy 2018/822 o rok wcześniej niż ostateczny termin w niej przewidziany, jak również wprowadziła obowiązek składania informacji jednocześnie z transpozycją, przez co wyprzedziła inne państwa Unii Europejskiej, oświadczył, że dokonuje niejako prolongaty terminu na wykonanie obowiązków informacyjnych, a więc dosłownie, że ewentualne opóźnienia nie będą rodziły negatywnych konsekwencji dla podmiotów zobowiązanych, pod warunkiem prawidłowego wykonania tych obowiązków do dnia 28 lutego 2019 r. Dodatkowo Minister Finansów wskazał, że w przypadku prawidłowego wykonania opóźnionych obowiązków informacyjnych w okresie od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 30 kwietnia 2019 r. opóźnienia będą traktowane jako przypadki mniejszej wagi.

Jak można wywieść z powyższego, Minister Finansów oświadcza, że Szef KAS nie będzie ujawniał stwierdzonych

przestępstw lub wykroczeń skarbowych, co więcej, Minister Finansów w drodze administracyjnej wpływa na kompetencje prokuratora i sądów karnych, gdyż Kodeks karny skarbowy w każdym przypadku naruszenia obowiązku dotyczącego przekazywania informacji związanych ze schematami podatkowymi jako znamiona przestępstwa wskazuje nieprzekazanie informacji albo przekazanie informacji po terminie.

Niewątpliwie jest to próba wyjścia naprzeciw podatnikom, którzy zapewne potrzebują więcej czasu na wdrożenie procedur wewnętrznych oraz sprostanie nowym obowiązkom informacyjnym. Wydaje się to jednak zbyt mało sformalizowane.

### Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej „Ordynacja podatkowa”.
- <sup>2</sup> 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. poz. 2193.
- <sup>3</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139 z 5.6.2018, s. 1, dalej „dyrektywa 2018/822”.
- <sup>4</sup> 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, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A-2C883ED1DE4C12583130069CECC/%-24File/2860-uzas.docx>, s. 95, dostęp: 18 lutego 2019 r.
- <sup>5</sup> Czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego.
- <sup>6</sup> Objasnienia podatkowe Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2019 r. Informacje o schematach podatkowych (MDR), [https://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b-905109c0&groupId=764034](https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=864af355-652d-402d-93c6-ee9b-905109c0&groupId=764034), s. 6, dostęp: 18 lutego 2019 r.
- <sup>7</sup> Kryterium głównej korzyści, art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej.
- <sup>8</sup> Ogólna cecha rozpoznawcza, art. 86a § 1 pkt 6 lit. f Ordynacji podatkowej.
- <sup>9</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm., dalej „Kodeks karny skarbowy”.

# Projektowane zmiany w zakresie likwidacji obowiązku składania przez podatników podatku od towarów i usług niektórych deklaracji i informacji

Maciej Jendraszczyk

Doradca podatkowy, konsultant podatkowy w Oddziale Wielkopolskim Instytutu Studiów Podatkowych

Zgodnie z projektem z dnia 30 listopada 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> rozważana jest m.in. likwidacja obowiązku składania deklaracji VAT-7 i VAT-7K. W niniejszym artykule zostaną omówione założenia tego projektu w tym zakresie na podstawie analizy poszczególnych przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, które mają ulec zmianie.

## 1. LIKWIDACJA VAT-7 I VAT-7K ORAZ ZMIANY W ZAKRESIE PROWADZENIA EWIDENCJI

Jak wynika z uzasadnienia omawianego projektu: „[...] proponuje się zmiany [...] mające na celu zastąpienie deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7 i VAT-7K przez przesyłanie nowego przekształconego pliku JPK\_VAT. Obowiązek rozliczenia podatku VAT pozostaje, uprości się sposób tego rozliczenia. Większość proponowanych zmian ma charakter dostosowujący do wprowadzanego rozwiązania. Rozbudowane pliki JPK\_VAT będą zawierały dane pozwalające na zastąpienie obecnie składanej deklaracji VAT w formie elektronicznej, oraz obecnie przesyłanych plików JPK\_VAT.

Nowy plik JPK\_VAT będzie wzorem dokumentu elektronicznego, umieszczonym na ePUAP, wspólnym dla deklaracji VAT (która zastąpi obecne deklaracje VAT-7 i VAT-7K) i ewidencji VAT, która będzie wysyłana razem z deklaracją VAT (wspólna tzw. «schema» dla deklaracji i ewidencji). Wprowadzony będzie jeden nowy plik JPK\_VAT, składający się z części deklaracyjnej oraz części ewidencyjnej.

Projekt ma na celu uproszczenie rozliczeń w podatku od towarów i usług. Ma stanowić proste, przejrzyste, a także przyjazne narzędzie dla podatników do rozliczania podatku od towarów i usług. Podatnicy w celu wypełnienia obowiązków związanych z rozliczeniem

podatku VAT nie będą musieli składać dwóch dokumentów: pliku JPK\_VAT i deklaracji VAT, tak jak dotychczas, ale wyślą jeden plik, zawierający w sobie deklarację oraz ewidencję VAT. **Dodatkowym uproszczeniem będzie eliminacja załączników wymaganych przy składaniu tradycyjnego rozliczenia podatku VAT, tj. VAT-ZZ, VAT-ZD i VAT-ZT, a także dodatkowych wniosków występujących w standardowych deklaracjach. Załączniki zostaną zastąpione polami wyboru zawartymi w strukturze nowego pliku JPK\_VAT [podkreślenie – M.J.]**

Mając na uwadze powyższe w projekcie zmieniono przepisy dotyczące deklaracji podatkowych i ewidencji VAT. Nowy plik JPK\_VAT będzie, co do zasady, odzwierciedlał dane przesyłane obecnie w deklaracjach VAT oraz w obecnym pliku JPK\_VAT oraz będzie zawierał dodatkowe dane, które są potrzebne do analizy rozliczeń VAT i kontroli. Pozycje z obecnej deklaracji VAT-7 (VAT-7K), zostaną przeniesione do części nowego pliku JPK\_VAT, który będzie częścią pliku JPK\_VAT. Dążąc do eliminacji nadużyć w podatku VAT i efektywniejszej weryfikacji prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług podatnicy rozliczający się kwartalnie będą zobowiązani do przekazywania, za pierwszy i drugi miesiąc danego kwartału do właściwego urzędu skarbowego, ewidencji podatkowej, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy,

do 25. dnia miesiąca następującego odpowiednio po każdym z tych miesięcy. Nie jest to nowy obowiązek, gdyż obecnie podatnicy rozliczając się za okresy kwartalne, również mają obowiązek składania w okresach miesięcznych pliku JPK\_VAT zawierającego dane z prowadzonej ewidencji dla celów podatku od towarów i usług. A zatem zmianie ulegnie jedynie forma przesyłu danych.

Wprowadzane zmiany zmniejszają obowiązki informacyjne dla podatników podatku VAT, gdyż w znacznym stopniu uproszczają rozliczenia z urzędem skarbowym. Wszyscy podatnicy będą składali jeden dokument, odpowiednio w terminie miesięcznym lub kwartalnym, bez dodatkowych załączników, które były wymagane przy składaniu tradycyjnych deklaracji VAT-7 (VAT-7K). Przeciętne wydatki konieczne do poniesienia przez przedsiębiorców, będących czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług, przed wprowadzeniem projektowanego rozwiązania będą stosunkowo niewielkie. Wydatki do poniesienia przez przedsiębiorców przed wprowadzeniem rozwiązania, czyli głównie koszty dostosowania używanych systemów informatycznych do nowych rozwiązań, będą zależały od wielkości przedsiębiorcy, sposobu prowadzenia ksiąg oraz tego, czy zmian wymagać będzie jedynie system księgowy czy system zarządzania całym przedsiębiorstwem, i mogą wynieść od

zera do kilkuset tysięcy zł, w przypadku bardzo dużych przedsiębiorców”<sup>3</sup>.

Z analizy postanowień omawianego projektu wynika, że znowelizowany ma być przede wszystkim art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – zmieniony ma zostać ust. 3 tego artykułu, a także mają zostać dodane ust. 3b-3j i 14.

W zakresie art. 109 ust. 3 tej ustawy planowane jest:

- 1) rozszerzenie zdania pierwszego przez doprecyzowanie, że prowadzona przez podatników ewidencja powinna zawierać dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku, prawidłowe sporządzenie informacji podsumowującej oraz pozwalające na kontrolę tych obowiązków przez organ podatkowy; w obecnym brzmieniu ewidencja ta powinna zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej; z porównania obu brzmień wynika, że ewidencja ta wedle założeń **ma służyć dodatkowo do prawidłowego rozliczenia podatku i pozwalać na kontrolę przez organ podatkowy**, a usunięto zapis stanowiący, że ewidencja ma zawierać dane niezbędne do sporządzenia deklaracji podatkowej;
  - 2) usunięcie zdania drugiego, które obecnie stanowi, że ewidencja powinna zawierać w szczególności dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, korekt podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego, korekt podatku naliczonego, kwoty podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące do identyfikacji poszczególnych transakcji, w tym numer, za pomocą którego kontrahent jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej; projekt przewiduje, że zakres danych, jakie powinna zawierać ewidencja, określi w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych (o czym będzie jeszcze mowa w dalszej części artykułu).
- Według projektu podatnicy rozliczający się w okresach miesięcznych mają

być obowiązani przysyłać za każdy miesiąc do właściwego urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej ewidencję na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c (zgodnie z tym przepisem deklaracje są przysyłane **w postaci elektronicznej zgodnie ze wzorem dokumentu elektronicznego, umieszczonym na ePUAP, wspólnym dla deklaracji i ewidencji, w sposób i zgodnie z wymaganiami określonymi w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3 Ordynacji podatkowej**<sup>4</sup>) łącznie z deklaracją, w terminie właściwym na złożenie tej deklaracji.

Z kolei podatnicy rozliczający się z podatku od towarów i usług w okresach kwartalnych mają być obowiązani przysyłać do właściwego urzędu skarbowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej ewidencję na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c:

- 1) za pierwszy i drugi miesiąc danego kwartału – w terminie do 25. dnia miesiąca następującego odpowiednio po każdym z tych miesięcy;
- 2) za ostatni miesiąc danego kwartału, łącznie z deklaracją – w terminie właściwym na złożenie tej deklaracji.

Oprócz tego ustawodawca zamierza dodać przepis stanowiący, że faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (faktury dotyczące sprzedaży zewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej), mają być ujmowane w ewidencji w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie będą zwiększać wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji.

W kwestii sposobu wysyłki deklaracji i ewidencji warto zacytować fragment uzasadnienia projektu ustawy, w którym wskazano, że: „Nowy plik JPK\_VAT będzie przysyłany tylko elektronicznie, w związku z tym musi spełnić prawne wymogi wzoru dokumentu elektronicznego. Wymagane jest, aby dokument ten był zamieszczony w Centralnym Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych na ePUAP. Zgodnie z art. 16a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570 z późn. zm.) wzór dokumentu elektronicznego należy przekazać ministrowi właściwemu do

spraw informatyzacji w celu umieszczenia go w centralnym repozytorium dokumentów elektronicznych (CRWDE ePUAP). Również zmiany wersji tego pliku będą przygotowywane tylko na ePUAP w trybie przepisów o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Do nowego pliku JPK\_VAT zostanie przygotowana również instrukcja jego wypełnienia”<sup>5</sup>.

Jak już wcześniej zasygnalizowano, minister właściwy do spraw finansów publicznych ma wedle założeń określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres danych, które ma zawierać ewidencja, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Rozporządzenie ma także wskazywać sposób wykazywania danych w ewidencji przysyłanej zgodnie z ust. 3c (tj. przez podatników rozliczających się kwartalnie), uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczeń podatników, identyfikowania obszarów, w których występują nadużycia w podatku od towarów i usług lub narażonych na te nadużycia, oraz możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji. W momencie przygotowywania niniejszego tekstu na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji nie zamieszczono projektu takiego rozporządzenia.

## 2. LIKWIDACJA VAT-ZZ, VAT-ZT I VAT-ZD

W związku z powyższymi zmianami w zakresie składania deklaracji VAT-7 i VAT-7K planowana jest także likwidacja składania załączników do tych deklaracji – VAT-ZZ (wniosek o dokonanie zwrotu VAT), VAT-ZT (wniosek o dokonanie przyspieszonego zwrotu VAT) oraz VAT-ZD (zawiadomienie o skorzystaniu z tzw. ulgi na złe długi).

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy: „W niniejszym projekcie wprowadza się uproszczenie, które przewiduje rezygnację z obowiązku załączania do deklaracji podatkowej załączników. **Wnioski i załączniki dołączane do obecnie składanych deklaracji VAT-7 (VAT-7K) zostaną zastąpione możliwością wyboru w nowym JPK\_VAT odpowiedniego pola tzw. «checkbox»** [podkreślenie – M.J.]. W związku z tym należało odpowiednio dostosować zapisy art. 87 ust. 5-6a poprzez zastąpienie sformu-

łowania «na umotywowany wniosek» sformułowaniem «na wniosek podatnika zawarty w złożonej deklaracji». Wniosek będzie uznawany za zawarty w złożonej deklaracji, jeżeli podatnik zaznaczy odpowiednie pole w nowym pliku JPK\_VAT<sup>6</sup>.

Z kolei w zakresie rezygnacji z obowiązku składania VAT-ZD w uzasadnieniu projektu stwierdzono, że: „W wyniku zmiany **informacja na temat korzystania przez wierzyciela z ulgi na zle długi wobec konkretnych faktur będzie wynikała już z samej struktury nowego pliku JPK\_VAT** [podkreślenie – M.J.], stąd zrezygnowano z konieczności dołączania dodatkowych załączników do deklaracji. Stanowi to uproszczenie dla podatników w sposobie rozliczania podatku VAT<sup>7</sup>.”

Należy w tym miejscu nadmienić, że likwidacja załączników VAT-ZZ i VAT-ZT wynika także z ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym<sup>8</sup> oraz projektu z dnia 14 grudnia 2018 r. rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług<sup>9</sup>.

### 3. LIKWIDACJA VAT-27

W projekcie ustawy proponuje się także likwidację obowiązku składania informacji podsumowującej VAT-27, tj. informacji podsumowującej w obrocie krajowym. Projekt przewiduje uchylenie art. 101a ustawy z dnia 11 marca 2004 r., który reguluje obowiązek składania informacji podsumowującej przez podatników dokonujących dostawy towarów lub świadczących usługi, dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8. Jednocześnie uchylenia wymaga art. 102 ust. 3 tej ustawy, który zawiera obecnie delegację ustawową dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia w sprawie wzoru informacji podsumowującej VAT-27 oraz wzoru jej korekty.

Zgodnie z założeniami projektu podatnicy będą obowiązani przesyłać ewidencje, o których mowa w art. 109 ust. 3 (JPK\_VAT), sporządzone w sposób umożliwiający organom podatkowym określenie wartości i danych, które dotychczas podatnicy przedstawiali w składanych informacjach VAT-27.

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu: „Dane dotyczące informacji podsumowujących w obrocie krajowym zostaną uwzględnione w samej strukturze nowego pliku JPK\_VAT. Dane zawarte w deklaracji VAT-27 zostaną uwzględnione w nowym pliku JPK\_VAT<sup>10</sup>.”

Projekt przewiduje również zmianę w art. 28c ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Po wejściu w życie omawianej nowelizacji obowiązek składania informacji VAT-27 nie będzie ciążył również na przedstawicielach podatkowych.

### 4. KARY ZA BŁĘDY W SKŁADANYCH PLIKACH JPK\_VAT

Projekt ustawy przewiduje też wprowadzenie kar pieniężnych za składanie ewidencji z błędami lub z danymi niezgodnymi ze stanem faktycznym. W takiej sytuacji podatnik (a także w przypadku zmiany danych zawartych w tej ewidencji) jest obowiązany przestać niezwłocznie korektę tej ewidencji na zasadach określonych w art. 99 ust. 11c ustawy z dnia 11 marca 2004 r., tj. na nowych zasadach przez przesłanie poprawnego pliku JPK\_VAT.

Jeżeli naczelnik urzędu skarbowego stwierdzi, że przesłana przez podatnika ewidencja zawiera błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, nakłada, w drodze decyzji, na tego podatnika karę pieniężną w wysokości **500 zł za każdą stwierdzoną nieprawidłowość**. Przed nałożeniem tej kary naczelnik urzędu skarbowego powinien jednak wezwać podatnika do przesłania korekty ewidencji i wskazać błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym. Jeżeli podatnik w terminie 14 dni od dnia doręczenia powyższego wezwania złoży do naczelnika urzędu skarbowego korektę ewidencji i skoryguje wskazane w wezwaniu błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, nie nakłada się na niego tej kary. Nałożona kara ma być uiszczana, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji o jej nałożeniu.

Wpływy z kar pieniężnych mają stanowić dochód budżetu państwa.

Przepisy dotyczące nakładania omawianej kary mają nie być stosowane wobec podatnika będącego osobą

## — NOWOŚĆ WYDAWNICZA

**Witold Modzelewski**  
**POLSKA – ROSJA.**  
**MYŚLI O ROSJI I BOLSZEWIZMIE**  
**W STULECIE NIEPODLEGŁOŚCI**  
**TOM V**



Niniejsza książka jest już piątym tomem zbiorów rozważań na temat stosunków polsko-rosyjskich.

Jak autor zauważa w postwowie do tego wydania: „Boimy się zrozumieć Rosję. Boimy się o niej mówić jako odstępcy od narzuconej nam, Polakom, poprawności. To, co dziś, czyli w roku stulecia naszej niepodległości, wygaduje się na temat Rosji, Putina, Związku Radzieckiego i naszych stosunków z tym państwem, przekracza wszelkie granice absurdu i głupoty. Stoczyliśmy się w jakąś niepojętą otchłań nonsensu, a jednocześnie pilnujemy, żeby nikt nie zdołał się z niej wydostać (nawet po cichu). Musimy strzec swojej głupoty, która dla potomnych będzie przykładem naszej umysłowej degradacji. Rządzący prześcigają się w antyrosyjskiej retoryce, bo są zakładnikami opozycji, która szuka dowodów, że Polska obecnie dryfuje na wschód w kierunku „Azji”, którą dla każdego rasowego liberała jest Rosja. Ów klincz nie tylko niszczy wszelkie możliwości ułożenia stosunków gospodarczych z Rosją, lecz eliminuje nas z jakiegokolwiek polityki międzynarodowej, której stroną jest to państwo; w końcu nikt nie chce mieć w swoim gronie nieobliczalnych wariatów...”

Niniejszy tom, podobnie jak poprzednie, jest uporządkowanym i dostosowanym redakcyjnie zbiorem artykułów, które ukazały w 2017 i 2018 roku, głównie w wydawnictwach elektronicznych wydawcy – Instytutu Studiów Podatkowych.

Wydawnictwo  
Instytutu Studiów Podatkowych  
Autor: Witold Modzelewski,  
stron 256, format 140x225 mm,  
oprawa twarda, cena 64 zł

fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, który jako osoba fizyczna, w związku z przesłaniem ewidencji zawierającej błędy lub dane niezgodne ze stanem faktycznym, za ten sam czyn poniósł odpowiedzialność za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Projekt przewiduje też nowelizację ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy<sup>11</sup>, tj. zmianę art. 56 § 4 oraz dodanie art. 61a.

W pierwszym z tych przepisów wskazano, że karze podlega również składanie deklaracji w postaci wadliwej (a zatem m.in. nie w formie JPK\_VAT). Czyn ten zagrożony jest karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karą pozbawienia wolności, albo obiema tymi karami łącznie. Jeżeli kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca takiego czynu zabronionego podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych; jeżeli natomiast kwota podatku narażonego na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu, sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Nowy art. 61a k.k.s. przewiduje penalizację podatników, którzy wbrew obowiązkowi nie przesyłają w terminie właściwemu organowi podatkowemu księgi lub przesyłają ją nierzetelną. W

takich przypadkach nakładana ma być kara grzywny do 240 stawek dziennych, a kara grzywny za wykroczenie skarbowe w wypadkach mniejszej wagi. Karze grzywny za wykroczenie skarbowe podlega także czyn zabroniony w postaci przesłania księgi wadliwej.

## 5. WEJŚCIE W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Wedle założeń ustawa ma wejść w życie z dniem 1 lipca 2019 r., jednakże postanowiono dodatkowo, że do rozliczeń za czerwiec 2019 r. oraz drugi kwartał 2019 r. stosuje się przepisy dotychczasowe. Z powyższego wynika jednoznacznie, że podatnicy nie będą mieć obowiązku składania odrębnej deklaracji VAT-7 lub VAT-7K, licząc od deklaracji za lipiec 2019 r. lub trzeci kwartał 2019 r.

Należy jednocześnie pamiętać, że korekty okresów rozliczeniowych sprzed dnia wejścia w życie projektowanej ustawy trzeba będzie dokonywać na dotychczasowych zasadach, tj. przez złożenie standardowej korekty deklaracji.

Przypisy:

<sup>1</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12318705/12554088/12554089/dokument370615.pdf>, dostęp: 19 lutego 2019 r.

- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- <sup>3</sup> Uzasadnienie projektu z dnia 30 listopada 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12318705/12554088/12554089/dokument370616.pdf>, s. 1-2, dostęp: 19 lutego 2019 r.
- <sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm. W myśl tego przepisu minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.
- <sup>5</sup> Uzasadnienie projektu z dnia 30 listopada 2018 r., s. 9, dok. cyt.
- <sup>6</sup> Tamże, s. 7.
- <sup>7</sup> Tamże, s. 8.
- <sup>8</sup> Dz.U. poz. 2244.
- <sup>9</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12319256/katalog/12557299#12557299>, dostęp: 19 lutego 2019 r.
- <sup>10</sup> Uzasadnienie projektu z dnia 30 listopada 2018 r., s. 10, dok. cyt.
- <sup>11</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm., dalej „k.k.s.”.

# Zasady zwolnienia infrastruktury kolejowej z podatku od nieruchomości (cz. 2)

Krzysztof Lewecki

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki, budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym lub jest wykorzystywana do przewozu osób lub tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm. Infrastrukturą kolejową są elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym<sup>2</sup>. Nowy zapis dotyczący zwolnienia w zakresie udostępniania infrastruktury odnosi się do czynności faktycznej. W poprzednim stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2016 r. zarządca infrastruktury był obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym.

W obecnym stanie prawnym z przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nie wynika wprost obowiązek opodatkowania infrastruktury kolejowej dotyczącej linii, które nie są wykorzystywane.

Zgodnie z art. 4 pkt 1b ustawy z dnia 28 marca 2003 r. **infrastruktura nieczynna** to infrastruktura kolejowa, na której zarządca infrastruktury **nie dopuścił ruchu kolejowego**. Zakres

znaczeniowy pojęcia „infrastruktury nieczynnej” – jako termin prawny – zawiera się więc w całości w pojęciu „infrastruktury kolejowej”. Oznacza to, że infrastruktura nieczynna potencjalnie,

przy zachowaniu pozostałych przesłanek z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., mogłaby być nadal zwolniona z podatku od nieruchomości.

Infrastruktura nieczynna w rozumieniu ustawy z dnia 28 marca 2003 r. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, albowiem trudno przyjąć, że do tej infrastruktury znajdzie zastosowanie przesłanka udostępnienia przewoźnikom kolejowym. Z analizy przepisów tej ustawy wynika, że korzystanie przez przewoźników z infrastruktury nieczynnej jest niemożliwe. Zgodnie z art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. b kto wykonuje przewozy na drodze kolejowej, której zarządca nadał status infrastruktury nieczynnej, podlega karze pieniężnej. W myśl natomiast art. 5 ust. 2a: „Zarządca sporządza **statut sieci kolejowej** wskazujący linie kolejowe, bocznice kolejowe oraz inne drogi kolejowe przez niego zarządzane, a także **wskazujący, które z nich stanowią infrastrukturę nieczynną** lub prywatną. Zarządca umieszcza w statucie sieci kolejowej również informację o elementach infrastruktury kolejowej wchodzących w skład linii kolejowej, które są zarządzane przez innego zarządcę”.

Z przytoczonych przepisów wynika zatem, że jeżeli w statucie sieci kolejowej dana linia kolejowa, która nie jest obecnie wykorzystywana, ma status infrastruktury nieczynnej w rozumieniu ustawy z dnia 28 marca 2003 r., to nie ma faktycznej możliwości jej wykorzystywania lub udostępnienia przewoźnikowi kolejowemu, a zatem taka linia kolejowa – jako niespełniająca przesłanki zwolnienia określonej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. (o ile nie będą spełnione inne przesłanki zwolnienia) – może podlegać podatkowi od nieruchomości.

Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że istnieją linie kolejowe obecnie niewykorzystywane, dla których nie jest opracowany rozkład jazdy pociągów, a które nie figurują w statucie sieci kolejowej jako infrastruktura nieczynna. W takim przypadku istnieją potencjalne możliwości zawarcia umowy w razie zainteresowania ze strony przewoźników tymi liniami. Takie niewykorzystywane linie mogą być udostępniane przewoźnikom kolejowym, a to stanowi przesłankę zwolnienia tych

obiektów z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a, o ile oczywiście nie zostały one wpisane do statutu sieci kolejowej jako infrastruktura nieczynna. Liczy się bowiem faktyczna możliwość „udostępnienia” tej infrastruktury w potocznym rozumieniu tego słowa, nie zaś „udostępnienie” w rozumieniu art. 29 ustawy z dnia 28 marca 2003 r.

Należy wspomnieć, że również przepis art. 7 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. daje możliwość zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli pozostałych po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków. Jeżeli zatem elementy infrastruktury nieczynnych linii kolejowych pozostały po ich likwidacji, to przy spełnieniu pozostałych przesłanek zawartych w tym przepisie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości.

Pozostałe przesłanki zwolnienia wymagają, aby infrastruktura kolejowa:

- 1) była udostępniana przewoźnikom kolejowym lub
- 2) była wykorzystywana do przewozu osób, lub
- 3) tworzyła linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Do stwierdzenia, czy w stosunku do konkretnej infrastruktury zachodzi przesłanka zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., nie jest konieczne faktyczne wykorzystywanie linii w danym roku podatkowym, ale jedynie sama możliwość jej wykorzystywania. Skoro linie niewykorzystywane (niemające statusu nieczynnych na podstawie statutu sieci kolejowej) mogą zostać w każdej chwili udostępnione przewoźnikom, to należy uznać, że mieszczą się one w zakresie zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 przywołanej ustawy. Taki sam zakres przedmiotowy zwolnienia obowiązywał również przed dniem 1 stycznia 2017 r., a zmiana treści przepisu miała jedynie charakter techniczno-redakcyjny, mający na celu ujednoczenie stosowanej terminologii przy okazji nowelizacji ustawy z dnia 28 marca 2003 r.

Należy również podkreślić, że sam ustawodawca w uzasadnieniu projektu ostatecznie uchwalonej ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektó-

rych innych ustaw<sup>3</sup>, która wprowadziła w art. 7 ust. 1 pkt 1 omawiane zmiany, stwierdził, że mają one charakter jedynie techniczny, a zatem nie mogą one – w myśl zamiaru ustawodawcy – wpływać na dotychczasowy zakres opodatkowania. Znalazło to wyraz w następującym fragmencie uzasadnienia: „**W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [...] w art. 7 w ust. 1 pkt 1 i 1a dostosowano do zmiany znaczenia pojęć stosowanych w ustawie o transporcie kolejowym. Ponadto zaproponowano dostosowanie zwolnienia analogicznie do przepisów dotyczących transportu lotniczego, poprzez wskazanie, że zwolnienie stosuje się również w odniesieniu do budynków** [podkreślenie – K.L.]”<sup>4</sup>.

Przedstawione powyżej stanowisko jest zbieżne z poglądami wyrażonymi w uzasadnieniu wyroku WSA w Kielcach, których najważniejszy fragment – wobec bliskiego związku z omawianym zagadnieniem – pozwolę sobie przytoczyć: „Organ, jak wskazano wyżej, był związany przedstawioną w opisie stanu faktycznego kwalifikacją infrastruktury jako boczniczy kolejowej. Nie był zatem uprawniony do podważania ani weryfikowania opisu przedstawionego przez podatnika. W ocenie Sądu organ dokonał też wadliwej wykładni określonej w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. [tj. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. – przyp. red.] przesłanki – udostępniania infrastruktury kolejowej. Spółka przedstawiając opis zdarzenia i własną ocenę wyraziła pogląd, że wskazane przez nią okoliczności świadczą o spełnieniu warunku zwolnienia – udostępniania przewoźnikom kolejowym. Zdaniem organu, wskazana przesłanka zwolnienia zachodzi wyłącznie sytuacji, w której przewoźnik kolejowy posiada faktyczną możliwość wykorzystywania boczniczy kolejowej do świadczenia usług o charakterze powszechnym, a nie wyłącznie na rzecz właściciela boczniczy. Konstrukcja przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie wskazuje, by w procesie wykładni pojęcia «jest udostępniana» wymagane było sięgnięcie do ustawy o transporcie kolejowym. Przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., uwzględniając przyjęte w

języku polskim znaczenie słowa «udostępnia». Wskazać należy, iż wyznaczanie granic opodatkowania, jak i zwolnień podatkowych to materia przepisów prawa podatkowego, znaczenie przepisów u.t.k. [tj. ustawy z dnia 28 marca 2003 r. – przyp. red.] na gruncie prawa podatkowego jest ograniczone do zakresu odesłania wskazanego w ustawach podatkowych (u.p.o.l.). Sąd uznaje, że takie odesłanie w przypadku art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ma miejsce w odniesieniu do gruntów na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej – bocznicą Spółki, a brak takiego odesłania w przypadku pojęcia «jest udostępniana przewoźnikom kolejowym». Podane zaś we wniosku o wydanie zaskarżonej interpretacji okoliczności wykonywania wszelkich czynności przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego na podstawie umowy świadczenia usług w zakresie obsługi bocznic kolejowej Spółki, **wskazują na udostępnianie infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym w potocznym rozumieniu wyrażenia «udostępniać». Zmiana od 1 stycznia 2017 r. brzmienia przepisu polegająca na zastąpieniu sformułowania «jeżeli zarządca infrastruktury był obowiązany do jej udostępniania» sformułowaniem «jest udostępniana» wskazuje na odformalizowanie tej przesłanki** [podkreślenie – K.L.].

W związku z powyższym Sąd podziela zarzuty skargi dotyczące naru-

szczenia prawa materialnego, przez przyjęcie że przesłanka udostępnienia przewoźnikom kolejowym infrastruktury kolejowej, o której mowa w [art.] 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. dotyczy tylko sytuacji, w których przewoźnik kolejowy posiada faktyczną możliwość wykorzystywania bocznic kolejowej do świadczenia usług o charakterze powszechnym<sup>5</sup>.

Niezależnie od powyższego istnieje pewne ryzyko zakwestionowania przez organy podatkowe prawa do zwolnienia w omawianym przypadku. Ryzyko to wynika z niefortunnego sformułowania treści przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. («jest udostępniana»). Treść ta, interpretowana literalnie, z pominięciem wszystkich omówionych wyżej aspektów, może bowiem prowadzić do wydawania decyzji określających zobowiązania podatkowe, **odmawiających jednocześnie zwolnienia tym liniom kolejowym, które w danym roku podatkowym nie będą użytkowane przez przewoźników.**

Podsumowując: odpowiedź na pytanie, czy obecnie niewykorzystywane linie kolejowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zależy od statusu prawnego tych elementów infrastruktury kolejowej. Jeżeli dane linie kolejowe zostały określone jako infrastruktura nieczynna w statucie sieci kolejowych, to nie istnieje faktyczna możliwość ich udostępnienia (również w znaczeniu potocznym) przewoźnikom

kolejowym. Oznacza to, że takie linie nie będą korzystały ze zwolnienia. Jednakże część nieczynnych linii nie ma takiego statusu w rozumieniu ustawy z dnia 28 marca 2003 r., dlatego właściwsze byłoby dla nich określenie „linie obecnie niewykorzystywane”. Do części linii kolejowych, dla których nie jest opracowany rozkład jazdy pociągów, ale potencjalnie mogą one być przedmiotem zainteresowania przewoźników kolejowych i w każdej chwili udostępnione, może zostać zastosowane zwolnienie z podatku od nieruchomości przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., albowiem możliwość udostępnienia należy oceniać przez pryzmat potocznego znaczenia tego określenia, a nie w świetle definicji zawartych w ustawie z dnia 28 marca 2003 r.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm., dalej „ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.”.
- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 2117 ze zm., dalej „ustawa z dnia 28 marca 2003 r.”.
- <sup>3</sup> Dz.U. poz. 1923.
- <sup>4</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 840, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/900B174A0F66B-895C12580300033F3D5/%24File/840-uzasadnienie.docx>, s. 29, dostęp: 18 lutego 2019 r.
- <sup>5</sup> Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 grudnia 2018 r., I SA/Ke 429/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9627FC7806>, dostęp: 18 lutego 2019 r.

## Zmiany w zakresie zasad opodatkowania umów leasingu obowiązujące od dnia 1 stycznia 2019 r.

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Magister prawa finansowego i skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego, pracownik ISP

**W niniejszym artykule autorka omówiła obowiązujące od dnia 1 stycznia 2019 r. zmiany dotyczące zasad opodatkowania umów leasingu, wynikające z nowelizacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>1</sup>.**

Od dnia 1 stycznia 2019 r. w związku z nowelizacją<sup>2</sup> ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. zmieniły się zasady opodatkowania leasingu, nabycia i

używania samochodów osobowych w firmach.

Zasady opodatkowania stron umowy leasingu podatkiem dochodowym

od osób prawnych reguluje rozdział 4a wspomnianej ustawy. Zgodnie z art. 17a pkt 1 tej ustawy, ilekroć w rozdziale tym jest mowa o umowie leasingu – rozumie



się przez to umowę nazwaną w Kodeksie cywilnym<sup>3</sup>, 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.

Stosownie do treści art. 17b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. 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.

W myśl natomiast art. 17b ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., 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<sup>4</sup>
- do umowy tej stosuje się zasady opodatkowania określone w art. 17f-17h.

W związku z powyższym co do zasady, jeżeli zawarta umowa leasingu spełnia warunki określone w art. 17b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz finansujący w dniu jej zawarcia nie korzysta ze zwolnień wymienionych w art. 17b ust. 2 tej ustawy, to korzystający może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wszelkie poniesione koszty związane z przedmiotem umowy leasingu.

W ramach umów leasingu podpisanych przed dniem 1 stycznia 2019 r. raty leasingu są rozliczane zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 23 października 2018 r. Zgodnie z art. 8 tej ustawy do umów leasingu, najmu, dzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze dotyczących samochodu osobowego, zawartych przed dniem 1 stycznia 2019 r., stosuje się przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu dotychczasowym. Do umów zmienionych lub odnowionych po dniu 31 grudnia 2018 r. stosuje się natomiast przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą nowelizującą. W związku z powyższym w przypadku samochodów osobowych będących przedmiotem umowy leasingu operacyjnego, dostarczonych do podatnika po dniu 1 stycznia 2019 r., w zakresie rozliczenia rat leasingu operacyjnego zastosowanie będą miały przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 23 października 2018 r.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. od dnia 1 stycznia 2019 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określo-

nych w art. 16a-16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- 1) 225 tys. 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<sup>5</sup>; przepis ten będzie miał zastosowanie do pojazdów elektrycznych, oddanych do używania od dnia następującego po dniu ogłoszenia pozytywnej decyzji Komisji Europejskiej o zgodności pomocy publicznej przewidzianej w tych przepisach ze wspólnym rynkiem albo stwierdzenia przez Komisję Europejską, że przepisy te nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) 150 tys. zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Ponadto w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. wskazano, że za koszty uzyskania przychodów nie uznaje się m.in.:

- 1) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 tys. zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
- 2) 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 tys. zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy;
- 3) 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.

Zgodnie z powyższym rozszerzono limit rozliczania wydatków na korzystanie z samochodu osobowego na umowy leasingu operacyjnego, umowy najmu, dzierżawy lub inne umowy o podobnym

charakterze. Omawiana nowelizacja wprowadza zasadę proporcjonalności, którą należy zastosować do każdej kolejnej płatności związanej z umową leasingu. Określony powyżej limit koresponduje z limitem stosowanym przy dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od nabytego samochodu i ustalany będzie według proporcji wartości samochodu będącego przedmiotem umowy i kwoty 150 tys. zł. Tak ustalona proporcja stosowana będzie do każdej płatności dokonywanej w ramach powyższej umowy.

Ponadto od dnia 1 stycznia 2019 r. wszelkie wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego służącego podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w wysokości 75% tych wydatków.

Przepis art. 16 ust. 3b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowi, że 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 art. 16 ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego. Oznacza to, że koszty eksploatacyjne leasingowanego samochodu, jeśli umowa leasingu została podpisana przed dniem 1 stycznia 2019 r., nie zostaną objęte limitem zaliczenia 75% wydatków do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem, że jeżeli w racie leasingu zawarte są także koszty eksploatacyjne, to ta część raty zostanie objęta limitem 75%, a sam koszt finansowania nie. Powyższe przepisy mają zastosowanie wyłącznie do samochodów osobowych służących podatnikowi także do innych celów niż działalność gospodarcza.

Możliwość zaliczenia do kosztów 100% takich wydatków dotyczyć będzie

tylko wykorzystywania samochodu osobowego wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej. Warunkiem zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów pełnej wysokości wydatków związanych z korzystaniem z samochodu osobowego jest prowadzenie ewidencji potwierdzającej wykorzystywanie samochodu osobowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Jak stanowi art. 16 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., 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 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane. W razie braku tej ewidencji wydatki z tytułu używania samochodów nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 16 ust. 5f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup>, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a tej ustawy. Oznacza to, że w razie nieprowadzenia przez podat-

nika ewidencji dla celów podatku od towarów i usług również dla celów podatku dochodowego przyjmować się będzie, że samochód osobowy jest wykorzystywany także do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika, chyba że podatnik nie jest na podstawie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zobowiązany do prowadzenia takiej ewidencji. Jednocześnie, w myśl art. 16 ust. 5h ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w przypadku ustalenia, że podatnik niezgodnie ze stanem faktycznym nie stosował ograniczenia kosztów uzyskania przychodów, ograniczenie to znajdzie zastosowanie od daty rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

Ponadto zgodnie z art. 16 ust. 5a powyższej ustawy 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.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm., dalej „ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.”.
- <sup>2</sup> 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. poz. 2159, dalej „ustawa z dnia 23 października 2018 r.”.
- <sup>3</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.
- <sup>4</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143 ze zm.
- <sup>5</sup> Dz.U. poz. 317 ze zm.
- <sup>6</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

# Odszkodowania za nielegalne użytkowanie oprogramowania na gruncie podatku od towarów i usług

Małgorzata Słomka

Prawnik, doradca podatkowy, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**Spółka zajmująca się sprzedażą oprogramowania komputerowego monitoruje rynek nielegalnego wykorzystywania oprogramowania i zdarzają się sytuacje, że natrafi na firmy lub osoby prywatne nielegalnie wykorzystujące oprogramowanie spółki. W wyniku rozmów dochodzi do porozumienia, w którego następstwie spółka obciąża te osoby odszkodowaniem za nielegalne użytkowanie oprogramowania. Na tym tle powstało pytanie, czy powyższe zdarzenie stanowi czynność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług.**

Na wstępie należy podkreślić, że jeżeli pomiędzy stronami – ani wyraźnie, ani dorozumianie – nie została zawarta jakakolwiek umowa ani też nie została przedłużona dotychczasowa umowa lub umowa ta wygasła, mamy do czynienia ze stanem braku porozumienia wyrażającego wolę zawarcia umowy i w rezultacie ze stanem braku świadczenia czynności w jej ramach. Z tego powodu, a także z powodu każdego innego niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania cywilnoprawnego podmioty mogą ponieść określone straty lub nie uzyskać określonych korzyści. Aby chronić się przed tego rodzaju stratami czy brakiem korzyści, podmioty tak starają się zawierać umowy, żeby było możliwe z tego tytułu wynagrodzenie stanowiące ekwiwalent za straty lub utracone korzyści. Jeśli brak takiej umowy, każdy na ogólnych zasadach może dochodzić ochrony swojej własności. Ochrona taka, którą zapewnia wynagrodzenie (ekwiwalent) za straty lub utracone korzyści, najczęściej jest odszkodowaniem w sensie cywilnoprawnym. Wynagrodzeniem takim mogą być również kary umowne, odsetki karne, kaucje itp. Zdarza się jednak, że ktoś korzysta z cudzej rzeczy, prawa bezprawnie, nielegalnie, bez jego zgody i bez żadnej zawartej w tym celu umowy.

Bezumowna czynność to czynność, co do której pomiędzy jej stronami nie została zawarta żadna umowa (porozumienie) wyrażająca wolę jej świadczenia. Chodzi tu o czynność nieopartą na tytule prawnym, wskazującym obowiązek dostawy towarów lub obowiązek świadczenia usług oraz wysokość wynagrodzenia. Bezumowność oznacza,

że do danej czynności dochodzi wbrew woli właściciela rzeczy lub nieruchomości. Najczęściej dzieje się tak, gdy pomiędzy właścicielem a korzystającym bezumownie z rzeczy (prawa) nie istnieje żaden stosunek prawny (umowa), w którego ramach miałyby być spełnione świadczenia wzajemne.

W przypadku bezumownego korzystania z cudzej własności właścicielowi przysługuje roszczenie o wynagrodzenie za bezprawne korzystanie z jego rzeczy lub prawa. Zapłata określonej kwoty pieniężnej wiąże się z prawem żądania naprawienia wynikłej dla właściciela rzeczy lub prawa szkody z tytułu bezprawnego korzystania z nich. Żądanie wynagrodzenia (roszczenie pieniężne) w swojej istocie stanowi nie należność, lecz odszkodowanie. Właścicielowi przysługuje roszczenie odszkodowawcze, które obejmuje kompensatę utraconych korzyści.

Żeby daną czynność uznać za opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, konieczne jest co do zasady<sup>1</sup>, aby pomiędzy stronami istniała umowa, czyli wzajemny stosunek zobowiązaniowy oznaczający, że jeden podmiot, w zamian za wynagrodzenie, zobowiązany jest do spełnienia określonego świadczenia na rzecz innego podmiotu. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (Polski). Czynności te są opodatkowane niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków i form określonych przepisami prawa, nie są zaś opodatkowane, jeśli nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

TSUE w wyroku z dnia 14 lipca 2005 r.<sup>2</sup> stwierdził, że kradzież towarów czyni z podmiotu, który się jej dopuszcza, jedynie ich dzierżyciela. Jej skutkiem nie jest wyposażenie sprawcy w uprawnienie do rozporządzania towarami jak właściciel. A zatem kradzież nie może być uznana za zdarzenie powodujące przeniesienie jakiegokolwiek prawa pomiędzy poszkodowanym a sprawcą. Także zasada neutralności podatkowej nie oznacza obowiązku uznania kradzieży towarów za dostawę tych towarów i nie zabrania również przeprowadzenia analizy, której wynikiem będzie stwierdzenie, że kradzież jako taka nie jest czynnością opodatkowaną VAT.

Otrzymań odszkodowania, wynagrodzenia lub różnego rodzaju ekwiwalentów za szkody (straty) lub brak korzyści z tytułu użytkowania cudzej własności bez zgody właściciela nie można także utożsamiać z odpłatnością. W związku z nielegalnym zachowaniem się drugiej strony, czerpiącej pożytki z cudzej rzeczy bez zgody jej właściciela, bezsprzecznie właściciel ponosi szkodę.

Kwestią odpłatności TSUE zajmował się w swoim orzecznictwie wielokrotnie<sup>3</sup>; podkreślał, że o dostawie towarów i usług za wynagrodzeniem można mówić jedynie wtedy, gdy istnieje ścisły związek między wykonywanymi czynnościami i wysokością otrzymanego wynagrodzenia, oparty na relacjach cywilnoprawnych pomiędzy podmiotami. Wynagrodzenie to może być wyrażone w pieniądzu. Związek, o którym mowa, musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby

można było powiedzieć, że odpłatność następuje za to świadczenie.

Z podobnymi poglądami można się również spotkać w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych, np. w wyroku WSA w Krakowie z dnia 28 września 2005 r.<sup>4</sup> czy wyroku WSA w Białymstoku z dnia 23 sierpnia 2006 r.<sup>5</sup>

Przepisy podatkowe nie zawierają definicji odszkodowania. W tym zakresie należy zatem się posilić przepisami prawa cywilnego. Na ich gruncie odszkodowanie za doznaną szkodę majątkową lub niemajątkową uzależnione jest od zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy łączą obowiązek naprawienia szkody. Ponadto między zdarzeniem a szkodą zaistniałą w jego wyniku musi istnieć związek przyczynowy.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>6</sup> rozróżnia dwa podstawowe rodzaje odpowiedzialności:

- 1) kontraktową, która powstaje z mocy umowy i odnosi się do przypadków niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania (art. 471), oraz
- 2) deliktową, czyli wynikającą z czynów niedozwolonych (art. 415).

Zgodnie z art. 471 k.c. dłużnik zobowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależy-

tego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności.

Odpowiedzialność deliktowa została uregulowana w art. 415-449 k.c. i jest odpowiedzialnością z tytułu czynu niedozwolonego (a zatem zabronionego przez określony przepis prawny; czyn niedozwolony jest więc źródłem tej odpowiedzialności). Mamy z nią do czynienia, jeśli jeden podmiot wyrządził drugiemu szkodę przez zawinione określone działanie (np. jedna osoba pobiła drugą, uszkodziła jej mienie). Wskutek tego działania pomiędzy sprawcą a poszkodowanym powstanie zobowiązanie naprawienia szkody i nieważne jest, czy wcześniej te strony łączył jakikolwiek inny stosunek prawny.

Status odszkodowania na gruncie podatku od towarów i usług oceniać więc należy w aspekcie istnienia związku z konkretnym świadczeniem. Przyjmuje się, że jeżeli należność z tytułu odszkodowania nie ma bezpośredniego związku z jakąkolwiek czynnością o charakterze świadczenia ze strony zobowiązanego podmiotu, kwota odszkodowania nie jest opodatkowana tym podatkiem.

W opinii autorki bezumowna czynność, na którą nie została wyrażona

zgoda spółki (ani wyraźna, ani dorozumiana), nie jest transakcją opodatkowaną podatkiem od towarów i usług. Żądanie z tego tytułu zapłaty nie stanowi zaś należności za jej wykonanie. Zasadne jest zatem uznanie, że kwoty otrzymywane przez spółkę są odszkodowaniem za szkody spółki powstałe w związku z nielegalnym użytkowaniem oprogramowania, a nie należnością za jego sprzedaż, jako takie nie podlegają więc opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Z wyjątkami, które nie mają tu zastosowania.
- <sup>2</sup> Wyrok w sprawie C-435/03 British American Tobacco International Ltd i Newman Shipping & Agency Company NV v. Belgische Staat.
- <sup>3</sup> Np. wyroki: z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden; z dnia 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-213/99 José Teodoro de Andrade v. Director da Alfândega de Leixões, przy udziale Ministério Público; z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie C-404/99 Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska.
- <sup>4</sup> I SA/Kr 850/05.
- <sup>5</sup> I SA/Bk 193/06.
- <sup>6</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „k.c.”.

## Zmiana zasad kalkulacji współczynnika uprawniającego do odliczenia VAT w kontekście wyroku TSUE w sprawie Morgan Stanley

Martyna Betiuk

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**W dniu 24 stycznia 2019 r. TSUE wydał wyrok w sprawie ustalenia właściwej proporcji odliczania VAT<sup>1</sup>. Zdaniem Trybunału zagraniczne oddziały firm przy wyliczaniu tego współczynnika powinny uwzględniać również transakcje realizowane przez ich centrale.**

Wyrok TSUE dotyczył francuskiego oddziału brytyjskiego banku inwestycyjnego Morgan Stanley. Oddział ten zarówno świadczył usługi lokalne, jak i realizował transakcje na rzecz centrali banku. Transakcje wykonywane na rzecz centrali miały związek z działal-

nością banku w Wielkiej Brytanii, lecz nie podlegały opodatkowaniu we Francji. Oddział francuski na potrzeby kalkulacji współczynnika VAT uwzględniał jedynie transakcje realizowane na terytorium Francji. Francuski urząd skarbowy stał natomiast na stanowisku, że

oddział powinien również brać pod uwagę transakcje dokonywane przez centralę, jeżeli wydatki francuskiego oddziału były z nimi powiązane.

W związku z powyższym Conseil d'Etat (rada stanu) zwróciła się do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w sytuacji, w której wydatki poniesione przez oddział założony w jednym państwie członkowskim są przeznaczone wyłącznie do realizacji transakcji jego zakładu głównego zlokalizowanego w innym państwie członkowskim, przepisy art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy<sup>2</sup> [...], powtórzone w art. 168, 169 i 173-175 dyrektywy [2006/112]<sup>3</sup>, należy interpretować w ten sposób, że oznaczają one, iż państwo członkowskie oddziału stosuje do tych wydatków proporcję podlegającą odliczeniu właściwą dla oddziału, ustaloną na podstawie transakcji dokonanych przez oddział w państwie jego rejestracji oraz przepisów obowiązujących w tym państwie członkowskim, czy proporcję podlegającą odliczeniu właściwą dla zakładu głównego, czy też szczególną proporcję podlegającą odliczeniu łączącą przepisy obowiązujące w państwach członkowskich rejestracji oddziału i zakładu głównego, w szczególności z uwzględnieniem ewentualnego istnienia systemu wyboru opodatkowania transakcji [VAT]?”

2) Jakie zasady należy stosować w szczególnej sytuacji, w której koszty poniesione przez oddział zostały wykorzystane jednocześnie do realizacji przez ów oddział transakcji w państwie jego rejestracji i do realizacji transakcji zakładu głównego spółki, w szczególności w świetle pojęcia kosztów ogólnych i proporcji podlegającej odliczeniu?<sup>4</sup>

W przedmiocie pierwszego pytania TSUE orzekł, że: „[...] w odniesieniu do wydatków poniesionych przez oddział zarejestrowany w jednym państwie członkowskim, które są przeznaczone wyłącznie jednocześnie do realizacji transakcji opodatkowanych VAT i transakcji zwolnionych z tego podatku, dokonanych przez zakład główny tego oddziału znajdujący się w innym państwie członkowskim, należy zastosować proporcję podlegającą odliczeniu wynikającą z ułamka, na którego mianownik składa się obrót, z wyłączeniem VAT, złożony z tych tylko transakcji, a na którego licznik składają się transakcje opodatkowane, które uprawniałyby do odliczenia także wtedy, gdyby zostały dokonane w państwie członkowskim rejestracji tego oddziału, i także wtedy, gdy to prawo do odliczenia

wynika z dokonania przez ten oddział wyboru opodatkowania VAT transakcji dokonanych w tym państwie”<sup>5</sup>.

Na drugie pytanie TSUE odpowiedział natomiast, że: „[...] aby ustalić proporcję podlegającą odliczeniu mającą zastosowanie do kosztów ogólnych oddziału zarejestrowanego w jednym państwie członkowskim, które służą jednocześnie do realizacji transakcji dokonanych przez ten oddział w tym państwie i transakcji dokonanych przez jego zakład główny z siedzibą w innym państwie członkowskim, w mianowniku ułamka stanowiącego tę proporcję podlegającą odliczeniu należy uwzględnić transakcje realizowane zarówno przez ten oddział, jak i przez ten zakład główny, przy czym w liczniku tego ułamka, oprócz transakcji opodatkowanych zrealizowanych przez tenże oddział należy umieścić tylko transakcje opodatkowane zrealizowane przez rzeczony zakład główny, które również uprawniałyby do odliczenia, gdyby zostały dokonane w państwie rejestracji danego oddziału”<sup>6</sup>.

Cytowany wyrok TSUE może oznaczać dla podatników brak możliwości wyliczenia współczynnika VAT z uwzględnieniem jedynie sprzedaży dokonywanej przez oddział firmy.

Na gruncie polskiego podatku od towarów i usług skutkować to będzie zmianą zasad kalkulowania współczynnika uprawniającego do odliczenia VAT przez zagraniczne filie posiadające ograniczone prawo do odliczenia.

Przypisy:

<sup>1</sup> Wyrok w sprawie C-165/17 Morgan Stanley & Co International plc v. Ministre de l'Économie et des Finances.

<sup>2</sup> Tj. szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

<sup>3</sup> Tj. dyrektywy 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.

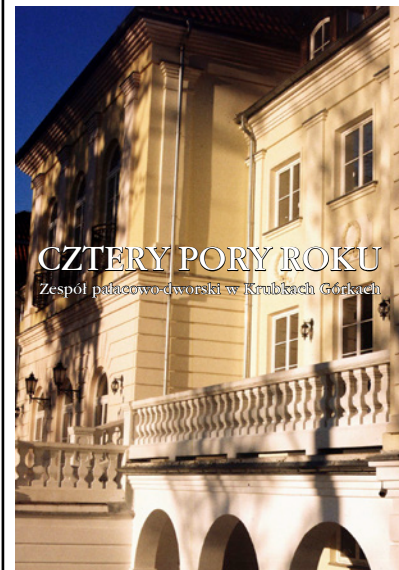
<sup>4</sup> Wyrok w sprawie C-165/17, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0165>, dostęp: 18 lutego 2019 r.

<sup>5</sup> Tamże.

<sup>6</sup> Tamże.

— **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 niezwyklej 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

# Zmiany w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług wynikające z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej

Sebastian Kopacz

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Z dniem 25 listopada 2018 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>1</sup>. Wyjątkiem w tym zakresie jest art. 30 (kontynuacja stosunków umownych), który zacznie obowiązywać z dniem 25 lutego 2019 r., oraz art. 122 (zmiany w ustawie z dnia 15 grudnia 2017 r. o dystrybucji ubezpieczeń<sup>2</sup>), który zaczął obowiązywać z dniem 1 października 2018 r. Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. reguluje sposób powołania zarządcy sukcesyjnego i prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku po śmierci przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą lub będącego współnikiem spółki cywilnej. Jej podstawowym celem jest zapewnienie ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstw osób fizycznych po ich śmierci.

## 1. PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

Przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. wprowadziły wiele zmian do szeregu aktów prawnych, m.in. do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>. W myśl tej ustawy przez „przedsiębiorstwo w spadku” oraz „zarząd sukcesyjny” należy rozumieć odpowiednio przedsiębiorstwo w spadku oraz zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. (art. 5a pkt 43 i 44). Przede wszystkim stosownie do art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. działalność przedsiębiorstwa w spadku została uznana za pozarolniczą działalność gospodarczą stanowiącą odrębne źródło przychodu. Powstanie przedsiębiorstwa w spadku nie jest zgodnie z art. 7a ust. 2 traktowane jako rozpoczęcie działalności gospodarczej. W myśl art. 7a ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. równoznaczne z likwidacją działalności gospodarczej jest wygaśnięcie:

- 1) zarządu sukcesyjnego albo
- 2) uprawnień do powołania zarządcy sukcesyjnego, w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został usta-

nowiony i dokonano zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa mimo nieustanowienia zarządu sukcesyjnego, o którym to zgłoszeniu mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>4</sup>. Zgodnie art. 1a ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przedsiębiorstwo w spadku, stanowiące jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, jest podatnikiem z tytułu dochodów osiąganych w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

- 1) zarządu sukcesyjnego,
- 2) uprawnień do powołania zarządcy sukcesyjnego w przypadku zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa mimo nieustanowienia zarządu sukcesyjnego.

Skutek uznania za podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych nie wystąpi zatem, jeżeli zarząd sukcesyjny nie zostanie ustanowiony, a w okresie 2 miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy nie zostanie dokonane zgłoszenie o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa.

Stosownie do art. 1a ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w przypadku śmierci osoby fizycznej będącej współnikiem spółki cywilnej, jeżeli ustanowiono zarząd sukcesyjny, podatnikiem z tytułu udziału w tej spółce w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego jest przedsiębiorstwo w spadku, które na potrzeby ustawy traktowane jest jak współnik spółki cywilnej.

Podatek dochodowy od działalności przedsiębiorstwa w spadku obliczany jest na takich samych zasadach, jakie obowiązują w przypadku osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Także zakres obowiązku podatkowego (ograniczony albo nieograniczony) uzależniony jest od statusu zmarłego przedsiębiorcy w dniu otwarcia spadku (art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). Dochody przedsiębiorstwa w spadku są opodatkowane na zasadach ogólnych z zastosowaniem skali podatkowej lub jednolitej stawki podatku w wysokości 19% albo z zastosowaniem jednej ze zryczałtowanych form opodatkowania, czyli ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej.

Zastosowanie alternatywnych wobec skali podatkowej form opodatkowania wymaga złożenia do właściwego urzędu skarbowego stosownego oświadczenia (wniosku). Przy czym do limitu przychodów, który warunkuje możliwość wyboru opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, brane są pod uwagę również przychody osiągnięte przez zmarłego przedsiębiorcę. Przedsiębiorstwo w spadku do końca danego roku podatkowego kontynuuje sposób opodatkowania według formy wybranej przez zmarłego przedsiębiorcę. W przypadku utraty prawa do określonej formy opodatkowania zastosowanie znajdują zasady ogólne.

Zgodnie z art. 7a ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przychodem przedsiębiorstwa w spadku są wszystkie przychody związane z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorstwo, w tym w formie spółki cywilnej. Do przychodów zaliczane są również przychody z odpłatnego zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa w spadku, niezależnie od tego, kiedy zostały nabyte przez zmarłego przedsiębiorcę, z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g nie przekracza 1500 zł. Do przychodów przedsiębiorstwa w spadku zaliczane są zatem także przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i prawa majątkowe o charakterze mieszkalnym, jeżeli wykorzystywane były w prowadzonej działalności przez zmarłego przedsiębiorcę lub przedsiębiorstwo w spadku.

Wedle art. 7a ust. 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przedsiębiorstwo w spadku sporządza wykaz składników majątku przedsiębiorstwa w spadku na dzień otwarcia spadku. Wykaz zawiera co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia przez zmarłego przedsiębiorcę składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych przez zmarłego przedsiębiorcę na nabycie tego składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na jego nabycie zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, jak również wartość początkową, metodę amortyzacji i sumę odpisów amortyzacyjnych.

Urzędem skarbowym właściwym dla przedsiębiorstwa w spadku jest urząd skarbowy właściwy dla zmarłego przed-

siębiorcy w momencie śmierci (art. 7a ust. 6).

W myśl natomiast art. 7a ust. 7 przedsiębiorstwo w spadku może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty poniesione przez zmarłego przedsiębiorcę, związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, które zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. podlegałyby potrąceniu w okresach sprawozdawczych przypadających po śmierci przedsiębiorcy.

Do przychodów przedsiębiorstwa w spadku nie są zaliczane przychody z tytułu nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób, o których mowa w art. 3 pkt 1 i 2 oraz w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. (tj. małżonka przedsiębiorcy, jego spadkobierców albo zapisobiercy windykacyjnego, gdy zapis obejmuje udział w przedsiębiorstwie), z wyłączeniem jednak świadczeń otrzymywanych na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub na podstawie umów będących podstawą uzyskiwania przychodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście.

W przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych albo według stawki podatku w wysokości 19% podatek obliczany jest od dochodu, tj. różnicy między uzyskanym przychodem a kosztami jego uzyskania. Przedsiębiorstwo w spadku kwalifikuje wydatki do kosztów podatkowych według tych samych zasad, jakie obowiązują przy opodatkowaniu przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przy czym zgodnie z art. 22h ust. 3e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w przypadku amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które amortyzował zmarły przedsiębiorca, przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje amortyzację po zmarłym, tj. uwzględnia wysokość odpisów dokonanych przez zmarłego przedsiębiorcę oraz utrzymuje przyjętą przez niego metodę amortyzacji. Przedsiębiorstwo w spadku może także zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów koszty poniesione przez zmarłego przedsiębiorcę związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, które zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. podlegałyby potrąceniu w okresach sprawozdawczych przypadających po śmierci przedsiębiorcy. Do kosztów podatkowych nie jest natomiast zalicza-

na wartość pracy na rzecz przedsiębiorstwa w spadku małżonka zmarłego, spadkobierców lub zapisobiercy windykacyjnego, o których mowa w art. 3 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.

Dochód ustalany jest na podstawie ksiąg podatkowych prowadzonych przez przedsiębiorstwo w spadku. Zgodnie z art. 24a ust. 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. w roku podatkowym, w którym zmarł przedsiębiorca, przedsiębiorstwo w spadku prowadzi księgi podatkowe właściwe dla formy opodatkowania przez niego wybranej. W myśl ust. 4b tego artykułu w kolejnym roku podatkowym do limitu przychodów, który obliuguje do prowadzenia ksiąg rachunkowych, brane są pod uwagę również przychody osiągnięte przez zmarłego przedsiębiorcę oraz przychody przedsiębiorstwa w spadku. Zgodnie z art. 24a ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przedsiębiorstwo w spadku jest obowiązane w prowadzonej księdze albo w prowadzonych księgach rachunkowych dokonać zapisów dotyczących zdarzeń gospodarczych zaistniałych od otwarcia spadku do dnia dokonania zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r., a jeżeli zgłoszenia nie dokonano – do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego. W przypadku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przedsiębiorstwo w spadku będzie zobligowane do kontynuowania ewidencji prowadzonej przez zmarłego przedsiębiorcę, o ile ta ewidencja odpowiadać będzie ustawowo określonym wymogom. Dochód przedsiębiorstwa w spadku można pomniejszyć o stratę poniesioną i nieodliczoną przez zmarłego przedsiębiorcę (art. 9 ust. 3b) oraz wydatki na działalność badawczo-rozwojową (ulga B+R), w tym także nieodliczone przez zmarłego przedsiębiorcę (art. 26e ust. 10). Jednakże przedsiębiorstwo w spadku nie może w zeznaniu składać wniosku o wypłatę kwoty nieodliczonej ulgi B+R.

Przedsiębiorstwo w spadku zobligowane jest do wpłacania w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Zgodnie z art. 44 ust. 6ab ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. pierwszą zaliczkę przedsiębiorstwo w spadku oblicza za miesiąc lub kwartał, w którym dokonano zgłoszenia, o którym mowa

w art. 1a ust. 2 pkt 2 tej ustawy, a jeżeli zgłoszenia nie dokonano – za miesiąc lub kwartał, w którym został ustanowiony zarząd sukcesyjny, uwzględniając przy jej obliczeniu dochody przedsiębiorstwa osiągnięte od otwarcia spadku, i wpłaca w terminie do 20. dnia następnego miesiąca lub odpowiednio kwartału. Przedsiębiorstwo w spadku wpłaca zaliczki miesięcznie lub kwartalnie. W roku podatkowym, w którym zmarł przedsiębiorca, przedsiębiorstwo w spadku może wpłacać zaliczki kwartalnie, jeżeli sposób taki wybrany był przez zmarłego przedsiębiorcę (art. 44 ust. 6aa). Przy czym do limitu przychodów, który warunkuje możliwość wyboru kwartalnego sposobu wpłacania zaliczek, brane będą pod uwagę również przychody osiągnięte przez zmarłego przedsiębiorcę. Przedsiębiorstwo w spadku nie może natomiast wybrać wpłacania zaliczek w uproszczonej formie (art. 44 ust. 6b). Nie może też wybrać tzw. kredytu podatkowego. Kredyt podatkowy przysługuje bowiem jedynie osobom rozpoczynającym wykonywanie działalności gospodarczej, a ustanowienie zarządu sukcesyjnego nie jest traktowane jako rozpoczęcie działalności. Jeżeli zmarły przedsiębiorca korzystał z kredytu podatkowego i nie spłacił go w całości przed śmiercią, przedsiębiorstwo w spadku przejmuje obowiązki związane z tym kredytem, m.in. obowiązane jest do swoich dochodów doliczyć dochody zmarłego przedsiębiorcy, które podlegały zwolnieniu.

Powyższe zasady należy stosować odpowiednio w przypadku opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Opodatkowaniu w tym wypadku, zgodnie z art. 7a ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., podlegają wszystkie przychody związane z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorstwo, w tym w formie spółki cywilnej, oraz z odpłatnego zbycia składników majątku wchodzących w skład przedsiębiorstwa w spadku. Przychód ten można pomniejszyć o stratę poniesioną przez przedsiębiorstwo w spadku oraz stratę poniesioną i nieodliczoną przez zmarłego przedsiębiorcę w okresie opodatkowania na zasadach ogólnych.

Prowadząc ściśle określone rodzaje działalności, przedsiębiorstwo w spadku może kontynuować wybrane

przez zmarłego przedsiębiorcę, o ile nie zaszły zmiany w stanie faktycznym podanym przez przedsiębiorcę. W roku podatkowym, w którym zmarł przedsiębiorca, przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje sposób opodatkowania po zmarłym przedsiębiorcy i opłaca podatki w wysokości stawki określonej w decyzji ustalającej jej wysokość na ten rok. Jednocześnie, jeżeli w kolejnym roku podatkowym przedsiębiorstwo w spadku nie dokona wyboru innej formy opodatkowania, to uważa się, że nadal prowadzi działalność gospodarczą w formie karty podatkowej. Przedsiębiorstwo w spadku ma możliwość zrezygnowania z opodatkowania w tej formie i wyboru innej formy opodatkowania przez złożenie oświadczenia do dnia 20 stycznia kolejnego roku podatkowego.

Przedsiębiorstwo w spadku nie może natomiast wybrać opodatkowania w formie podatku tonażowego ani okrętowego. Jeżeli jednak zmarły przedsiębiorca był opodatkowany w ten sposób, przedsiębiorstwo w spadku jest zobowiązane kontynuować tę formę opodatkowania do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje opodatkowanie podatkiem tonażowym albo okrętowym na zasadach, jakie obowiązywały zmarłego przedsiębiorcę.

## 2. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Zapewnienie skutecznej sukcesji przedsiębiorstwa wymagało zmian także na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. Dotyczą one przede wszystkim definicji podatnika. W myśl przywołanej ustawy przez „przedsiębiorstwo w spadku” oraz „zarząd sukcesyjny” należy rozumieć odpowiednio przedsiębiorstwo w spadku oraz zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. (art. 2 pkt 39 i 40). Z kolei podatnikiem podatku od towarów i usług zgodnie z art. 15 ust. 1a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, stanowiąca przedsiębiorstwo w spadku w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

1) zarządu sukcesyjnego albo

2) uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r.

W rezultacie przedsiębiorstwo w spadku jest podatnikiem podatku od towarów i usług od momentu śmierci przedsiębiorcy do czasu powołania zarządcy sukcesyjnego albo do dnia dokonanego wcześniej zgłoszenia zaprzestania prowadzenia przedsiębiorstwa przez osobę, która dokonała zgłoszenia.

Zgodnie z art. 15 ust. 1b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przedsiębiorstwo w spadku uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika. W przypadku przedsiębiorstwa w spadku właściwym organem podatkowym jest organ podatkowy, który był właściwy dla zmarłego podatnika w dniu jego śmierci. Wprowadzone zmiany w pełni odpowiadają koncepcji pełnej kontynuacji rozliczeń na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez przedsiębiorstwo w spadku. W konsekwencji zarządca sukcesyjny prowadzący z wykorzystaniem przedsiębiorstwa zmarłego podatnika przedsiębiorstwo w spadku (w imieniu własnym, ale na rachunek właścicieli przedsiębiorstwa w spadku) jest uprawniony i zobowiązany np. do złożenia deklaracji lub korekt deklaracji za zmarłego podatnika.

Należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 96 ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z chwilą śmierci podatnika zostanie on co do zasady wykreślony z urzędu z rejestru podatników podatku od towarów i usług. Do wykreślenia nie dojdzie, jeżeli z chwilą śmierci przedsiębiorcy ustanowiony został zarząd sukcesyjny, a przedsiębiorca wywiąże się z obowiązku poinformowania właściwego naczelnika urzędu skarbowego o powołaniu zarządcy sukcesyjnego i dokonaniu stosownego wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Stosownie do art. 96 ust. 7a i 8a wspomnianej ustawy przedsiębiorca jest obowiązany do poinformowania o tych okolicznościach oraz o zmianach w ich zakresie w terminie 7 dni od dnia ich zaistnienia. Zgodnie z art. 96 ust. 7b do wykreślenia



podatnika z rejestru dojdzie również w przypadku:

- 1) zaprzestania przez osobę, która dokonała zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa mimo nieustanowienia zarządu sukcesyjnego (art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r.), prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku pod firmą zmarłego przedsiębiorcy;
- 2) wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa mimo nieustanowienia zarządu sukcesyjnego;
- 3) zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego;
- 4) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Stosownie do art. 96 ust. 8b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. możliwe jest jednak przywrócenie zarejestrowania zmarłego podatnika ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego. Nastąpi to w przypadku:

- 1) dokonania zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa mimo nieustanowienia zarządu sukcesyjnego, w tym ponownego dokonania tego zgłoszenia;
- 2) gdy zarządca sukcesyjny poinformuje o ustanowieniu zarządu sukcesyjnego;
- 3) gdy po wykreśleniu podatnika z powodu zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego, nowy zarządca sukcesyjny poinformuje o jego powołaniu.

We wszystkich powyższych przypadkach warunkiem przywrócenia zarejestrowania jest niezwłoczne złożenie brakujących deklaracji za okresy poprzedzające okres, w którym dokonano zgłoszenia lub złożono informację, zgodnie z pkt 1-3.

Zmianie uległ również art. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dotyczący opodatkowania w razie zaprzestania działalności. Uwzględniono w nim przypadki zaprzestania działalności przedsiębiorstwa w spadku (art. 14 ust. 1 pkt 2) oraz wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania za-

rzędcy sukcesyjnego (art. 14 ust. 1 pkt 3). Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają zatem towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w przypadku:

- 1) zaprzestania przez podatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązane go do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego;
- 2) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, gdy zarząd sukcesyjny nie zostanie ustanowiony i będzie dokonane zgłoszenie o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa.

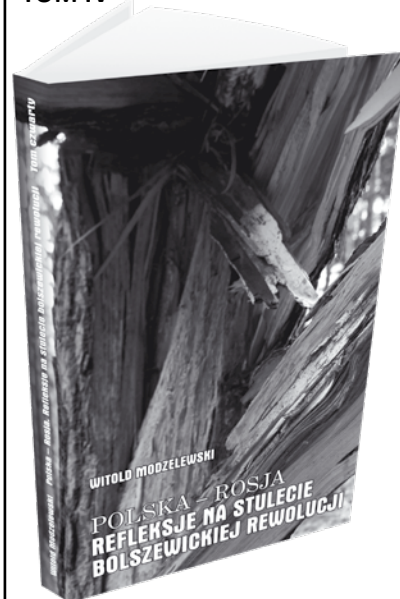
Zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w powyższych sytuacjach aktualizuje się obowiązek sporządzenia spisu z natury towarów. Informację o dokonany spisie, o ustalonej na jego podstawie wartości i o kwocie podatku należnego podatnicy są obowiązani załączyć do deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego. Obowiązek sporządzenia spisu z natury nie występuje zatem w razie śmierci podatnika, o ile ustanowiony został zarząd sukcesyjny. W art. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadzono także podstawę do określenia zwrotu różnicy podatku wykazanego w deklaracji podatkowej na rzecz osób będących właścicielami przedsiębiorstwa w spadku na dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, na dzień wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego lub wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U. poz. 1629, dalej „ustawa z dnia 5 lipca 2018 r.”.
- <sup>2</sup> Dz.U. poz. 2486 ze zm.
- <sup>3</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- <sup>4</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 63, dalej „ustawa z dnia 13 października 1995 r.”.
- <sup>5</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

**NOWOŚĆ WYDAWNICZA**

**Witold Modzelewski  
POLSKA – ROSJA.  
REFLEKSJE NA STULECIE  
BOLSZEWICKIEJ REWOLUCJI  
TOM IV**



Niniejsza książka jest już czwartym tomem zbiorów rozważań na temat stosunków polsko-rosyjskich. „Wielkim walorem publicystyki autora jest niekonwencjonalność podejścia do tematu, „osobność” i niezależność ocen, a także śmiałość, nierzadko kontrowersyjne tezy – również odnośnie prowadzonej przez Polskę (od lat) polityki wschodniej.

Zaletą – rzadko spotykaną – jest też biegłość autora w posługiwaniu się krótką, syntetyczną formą (a felieton to najtrudniejsza forma wypowiedzi), łatwość puentowania, oraz przystępny, barwny język.

Wszystkie te cechy publicystyki W. Modzelewskiego sprawiają, że lektura tekstów o niebłahym przecież ciężarze merytorycznym jest atrakcyjna dla każdego czytelnika.(al.)”

Tom pierwszy, pt. Szkice polsko-rosyjskie, ukazał się w 2014, drugi, pt. Polska – Rosja. Co dalej? – w 2015, trzeci pt. Polska – Rosja. Wojny nie będzie w 2016 r. (pierwsze wydanie). Niniejszy tom, podobnie jak poprzednie, jest uporządkowanym i dostosowanym redakcyjnie zbiorem artykułów, które ukazały w tym i zeszłym roku, głównie w wydawnictwach elektronicznych wydawcy – Instytutu Studiów Podatkowych.

Wydawnictwo  
Instytutu Studiów Podatkowych  
Autor: Witold Modzelewski,  
stron 256, format 140x225 mm,  
oprawa twarda, cena 64 zł

# Luka w koncepcji obowiązkowej podzielonej płatności

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Po opublikowaniu projektu decyzji Komisji Europejskiej w sprawie zgody na wprowadzenie w naszym kraju obowiązkowej podzielonej płatności w podatku od towarów i usług trzeba odpowiedzieć na pytanie: po co nam ten „wynalazek”? Odpowiedź jest prosta:

- 1) trzeba radykalnie zmniejszyć kwoty zwrotów tego podatku oraz liczbę deklaracji z jego zwrotem przez likwidację tzw. krajowego obciążenia;
- 2) trzeba wyeliminować najbardziej ordynarne oszustwa polegające na fikcyjnym lub nawet rzeczywistym zakupie towarów i usług od podmiotu, który nigdy nie miał zamiaru zapłacić należnego z tego tytułu podatku, w celu wyludzenia zwrotu VAT-u z urzędu skarbowego przez „nabywcę”.

Cel pierwszy jest polską specyfiką. W latach 2011-2017 władza realizowała pomysły lobbystów (sama była lobbystą?), dla których wymyślono w UE „patent”, jak legalnie nie płacić VAT-u („oszczędności podatkowe”). Aby osiągnąć ten cel, upowszechniono (również na szczeblu wspólnotowym) dwie następujące bajeczki:

- 1) po pierwsze, że istnieją (jakoby) jakieś „towary wrażliwe”, które są szczególnie podatne na oszustwa w tym podatku;
- 2) po drugie, że brak opodatkowania i zwrot podatku (tzw. odwrotne obciążenie) sprzyjają uszczelnieniu VAT-u (bzdury).

Rządzący wtedy urzędnicy powtarzali wówczas (i powtarzają do dziś) te nonsensy i następnie obejmowali tym przywilejem kolejne branże. Nie bardzo nawet przejmowali się wiarygodnością tego, co pletli, bo w 2013 r. wprowadzili „odwrotne obciążenie” dla obrotu miedzią, mimo że nikt nigdy nie stwierdził, że ów towar w Polsce (produkowany przez jeden podmiot) jest „podatny” na oszustwa podatkowe. Tym samym straciliśmy drugiego podatnika naszej

ojczyzny, który przestał płacić VAT. Ale czy dla liberałów to ma jakieś znaczenie? Im gorzej (dla budżetu), tym lepiej (dla oszustów). Odrębnym problemem jest odpowiedź na pytanie, czy owi funkcjonariusze publiczni robili te głupstwa świadomie, czy też w wyniku braku jakiejkolwiek wiedzy na temat tego podatku. Teraz przed komisją śledczą wolą udawać dyletantów, którzy w dodatku nic nie pamiętają. Może część z nich nie udaje i naprawdę nie wie o podatku od towarów i usług, a nawet nie czytała przepisów, które (jakoby) powstały w tym czasie w resorcie. Przykładowo były minister (wieloletni) Jan Rostowski niedawno stwierdził (jak zawsze bardzo apodyktycznie), że samorządy miały udział w dochodach z VAT-u. Wiadomo, że to nieprawda. Przy takim poziomie wiedzy można – jak widać – być (liberalnym) ministrem finansów. Chyba nie wiedziała tego również jego „doradczyni społeczna” z zagranicznego biznesu podatkowego, bo przecież by mu o tym powiedziała (po to są doradcy dla niekompetentnych urzędników). Ową panią przedstawił ów minister jako „ikonę doradztwa”. Ciekawe w jakiej dziedzinie, bo przecież nie w podatkach – ale to tak przy okazji.

W czasie kampanii wyborczej postulowano likwidację przywileju „odwrotnego obciążenia” i efektywne opodatkowanie tych branż. Lobbyści okazali się jednak bardzo skuteczni, bo nie dość, że obronili ten przywilej, to również załatwili sobie jego rozszerzenie. Aby zachować twarz i potwierdzić, że towary objęte „odwrotnym obciążeniem” (jakoby) z istoty są podatne na oszustwa, zaproponowano, aby zamiast tego „wynalazku” wprowadzić obowiązek podzielonej płatności, ale na to trzeba zgody Komisji Europejskiej. Miało to chyba odwlec na święte nigdy likwidację „odwrotnego obciążenia”, a wniosek w tej sprawie złożono dopiero w 2018 r. Liczono, że Komisja się na to

nie zgodzi. A tu niespodzianka: zgodziła się i trzeba (chcąc nie chcąc) to zrobić, co oznacza likwidację „odwrotnego obciążenia”.

Druga przesłanka ma charakter obiektywny – obowiązkowa podzielona płatność może pogodzić interesy uczciwych podatników i budżetu państwa. Kupując towar objęty tym rozwiązaniem, podatnik chroni swoje odliczenie (niezbędny warunek prawny), a zapłacone z tego tytułu pieniądze dla dostawcy (nawet fikcyjnego) są na jego zablokowanym rachunku, czyli dostępne dla urzędu skarbowego. W związku z tym nie trzeba będzie ich szukać u nabywcy – tak jak teraz się to robi. Żeby jednak podatnicy (nabywcy) chcieli tak postępować, trzeba wprowadzić trzy warunki:

- 1) brak faktycznego zastosowania przez nabywcę podzielonej płatności – mimo obowiązku – powodować musi utratę prawa do odliczenia;
- 2) podatnik musi zachować to prawo po zastosowaniu tego mechanizmu także wtedy, gdy odliczył z fałszywej faktury w wyniku rażącego niedbalstwa, a nawet winy umyślnej w zamiarze ewentualnym;
- 3) podatnicy stosujący obowiązkową podzieloną płatność muszą korzystać z przywileju niekaralności w przypadkach, o których mowa w pkt 2.

Aby wprowadzić powyższe rozwiązania, trzeba jednak uzyskać wyraźną zgodę Komisji na odstąpienie w postaci uzależnienia prawa do odliczenia od zastosowania podzielonej płatności. Problem w tym, że takiej zgody w projekcie decyzji nie ma, a jej dorozumiany charakter jest bardzo wątpliwy. Dlatego przy implementacji tego pomysłu będziemy mieć problem, bo podatnicy nie będą zainteresowani tym rozwiązaniem i nie wiadomo, jak ich zmusić do przestrzegania obowiązkowej podzielonej płatności.

# Bezwzględny charakter obowiązku zgłoszenia czynności w celu skorzystania ze zwolnienia podmiotowego dla „grupy zerowej” w podatku od spadków i darowizn

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Przepisy o zwolnieniu z opodatkowania nabycia majątku przez najbliższych krewnych i powinowatych zbywcy, czyli tzw. grupę zerową, znajdują się w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>1</sup>. Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 tejże ustawy zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4. Na mocy art. 4a ust. 2 ww. ustawy, jeżeli nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lub ust. 1a, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się, gdy nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu.

Na wstępie przypomnieć należy, że zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego. Obowiązek podatkowy w myśl art. 5 ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Stosownie do treści art. 6 ust. 1 pkt 1 obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia z chwilą przyjęcia spadku. Art. 6 ust. 4 stanowi zaś, że jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Ustawodawca od ogólnej zasady opodatkowania spadków i darowizn przewidział odstępstwa<sup>2</sup>.

Warto zauważyć, że zawarty w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., pierwotny termin zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu organowi skarbowemu wynosił miesiąc. Jednakże ustawodawca uznał, że taki termin na zgłoszenie jest zbyt krótki, skoro należy w tym zawiadomieniu podać dane o majątku spadkowym i jego wartości<sup>3</sup>. Stwierdził, że zmiana art. 4a ust. 1 pkt 1 przywołanej ustawy jest konieczna, gdyż wielu podatników z grupy uprawnionych do zwolnienia z podatku od spadków nie jest w stanie spełnić warunku zachowania miesięcznego terminu na złożenie zawiadomienia do urzędu skarbowego. Wynika to m.in. z tego, że postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku zasadniczo określa nabycie udziału w masie majątkowej spadkodawcy, ale nie określa jej składu. Dopiero prawomocne postanowienie umożliwi uprawnionym na jego podstawie spadkobiercom ustalenie tej masy i jej wartości, czyli sprawdzenie (ustalenie), do których rzeczy i praw majątkowych mają uprawnienia. To na podstawie tego postanowienia spadko-

biercy będą ustalać masę spadkową, czyli będą występować do różnych instytucji o informacje i wyciągi. Ustawodawca uznał, że termin miesięczny jest za krótki i jednocześnie przyjął, że wystarczający będzie termin 6-miesięczny<sup>4</sup>.

Kiedy dokonuje się wykładni pojęcia użytego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., nie można czynić tego również bez uwzględnienia pozostałych przepisów tej ustawy, w szczególności nie należy pomijać treści art. 1 ust. 1 pkt 1, wskazującego przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Zgodnie z przywołaną normą podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem dziedziczenia. Podkreślenia wymaga zatem, że aby spadkobierca był zobowiązany do zapłaty podatku na podstawie przywołanej ustawy, konieczne jest nabycie przez niego własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia. Następstwo prawne po

osobie zmarłej, inaczej zwane dziedziczeniem (sukcesją), ma charakter sukcesji uniwersalnej. Jest to następstwo pod tytułem ogólnym, a spadkobierca na mocy jednego zdarzenia, którym jest otwarcie spadku, wstępuje w ogół praw i obowiązków osoby zmarłej (spadkodawcy) bez potrzeby podejmowania ze swojej strony dodatkowych czynności.

Otwarcie spadku następuje zawsze w chwili śmierci osoby fizycznej, z tą też chwilą spadkobierca nabywa spadek. W momencie otwarcia spadku określone prawa i obowiązki wchodzą do majątku spadkobierców (art. 925 k.c.<sup>5</sup>) – stają się prawami i obowiązkami tych osób. Niemniej jednak owo nabycie spadku ma charakter tymczasowy. Realizacja skutków prawnych związanych z następstwem prawnym po osobie zmarłej (dziedziczeniem) jest co do zasady uzależniona od woli spadkobiercy. Osobie powołanej do dziedziczenia art. 1012 k.c. przysądza trzy możliwości: może ona złożyć oświadczenie o prostym przyjęciu spadku, przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza lub oświadczenie o odrzuceniu spadku. Oświadczenie spadkobiercy o nabyciu lub odrzuceniu spadku powoduje, że skutki nabycia stają się bądź definitywne od chwili otwarcia spadku, bądź zostają zniweczone tak, jakby nabycie to nigdy nie nastąpiło. Stan niepewności co do następstwa prawnego po osobie zmarłej trwa zatem do momentu, kiedy nabycie spadku staje się definitywne.

Instytucją, która pozwala spadkobiercy na wylegitymowanie się swoim statusem przed innymi osobami, jest np. sądowe stwierdzenie nabycia spadku. Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku stwarza domniemanie, że wymienione w nim osoby stały się spadkobiercami, a zatem, że nabyły spadek. Orzeczenie takie ma wprawdzie charakter deklaratoryjny (potwierdza istniejący stan rzeczy), gdyż przejście praw i obowiązków majątkowych zmarłego następuje z mocy prawa, z chwilą śmierci spadkodawcy, niemniej jednak potwierdza ono, że doszło do definitywnego nabycia przez spadkobiercę praw przysługujących spadkodawcy.

Z perspektywy przepisu art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.

istotne jest zatem, czy doszło do definitywnego nabycia spadku, a więc do przyrostu majątku podatnika wskutek dziedziczenia. Tylko takie definitywne nabycie, które znajduje formalne odzwierciedlenie w wydanym postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku, podlega bowiem opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Taki sens rozumienia przepisów przywołanej ustawy znajduje także uzasadnienie w treści art. 6 ust. 1 pkt 1, który wiąże moment powstania obowiązku podatkowego nie z chwilą śmierci spadkodawcy (otwarcie spadku), ale ze zdarzeniem prawnym, jakim jest przyjęcie spadku. Jak to już wcześniej zostało wspomniane, nabycie spadku w momencie śmierci spadkodawcy ma charakter tymczasowy, a więc do czasu ostatecznego nabycia praw wchodzących do spadku, z uwagi na majątkowy charakter podatku od spadków i darowizn, nie ma podstaw do obciążania spadkobiercy tym podatkiem. W momencie otwarcia spadku przysporzenie majątkowe po stronie spadkobiercy nie ma jeszcze definitywnego charakteru, a cechy tej nabiera dopiero z chwilą przyjęcia spadku (ewentualnie z chwilą upływu terminu na złożenie oświadczenia o przyjęciu spadku, jak stanowi art. 1015 § 2 k.c.)<sup>6</sup>.

W art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. nie zostały wyszczególnione ani rodzaj czy charakter darowanych składników majątku objętych zwolnieniem, ani sposób czy czas ich użytkowania, jak również ich maksymalna wartość. Należy jednak mieć na uwadze, że podstawowym kryterium uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 tej ustawy, jest zakwalifikowanie spadkobiercy jako jednej z osób wymienionych w tym przepisie, np. jako zstępного. Jedyny obowiązek, jaki ustawodawca zdecydował się nałożyć na podatnika, to konieczność zgłoszenia faktu nabycia majątku tytułem dziedziczenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego<sup>7</sup>.

W przypadku niespełnienia powyższego warunku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (art. 4a ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.). Podstawę

skorzystania ze zwolnienia podatkowego stanowi więc łączne spełnienie ww. warunków, tj.:

- 1) przynależność nabywcy do grupy osób enumeratywnie wyliczonych w art. 4a ust. 1 przywołanej ustawy;
- 2) zgłoszenie nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. od daty uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku.

Omawiane zwolnienie ma charakter warunkowy i zależy wyłącznie od odpowiedniego zachowania się spadkobiercy. W przypadku gdy nabycie następuje w drodze spadkobrania, spadkobierca w celu skorzystania z całkowitego zwolnienia od opodatkowania ma bezwarunkowy obowiązek zgłoszenia tego faktu właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Zwolnienie uregulowane w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma charakter przywileju podatkowego (finansowego), którego uzyskanie jest możliwe na równych zasadach dla wszystkich podatników, ale po spełnieniu ściśle określonych kryteriów formalnych. W interesie podatników jest wobec tego dochowanie należytej staranności w celu uzyskania korzyści podatkowej. Niedotrzymanie tego terminu, tj. złożenie zgłoszenia po jego upływie, wywiera wprost określony skutek prawny w postaci utraty prawa do zwolnienia, bez względu na przyczynę uchybienia<sup>8</sup>.

Dodać przy tym należy, że termin na złożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych jest terminem prawa materialnego, co oznacza, iż nie podlega on przywróceniu.

Zarówno w orzecznictwie NSA<sup>9</sup>, jak i w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych<sup>10</sup> przyjmuje się, że termin 6 miesięcy na złożenie zgłoszenia podmiotowego zwolnienia od podatku od spadków i darowizn jest terminem prawa materialnego. Oznacza to, że bezskuteczny upływ terminu (niezłożenie) powoduje, iż nie podlega on przywróceniu, lecz powoduje utratę zwolnienia podmiotowego i opodatkowanie uprawnione na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do

I grupy podatkowej. Podkreślić należy, że materialnoprawny charakter tego terminu zaaprobował również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 czerwca 2014 r.<sup>11</sup>

W tym miejscu należy przypomnieć, że powyższy przepis statuuje zwolnienie podatkowe, a zatem – jak powszechnie przyjmuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w piśmiennictwie – nie powinien być interpretowany w sposób rozszerzający, ale zgodnie z jego literalnym brzmieniem. Ponadto jak zauważył NSA w wyroku z dnia 11 stycznia 2017 r.<sup>12</sup>, analizując treść art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., ust. 2 ma charakter szczególnie w stosunku do ust. 1, co również nakazuje ostrożność w stosowaniu wykładni rozszerzającej<sup>13</sup>.

Zwolnienia podatkowe są odstępstwem od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania sformułowanej w art. 84 Konstytucji RP<sup>14</sup> i jako takie podlegają ścisłej interpretacji, z wyłączeniem wykładni rozszerzającej zakres ich stosowania. Treści przepisów regulujących zwolnienie nie można domniemywać ani na korzyść, ani na niekorzyść podmiotów, których one dotyczą.

Złożenie zgłoszenia SD-Z2 w terminie wskazanym w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. jest warunkiem skorzystania ze zwolnienia. Niespełnienie powyższego warunku ma ten skutek, że zwolnienie podatnikowi nie przysługuje. Jest to więc skutek, który powstaje w sferze materialnoprawnej podatnika i sprawia, że nie może on skorzystać z uprawnienia, jakim jest zwolnienie podatkowe. Z treści art. 4a ust. 3 przywołanej ustawy wynika z kolei, że w przypadku niespełnienia warunków, o których mowa w art. 4a ust. 1 i 2, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej<sup>15</sup>.

WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11 stycznia 2018 r.<sup>16</sup> dokonał wykładni art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. i wskazał, że dotyczy on sytuacji, kiedy osobie co prawda przysługują prawa do spadku, ale nie wie o tym fakcie, nie posiada wiedzy o toczącym się postępowaniu spadkowym i istnieniu postanowienia stwierdzającego

nabycie przez nią spadku. Następnie już po upływie terminu z art. 4a ust. 1 dowiaduje się o nabyciu spadku. W przepisie tym chodzi zatem o przypadki o charakterze szczególnym, w których z natury i istoty nabycia danego prawa majątkowego czy własności rzeczy wynika, że nabywca mógł się dowiedzieć o tym nabyciu później. Wykładnia literalna art. 4a ust. 2 nie budzi żadnych wątpliwości. Jednoznacznie dotyczy on sytuacji, gdy danej osobie przysługują prawa do spadku, ale nie wie ona o tym fakcie, a także nie posiada wiedzy o toczącym się postępowaniu spadkowym i postanowieniu o stwierdzeniu nabycia przez nią spadku<sup>17</sup>.

Z kolei WSA w Gliwicach w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 stycznia 2015 r. stwierdził, że: „[...] użyty w art. 4a ust. 2 u.p.s.d. [tj. ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. – przyp. red.] zwrot legislacyjny «dowiedział się o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych» należy odnieść nie tyle do wiedzy spadkobiercy o wydaniu deklaratoryjnego orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku, a do momentu, w którym dowiedział się on o nabyciu spadku w związku ze śmiercią spadkodawcy, przy założeniu, że miał świadomość o przysługujących mu prawach spadkowych. Normodawca uregulował zatem inną sytuację od przewidzianej w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. polegającą na tym, że osoba której przysługuje prawo do spadku nie wie o tym fakcie, nie posiada wiedzy o toczącym się postępowaniu spadkowym i istnieniu postanowienia stwierdzającego nabycie przez nią spadku. W tym przypadku spadkobierca chcąc skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 4a ust. 2 u.p.s.d. winien wykazać, że bez własnych zaniedbań lub zaniechań nie wiedział o nabyciu przez niego spadku, a następnie zgłosił nabyty spadek (rzeczy lub prawa majątkowe) naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu (por. wyrok NSA z 6 lutego 2013 r., II FSK 1191/11; dostępny na: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)”<sup>18</sup>.

Z przywołanej wyżej regulacji art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. i wzajemnego stosunku obu ustępów wynika, że ust. 2 ma zastosowanie do takich przypadków, gdy spadkobierca z przyczyn od siebie niezależnych nie wie o naby-

ciu spadku i uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu jego nabycia albo nie wie, jaki faktycznie majątek był przedmiotem dziedziczenia. Należy również zauważyć, że ust. 2 ma charakter szczególny w stosunku do ust. 1. Przede wszystkim łagodzi jego rygorizm i nakazuje w sposób elastyczny rozstrzygać o możliwości jego zastosowania. Zwrot normatywny „dowiedział się o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych” należy odnieść nie tyle do wiedzy spadkobiercy o wydaniu deklaratoryjnego orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku, ile do momentu, w którym dowiedział się on o nabyciu konkretnych rzeczy lub praw w związku ze śmiercią spadkodawcy. Normodawca uregulował zatem inną sytuację od przewidzianej w art. 4a ust. 1 i dopuścił jako wyjątek uprawdopodobnienie zamiast dowodu<sup>19</sup>.

Przepis art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma niewątpliwie charakter mieszany – materialno-procesowy. O jego procesowym charakterze świadczy zwrot normatywny „uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu”. Uprawdopodobnienie jest bowiem po pierwsze elementem konstrukcyjnym prawa procesowego, a po wtóre wskazuje sposób dochodzenia prawa podatnika, jakim jest możliwość zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego rzeczy i praw majątkowych po terminie określonym w ust. 1. W pozostałym zakresie przepis ma charakter materialny, albowiem kształtuje sytuację prawną podatnika. Charakter materialny ma więc także 6-miesięczny termin na dokonanie zgłoszenia, podobnie jak w przypadku terminu z art. 4a ust. 1. W związku z tym nie może zostać przywrócony, a jego dotrzymanie jest bezwzględny warunkiem zastosowania zwolnienia podatkowego<sup>20</sup>.

Zwrot normatywny „dowiedział się o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych” należy odnieść nie tyle do wiedzy spadkobiercy o wydaniu deklaratoryjnego orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku, ile do momentu, w którym dowiedział się on o nabyciu konkretnych rzeczy lub praw w związku ze śmiercią spadkodawcy. Oczywiście jest również, że skorzystanie ze zwolnienia zależy od woli podatnika (spadkobiercy) i to na nim ciąży obowiązek spełnienia

przesłanek, które warunkują skorzystanie z tego zwolnienia. Nie można tego obowiązku przerzucać na organ podatkowy, w szczególności organ nie ma obowiązku informowania podatników o warunkach korzystania ze zwolnień podatkowych.

W orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że skoro w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. mowa jest o nabyciu rzeczy i praw majątkowych tytułem dziedziczenia, to oznacza nabycie tych właśnie składników majątku przez spadkobiercę z chwilą śmierci spadkodawcy. Należy podkreślić, że właśnie z tą chwilą spadkobierca nabywa spadek<sup>21</sup>. Zgodnie bowiem z art. 924 k.c. spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, a spadkobierca w myśl art. 925 k.c. nabywa spadek w chwili jego otwarcia. Oznacza to, że nabycie spadku następuje z mocy prawa oraz że postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku czy też akt poświadczenia dziedziczenia mają tylko deklaratoryjny, a nie konstytutywny charakter. W tym przypadku spadkobierca, aby skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., winien wykazać, że bez własnych zaniedbań lub zaniechań nie wiedział o nabyciu przez niego spadku, a następnie zgłosić nabyty spadek (rzeczy lub prawa majątkowe) naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu.

Prezentowany pogląd znajduje również potwierdzenie w piśmiennictwie. Wskazuje się w nim, że przepis art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. ma charakter wyjątkowy i z tego powodu nie może być wykładany w sposób rozszerzający. Spadkobierca, który był uczestnikiem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku (był zawiadamiany przez sąd o terminach rozpraw), nie może (powołując się na ten przepis) twierdzić, że o terminie uprawomocnie-

nia postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku dowiedział się później, niż ono faktycznie się uprawomocniło. Może się jednak na ten przepis powołać np. taki spadkobierca, który nie był zawiadamiany o postępowaniu o stwierdzenie nabycia spadku (czy też nie brał udziału w sporządzeniu aktu poświadczenia dziedziczenia), a który nie złożył wniosku o zmianę lub uchylenie postanowienia w trybie art. 679 § 1-3 k.p.c.<sup>22</sup> z powodu upływu rocznego terminu, a w postanowieniu został określony spadkobiercą<sup>23</sup>.

W związku z powyższym należy w pełni podzielić stanowisko zaprezentowane w wyroku WSA w Kielcach z dnia 31 sierpnia 2017 r.<sup>24</sup>, że art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. nie może znaleźć zastosowania do osoby, która była uczestnikiem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku. Nie ma znaczenia, kto zainicjował postępowanie, jak również przyczyna, dla której zostało ono zainicjowane.

Bezwzględny charakter obowiązku zgłoszenia czynności w celu zwolnienia z podatku od spadków i darowizn osoby bliskiej potwierdzony został przez NSA w wyroku z dnia 9 stycznia 2018 r.<sup>25</sup> Sąd stwierdził, że wiek, trudności w poruszaniu się wywołane wypadkiem oraz konieczność korzystania z pomocy osób trzecich nie są okolicznościami usprawiedliwiającymi niezachowanie warunku zgłoszenia, o którym mowa w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.

#### Przypisy:

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm., dalej „ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.”.
- 2 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2018 r., I SA/Sz 662/17.
- 3 Zob. uzasadnienie projektu z dnia 14 lutego 2008 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, druk sejmowy nr 341/VI kad., [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E04472BBABE883F-8C1257418006305FA/\\$file/341.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E04472BBABE883F-8C1257418006305FA/$file/341.pdf), dostęp: 19 lutego 2019 r.

- 4 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 marca 2017 r., I SA/Kr 29/17.
- 5 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm., dalej „k.c.”.
- 6 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 lutego 2018 r., I SA/Gd 1569/17.
- 7 Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 marca 2014 r., ILPB2/436-345/13-2/MK.
- 8 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 lutego 2018 r., I SA/Gd 1569/17.
- 9 Zob. np. wyroki NSA: z dnia 2 marca 2017 r., II FSK 291/15; z dnia 14 października 2016 r., II FSK 2426/14.
- 10 Zob. np. wyroki WSA w Warszawie: z dnia 15 lipca 2008 r., III SA/Wa 434/08; z dnia 7 marca 2007 r., II SA/Wa 2207/06; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 stycznia 2014 r., I SA/GI 1435/13.
- 11 P 43/11, OTK-A 2013, nr 5, poz. 55, Dz.U. z 2013 r. poz. 692. Zob. też wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 lutego 2018 r., I SA/Gd 1569/17.
- 12 II FSK 3748/14.
- 13 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 marca 2017 r., I SA/Kr 29/17.
- 14 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- 15 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2018 r., I SA/Sz 662/17.
- 16 I SA/Sz 662/17.
- 17 Zob. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2013 r., II FSK 1191/11.
- 18 I SA/GI 687/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AAF04BDDF8>, dostęp: 19 lutego 2019 r.
- 19 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 maja 2018 r., I SA/GI 18/18.
- 20 Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017 r., II FSK 2763/15.
- 21 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 2120/10.
- 22 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 ze zm.
- 23 Zob. wyrok NSA z dnia 6 lutego 2013 r., II FSK 1191/11 i przywołane tam: S. Babiarsz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, ABC, 2010; S. Babiarsz, *Komentarz do art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn*, LEX nr 1358219. Zob. też wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 maja 2018 r., I SA/GI 18/18.
- 24 I SA/Ke 347/17.
- 25 II FSK 3500/15.

# Przedwczesna faktura zaliczkowa

Kacper Wolak

Współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**Dnia 24 stycznia 2019 r. WSA w Rzeszowie wydał orzeczenie, w którym stwierdził, że: „Skoro [...] faktura zaliczkowa odnosi się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, które podlegają opodatkowaniu, to samo jej wystawienie w sposób niezgodny z przepisami (przedwcześnie) nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT<sup>1</sup>. Takiej przedwcześnie wystawionej faktury nie można więc uznać za «pustą», to jest oderwaną od realnych zdarzeń gospodarczych, przy której obowiązek zapłaty podatku wiąże się z samym tylko faktem wystawienia faktury”<sup>2</sup>.**

WSA w Rzeszowie podkreślił, że zasadniczym problemem jest ustalenie konsekwencji prawnopodatkowych przedwczesnego wystawienia faktury zaliczkowej, bo przesądzenie tej kwestii determinuje w zasadzie sposób następczego zachowania wystawcy takiej faktury w odniesieniu do zawartych w niej zapisów.

W pierwszej kolejności Sąd przypomniał, że: „Zgodnie z art. 106b ust. 1 ustawy o VAT podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;
- 4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

Według reguły z art. 106i ust. 1 ustawy o VAT, fakturę wystawia się nie

później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

Na podstawie art. 106i ust. 2 ustawy o VAT, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15-go dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

Zgodnie zaś z art. 106i ust. 7 ustawy o VAT faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30-go dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Według art. 106i ust. 8 ustawy o VAT, przepis ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

[...]

W art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, określona została zasada, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Jednak z mocy art. 19a ust. 2 ustawy o VAT, w odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w

przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Z kolei art. 19a ust. 3 ustawy o VAT stanowi, że usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Natomiast, zgodnie z mającym w niniejszej sprawie zasadnicze znaczenie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

Z kolei instytucja określona w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, w założeniu eliminuje prewencyjnie zagrożenie nieuprawnionego odliczenia podatku naliczonego z faktur, które nie dają do tego podstaw. Wystawca takiej faktury

«puste» z wykazaną kwotą podatku stwarza jej odbiorcy zakwalifikowania wykazanego w ten sposób podatku jako podatek naliczony podlegający odliczeniu.

Regulacja ta pełni zatem funkcję zabezpieczającą interesy Skarbu Państwa, przed nieuzasadnionym zwrotem podatku naliczonego. Jeżeli więc obiektywnie nie wystąpi ryzyko uszczuplenia należności publicznoprawnych, to nie ma również zastosowania sankcja z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (zob. np. wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r. sygn. akt I FSK 351/13)<sup>3</sup>.

Następnie WSA w Rzeszowie odniósł się do momentu powstania obowiązku podatkowego przy wystawianiu faktur zaliczkowych. „W przypadku faktur zaliczkowych obowiązek podatkowy powstaje w dacie otrzymania płatności, a nie z chwilą wystawienia takiej faktury. Obowiązek podatkowy jest więc związany z otrzymaniem zaliczki i jest niezależny od wystawienia faktury. Jak wskazał WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 11 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Rz 932/07, faktura z żądaniem zapłaty zaliczki (wystawiona przed otrzymaniem zaliczki) daje prawo podatnikowi, dla którego została wystawiona, do odliczenia podatku naliczonego, ale nie w momencie jej otrzymania, lecz w momencie dokonania zapłaty zaliczki. Tak więc podatnik, który otrzymał taką fakturę, może dokonać odliczenia wynikającego z niej podatku w rozliczaniu za miesiąc uiszczenia takiej zaliczki. W rezultacie, podatek wykazany na fakturze wystawionej przed otrzymaniem zaliczki ma charakter niejako prawa zawieszzonego – jego realizacja może nastąpić w okresach rozliczeniowych, w których dokonywane były płatności (tak też NSA w wyroku z dnia 24 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1079/09)<sup>4</sup>.

Jak dalej zauważył WSA w Rzeszowie: „Aprobata stanowiska organu wyrażonego w skarżonym akcie przeczy powyższemu poglądom i prowadzi-

łyby do nierównego traktowania stron kontraktu i zaburzenia zasady neutralności podatku VAT. Z jednej strony sprzedawca zmuszony byłby do zapłaty kwoty podatku z faktury zaliczkowej wystawionej przedwcześnie, wyłączonej z rozliczenia VAT, a jednocześnie nabywca realizowałby prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z dokonywaniem płatności, choć z opóźnieniem. Tymczasem prawo do odliczenia podatku jest następstwem powstania obowiązku podatkowego z tytułu faktycznej czynności podatnika wystawiającego fakturę, czyli obowiązku podatkowego powstałego na poprzednim etapie obrotu. Jeżeli brak takiej faktycznej czynności u wystawcy faktury, nie może z jej tytułu powstać obowiązek podatkowy, a tym samym brak jest prawa do odliczenia podatku. Względy bowiem obiektywne powodują, że nie można odliczyć podatku z faktury, która nie odzwierciedla faktycznego zobowiązania podatkowego podmiotu wskazanego w niej jako jej wystawca [...].

W przypadku faktury wystawionej przez Skarżącą nie może budzić wątpliwości to, że dokumentuje ona rzeczywiste czynności podlegające opodatkowaniu w postaci dostarczenia usług informatycznych na rzecz kontrahenta. Jak podkreśla się we wniosku kwota zaliczki także zostanie uiszczona w okresie realizacji umowy, tyle, że z opóźnieniem. Zdaniem Sądu nie ma zatem podstaw, by taka faktura została objęta regulacją z art. 108 § 1 ustawy o VAT.

Organ interpretacyjny w uzasadnieniu skarżonego aktu podkreślił, że, już samo wystawianie faktur, które nie dokumentują faktycznych zdarzeń gospodarczych [...] skutkuje zaistnieniem obowiązków wynikających z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT<sup>5</sup>.

WSA w Rzeszowie nie przyznał racji pogładowi wyrażonemu przez organ w uzasadnieniu. „Przepis ten [tj. art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. K.W.] dotyczy [...]

sytuacji, w których kwota podatku wynika jedynie z samego faktu wystawienia faktury, a więc gdy dana czynność nie zaistniała w rzeczywistości, nie jest objęta opodatkowaniem bądź podlega zwolnieniu z opodatkowania. Skoro w okolicznościach nakreślonych we wniosku faktura zaliczkowa odnosi się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, które podlegają opodatkowaniu, to samo jej wystawienie w sposób niezgodny z przepisami (przedwcześnie) nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Takiej przedwcześnie wystawionej faktury nie można więc uznać za «pustą», to jest oderwaną od realnych zdarzeń gospodarczych, przy której obowiązek zapłaty podatku wiąże się z samym tylko faktem wystawienia faktury<sup>6</sup>.

Podsumowując, należy pozytywnie ocenić stanowisko zaprezentowane przez WSA w Rzeszowie. W przypadku gdy faktura zaliczkowa dotyczy rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, które podlegają opodatkowaniu, to samo jej wystawienie w sposób niezgodny z przepisami, tj. przedwcześnie, nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Takiej przedwcześnie wystawionej faktury nie można więc uznać za „pustą”, czyli oderwaną od realnych zdarzeń gospodarczych, w związku z którą obowiązek zapłaty podatku wiąże się tylko z samym faktem wystawienia faktury.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.
- <sup>2</sup> I SA/Rz 1130/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB3B2C11E3>, dostęp: 22 lutego 2019 r.
- <sup>3</sup> Tamże.
- <sup>4</sup> Tamże.
- <sup>5</sup> Tamże.
- <sup>6</sup> Tamże.



# Wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci praw majątkowych – podstawowa problematyka

Alan Lipnicki

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**Niniejsza analiza traktuje o sytuacji, w której osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej zamierza przystąpić do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Nowy wspólnik chce wnieść tytułem wkładu swoje prawa majątkowe, które nie były dotąd wykorzystywane w działalności gospodarczej. W zamian za wkład nowemu wspólnikowi zostaną wydane przez spółkę udziały.**

## 1. WPROWADZENIE

Podwyższenie kapitału zakładowego spółki może nastąpić tylko w drodze zmiany umowy spółki. Przede wszystkim wymagane jest podjęcie przez wspólników na zgromadzeniu wspólników uchwały o zmianie umowy spółki i o ustanowieniu nowych udziałów. Protokół ze zgromadzenia musi być sporządzony w formie aktu notarialnego.

Choć przepisy Kodeksu spółek handlowych<sup>1</sup> nie precyzują treści uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego, to należy zauważyć, że uchwała powinna zawierać:

- 1) wysokość podwyższenia kapitału zakładowego spółki;
- 2) sposób podwyższenia kapitału zakładowego zgodnie z art. 257 § 2 k.s.h. i uwzględnić konieczność przydziału udziałów nowemu wspólnikowi, tj.:
  - a) przez utworzenie nowych udziałów albo
  - b) ewentualnie przez podniesienie wartości dotychczasowych udziałów i wydanie nowych udziałów;
- 3) informację, że podwyższony kapitał zostanie pokryty wkładem niepieniężnym, i wskazywać nowego wspólnika obejmującego udziały, przedmiot wkładu i jego wartość, a także wartość i liczbę udziałów objętych za wkład niepieniężny;
- 4) ewentualne wyłączenie prawa pierwszeństwa dotychczasowych wspólników do objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym.

Zgodnie z art. 259 k.s.h. niezbędne jest oświadczenie w formie aktu notarialnego nowego wspólnika o przystąpieniu do spółki, objęciu udziału lub udziałów o oznaczonej wartości nominalnej oraz wyrażenie zgody na dotychczasowe brzmienie umowy spółki.

Następnie zarząd zgłasza do sądu rejestrowego podwyższenie kapitału zakładowego oraz dołącza m.in.:

- 1) uchwałę o zmianie umowy spółki;
- 2) ww. oświadczenia złożone przez nowego wspólnika;
- 3) oświadczenie wszystkich członków zarządu, że wkłady na podwyższony kapitał zakładowy zostały w całości wniesione;
- 4) aktualną listę wspólników podpisaną przez wszystkich członków zarządu.

Podwyższenie kapitału zakładowego następuje z chwilą wpisania do rejestru. Pod uwagę należy wziąć oprócz podatku od czynności cywilnoprawnych, który zostanie przedstawiony poniżej, również m.in. koszty związane z taksą notarialną za dokumenty sporządzane w formie aktu notarialnego oraz ich odpisy, koszt opłaty sądowej z tytułu wpisu oraz koszty ogłoszeń w „Monitorze Sądowym i Gospodarczym”.

## 2. SKUTKI PODATKOWE DLA SPÓŁKI

### 2.1. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych

Wniesienie wkładu niepieniężnego nie wywołuje powstania po stronie spółki przychodu z tego tytułu zgodnie

z art. 12 ust. 4 pkt 4 i 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup>. Przy czym przychód nie powstaje w przypadku:

- 1) gdy wartość nominalna udziałów wydanych w zamian za wkład niepieniężny jest równa wartości przedmiotu wkładu, jak też
- 2) gdy wartość nominalna udziałów jest mniejsza niż wartość wkładu i nadwyżka jest przekazywana na kapitał zapasowy, tzw. agio.

Ze względu na to, że nie powstaje po stronie spółki przychód podlegający opodatkowaniu z tytułu podwyższenia kapitału zakładowego, zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych do kosztów uzyskania przychodu nie należy również kwalifikować wydatków bezpośrednio związanych z podwyższeniem kapitału zakładowego, tj.: opłat notarialnych, opłat sądowych, kwoty zapłaconego podatku od czynności cywilnoprawnych.

### 2.2. Skutki w podatku od czynności cywilnoprawnych

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. k i art. 1 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1 ust. 2 pkt 1 i art. 1 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>3</sup> może powstać opodatkowanie z tytułu wniesienia przedmiotu aportu do spółki.

Opodatkowaniu tym podatkiem podlega zmiana umowy spółki, przez którą rozumie się podniesienie kapitału zakładowego. Podstawą opodatkowania jest wartość przedmiotu aportu,

która została przekazana na kapitał zakładowy zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 8 lit. b przywołanej ustawy. Obowiązek podatkowy powstanie zaś w chwili podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 2.

Stawka podatku wynosi 0,5% wartości przedmiotu aportu przekazanej na kapitał zakładowy zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 9 września 2000 r. Zobowiązaniem do zapłaty podatku jest spółka (art. 4 pkt 9). Wartość przedmiotu aportu, która zostanie przekazana na kapitał zapasowy, nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

### 3. SKUTKI PODATKOWE DLA NOWEGO WSPÓLNIKA

#### 3.1. Skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych

Objęcie udziałów w spółce przez nowego wspólnika stanowi przychód zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> i jest kwalifikowany jako przychód z kapitałów pieniężnych. Wartość przychodu jest określana na podstawie uchwały o zmianie umowy spółki. Jeśli jednak

wartość wskazana w umowie jest niższa od wartości rynkowej przedmiotu aportu, to i tak przychód u nowego wspólnika powstanie w wartości rynkowej.

Zgodnie z orzecznictwem NSA kosztami uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów przez nowego wspólnika są faktycznie poniesione i niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie lub wytworzenie przedmiotu aportu (art. 22 ust. 1e pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Ponadto w myśl art. 22 ust. 1i tej ustawy nowy wspólnik może powiększyć koszty uzyskania przychodów z tytułu objęcia udziałów o inne poniesione wydatki związane z objęciem przez niego tych udziałów, np. koszty aktu notarialnego.

Stosownie do art. 17 ust. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przychód z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce lub wkładów w spółdzielni w zamian za aport powstanie odpowiednio w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Ustalona w powyższy sposób nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania podlega zgodnie z art. 30b ust. 1 i ust. 2 pkt 5 tej ustawy opodatkowaniu stawką 19%.

#### 3.2. Skutki w podatkach pośrednich

Ze względu na to, że nowy wspólnik nie prowadzi działalności gospodarczej, nie jest podatnikiem VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>5</sup>. W konsekwencji czynność wniesienia aportu, jako niepozostająca w związku z działalnością gospodarczą, nie będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem. Z kolei zobowiązanie podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w analizowanym stanie faktycznym po stronie spółki.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm., dalej „Kodeks spółek handlowych” lub „k.s.h.”.
- <sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.
- <sup>3</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm., dalej „ustawa z dnia 9 września 2000 r.”.
- <sup>4</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm., dalej „ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.”.
- <sup>5</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.

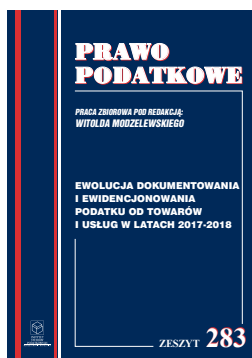
**NOWOŚĆ WYDAWNICZA**

## EWOLUCJA DOKUMENTOWANIA I EWIDENCJONOWANIA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W LATACH 2017-2018

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

Tematem publikacji, którą oddajemy do rąk Czytelników, jest aktualna problematyka ewidencjonowania, dokumentowania i rozliczania podatku od towarów i usług w świetle prawa podatkowego, karnoskarbowego, a nawet karnego. Niniejsze wydanie jest zbiorem materiałów dydaktycznych i artykułów, które ukazały się w 2017 r. w „Doradztwie Podatkowym – Biuletynie Instytutu Studiów Podatkowych” i w „Serwisie Doradztwa Podatkowego”. Książka uwzględni stan prawny na dzień 1 listopada 2018 r.

Wydanie II, 414 stron, oprawa miękka, cena 43 zł.



# Ubytki i niedobory wyrobów akcyzowych – niektóre kwestie opodatkowania

dr Joanna Kiszka

Doktor nauk prawnych, pracownik Oddziału Śląskiego ISP w Katowicach

**Ubytki wyrobów akcyzowych jako zdarzenia podlegające akcyzie odnoszą się do ograniczonej przedmiotowo kategorii wyrobów. Wpływ na ich opodatkowanie ma również to, jaka jest skala danego ubytku względem maksymalnych norm ubytków dopuszczalnych oraz w jakich okolicznościach tenże ubytek powstał. Istotne jest bowiem, czy do straty doszło podczas procedury zawieszenia poboru akcyzy, czy poza nią, jak też czy występuje ewentualny związek ze zdarzeniem losowym lub działaniem siły wyższej oraz czy jest możliwość udowodnienia, że ubytek miał charakter naturalny i wynikał z właściwości danego wyrobu. Jednocześnie odnotować należy istnienie kategorii niedoborów wyrobów akcyzowych niestanowiących ubytków w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>1</sup>. Z opodatkowaniem obu kategorii związane są problemy podatkowe, stanowiące przedmiot niniejszego artykułu.**

Kwalifikacji ubytków wyrobów akcyzowych jako stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu dokonuje art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. O ile przepis ten w niemal niezmiennym brzmieniu obowiązuje od wejścia w życie tej ustawy<sup>2</sup>, o tyle regulacjom poświęconym szczegółowym zasadom opodatkowania ubytków, zwłaszcza zaś określeniu zakresu przedmiotowego tegoż opodatkowania, cechy niezmienności przypisać nie sposób. Ewolucję przechodziło przede wszystkim samo pojęcie ubytków, których definicję legalną statuuje art. 2 pkt 20. Najpierw od dnia 1 września 2010 r. w definicji tej uwzględniono wszystkie wyroby energetyczne objęte zwolnieniem ze względu na przeznaczenie i zaznaczono, że chodzi o straty tych wyrobów powstałe w czasie ich przemieszczania, a w przypadku podmiotu pośredniczącego – również w trakcie ich magazynowania. Następnie z dniem 20 września 2013 r. ustanowiono wyjątek od tej regulacji dotyczący wyrobów węglowych<sup>3</sup>. Później od dnia 1 stycznia 2016 r. definicję „ubytków” rozszerzono o wszelkie straty:

1) wyrobów akcyzowych, niewymienionych w załączniku nr 2 do ww. ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa,

powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji oraz

2) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ww. ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji, oraz podczas przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na podstawie dokumentu dostawy<sup>4</sup>.

Wreszcie z dniem 19 września 2018 r. z kategorii ubytków wyłączono straty produkcyjne piwa, wina, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich<sup>5</sup>. Zwraca przy tym uwagę sama konstrukcja definicji ubytków, w której prawodawca z jednej strony ubytkami tymi nazwał wszelkie straty wyrobów akcyzowych, a z drugiej – zakres tego pojęcia ustawowo systematycznie redukuje, precyzując okoliczności, w jakich strata taka powinna wystąpić, by mogła być traktowana jak ubytek, oraz wprowadzając dodatkowe przesłanki takiej kwalifikacji.

W ostatecznie ukształtowanym, obecnie obowiązującym brzmieniu

art. 2 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. pojęcie ubytków wyrobów akcyzowych oznacza wszelkie straty:

- 1) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do tej ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji wyrobów energetycznych, piwa, wina, napojów fermentowanych, wyrobów pośrednich lub wyrobów tytoniowych;
- 2) objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie:
  - a) napojów alkoholowych,
  - b) wyrobów energetycznych, z wyjątkiem wyrobów węglowych, przemieszczanych, a w przypadku podmiotu pośredniczącego, również magazynowanych;
- 3) wyrobów węglowych powstałe w trakcie ich przemieszczania na terytorium kraju w związku z wykonaniem czynności stanowiącej przedmiot opodatkowania akcyzą;
- 4) wyrobów akcyzowych niewymienionych w załączniku nr 2 do przywołanej ustawy, opodatkowanych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, powstałe podczas stosowania procedury zawieszenia poboru ak-

czy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji;

- 5) wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do przywołanej ustawy, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, powstałe podczas:
- stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, z wyłączeniem strat powstałych podczas produkcji,
  - przemieszczania poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, na podstawie e-DD albo dokumentu zastępującego e-DD.

Na skutek opisanych na wstępie zmian stopniowo eliminowano praktyczne wątpliwości, które dotyczyły opodatkowania akcyzą ubytków poszczególnych rodzajów wyrobów, a których występowanie potwierdza chociażby wyrok NSA z dnia 23 maja 2013 r.<sup>6</sup> zawierający konstatację, że ubytki wyrobów energetycznych w okresie od dnia 1 marca 2009 r. do dnia 31 sierpnia 2010 r. nie podlegały opodatkowaniu akcyzą. Niemniej nawet po zmianie regulacji i zaliczeniu do ubytków od dnia 1 września 2010 r. strat wszystkich wyrobów energetycznych objętych zwolnieniem ze względu na przeznaczenie, powstałych w czasie ich przemieszczania, NSA uznawał, że brak jest podstaw do opodatkowania strat paliw lub olejów powstających w trakcie przemieszczania ich od dostawcy do odbiorcy, a wynikających z właściwości fizykochemicznych tych substancji. Przykładowo w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r.<sup>7</sup> sąd ten przyjął, że opodatkowanie akcyzą danych czynności musi wynikać z prawidłowej implementacji dyrektywy 2003/96/WE<sup>8</sup> do przepisów krajowych, a skoro zgodnie z ustawą z dnia 6 grudnia 2008 r. podatnikowi podlega użycie, czyli aktywne działanie podatnika, zaś ubytki, które wynikają z cech fizykochemicznych danych substancji, takim działaniem nie są, to nie mogą być objęte opodatkowaniem.

Pomimo ustabilizowania regulacji art. 2 pkt 20 omawianej ustawy i aktualności porządkującej tezy wyroku NSA z dnia 8 listopada 2011 r.<sup>9</sup>, że straty wyrobów niewymienionych w tym przepisie nie mogą stanowić ubytków wyrobów akcyzowych, nie można zasadnie stwierdzić, że wątpliwości związane z zasadami opodatkowania ubytków, a

nawet kwalifikacją do tej kategorii zostały wyeliminowane. Ich prezentacja czy – ze względu na rozległość tematu – choćby zilustrowanie przykładami wymaga wszakże zarysowania najistotniejszych elementów regulacji prawnej dotyczącej ubytków.

Należy zatem zauważyć, że oprócz art. 8 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. podstawę prawną opodatkowania ubytków stanowi przepis szczególny, a mianowicie art. 9a ust. 1 pkt 8 tej ustawy dotyczący ubytków wyrobów węglowych. Specyfika węgla jako wyrobu akcyzowego wynika m.in. z tego, że rozpoznanie jego ubytków ma często charakter nietrwały, straty te bowiem wynikają z różnic w sposobie ważenia, parametrów używanych wag czy też są efektem panujących w danym momencie warunków atmosferycznych. Ponadto straty ilościowe związane z magazynowaniem wyrobów węglowych mogą wynikać z ich właściwości fizykochemicznych (w szczególności wyroby węglowe nasiąkają wodą, która następnie wyparowuje, co powoduje zmianę ciężaru tych wyrobów) bądź z przyczyn losowych. Niemniej pewne straty wyrobów węglowych mogą być również zaklasyfikowane jako zużycie. Oceny takiej dokonał np. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 1 grudnia 2014 r.<sup>10</sup> w odniesieniu do magazynowania węgla przez podmiot zużywający węgiel do celów produkcji energii elektrycznej.

Powyższe nie zmienia jednak zasady, że zarówno wszelkie straty wyrobów akcyzowych powstałe w trakcie ich przemieszczania lub magazynowania (np. straty węgla zanotowane przez pośredniczące podmioty węglowe), jak i straty wyrobów zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie powstałe w trakcie przemieszczania przez inne podmioty, kwalifikować należy jako ubytki wyrobów akcyzowych.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 3 wspomnianej ustawy dla celów opodatkowania akcyzą ubytki przypisać należy podmiotowi, u którego te ubytki powstają (sprzedawcy lub nabywcy). Jak zauważył np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 czerwca 2010 r.<sup>11</sup>, warunkiem odpowiedzialności podatkowej danego podmiotu za ubytki jest takowych u niego powstawanie, przy czym okoliczność ta jest niezależna od tytułu własności podmiotu odpowiedzialnego

podatkowo, w tym przypadku towarów, w których wystąpiły ubytki. Przepis ten potwierdza, że akcyzę od ubytków wyrobów akcyzowych zawsze rozlicza podmiot odpowiedzialny za magazynowanie lub przemieszczanie wyrobów akcyzowych, o ile następuje to w procedurze zawieszenia poboru akcyzy – nawet jeżeli nie jest on właścicielem tych wyrobów.

Analogiczną kwalifikację zawiera również interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dnia 21 marca 2017 r.<sup>12</sup> Organ stwierdził w niej wyraźnie, że: „Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą, w tym podmiot u którego powstają ubytki wyrobów akcyzowych lub doszło do całkowitego zniszczenia wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 20, również gdy nie jest właścicielem tych wyrobów akcyzowych – art. 13 ust. 1 pkt 3 ustawy”<sup>13</sup>.

Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 13 listopada 2012 r.<sup>14</sup> stwierdził, że jeśli podczas przemieszczania wyrobów węglowych wystąpią ich straty (ubytki) podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 9a ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., wówczas podatnikiem podatku akcyzowego zgodnie z art. 13 ust. 1 będzie odpowiednio pośredniczący podmiot węglowy, który dokonuje przemieszczenia wyrobów węglowych do miejsca ich odbioru, lub nabywca wyrobów dokonujący we własnym zakresie lub przy pomocy przewoźnika przemieszczenia wyrobów węglowych z miejsca ich odbioru od pośredniczącego podmiotu węglowego do miejsca, gdzie wyroby te będą magazynowane.

W rozwinięciu powyższego warto ponadto bliżej przedstawić stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który w interpretacji indywidualnej z dnia 31 lipca 2018 r.<sup>15</sup> odniósł się do wątpliwości dotyczących podmiotu będącego podatnikiem podatku akcyzowego z tytułu ubytków powstałych w trakcie magazynowania w cudzym składzie podatkowym lub z tytułu całkowitego zniszczenia olejów smaro-

wych i wyrobów energetycznych. Wątpliwości dotyczyły również tego, który podmiot jest zobowiązany do zapłaty akcyzy w przypadku wykazania ubytków na dokumencie dostawy, powstałych w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych z cudzego składu podatkowego do podmiotu odbierającego.

Niniejsze kwestie zgłosił we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podatnik (spółka) prowadzący działalność w zakresie produkcji i dystrybucji olejów i środków smarowych klasyfikowanych do kodów CN 2710 19 81-99 (dalej „oleje smarowe”), a także wyrobów petrochemicznych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. i przeznaczonych do innych celów niż paliwa opałowe i paliwa silnikowe lub dodatki i domieszki do tych paliw (dalej „wyroby energetyczne z zerową stawką”). Spółka korzystała zarówno z własnych składów podatkowych, jak i prowadzonych usługowo przez inny podmiot, a także posiadała zezwolenie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 przywołanej ustawy na wyprowadzanie wyrobów z usługowego składu podatkowego. Dokonywała m.in. sprzedaży wyrobów energetycznych z zerową stawką w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, a także sprzedaży olejów smarowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, z zapłaconą akcyzą oraz w procedurze zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie.

Spółka ubiegała się o potwierdzenie, że podatnikiem z tytułu ubytków lub całkowitego zniszczenia olejów smarowych i wyrobów energetycznych z zerową stawką, magazynowanych w cudzym składzie podatkowym, jest podmiot prowadzący tenże usługowy skład podatkowy. Stała także na stanowisku, że ów podmiot podlega opodatkowaniu z tytułu niedoboru wymienionych wyrobów, wykazanego na dokumencie dostawy przez podmiot odbierający, w sytuacji ich przemieszczania w procedurze zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w omawianej interpretacji częściowo zgodził się z powyższą kwalifikacją. W szczególności potwierdził, że straty wymienionych wyrobów powstałe podczas magazynowania i prze-

mieszczania stanowią ubytki na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. W przypadku magazynowania w składzie podatkowym w procedurze zawieszenia poboru olejów smarowych niewymienionych w załączniku nr 2 do tej ustawy wynika to z art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. d oraz art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. b tejże ustawy. Z kolei w przypadku strat (w tym całkowitego zniszczenia) wyrobów energetycznych z załącznika nr 2<sup>16</sup>, powstałych podczas magazynowania w składzie podatkowym w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, spełnione są warunki określone w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. e tiret pierwsze ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., a w przypadku strat powstałych w trakcie przemieszczania (poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy) – warunki określone w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. e tiret drugie tej ustawy. To oznacza, że również te straty stanowią ubytki w rozumieniu przywołanej ustawy.

Organ interpretacyjny potwierdził także, że ponieważ wszystkie czynności w składzie podatkowym formalnie wykonywane są w imieniu podmiotu posiadającego zezwolenie na prowadzenie składu podatkowego, a więc podmiot ten co do zasady odpowiada za czynności opodatkowane dokonywane w należącym do niego składzie w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, do momentu jej zakończenia, czyli również z tytułu ubytków lub całkowitego zniszczenia olejów smarowych i wyrobów energetycznych opodatkowanych zerową stawką ze względu na przeznaczenie, powstałych w trakcie ich magazynowania w składzie podatkowym, podatnikiem akcyzy jest podmiot, u którego są one magazynowane, tj. prowadzący skład.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zgodził się też z oceną podatnika odnośnie do opodatkowania u podmiotu prowadzącego usługowy skład podatkowy (jako ubytku wyrobów akcyzowych) niedoboru olejów smarowych wykazanego na dokumencie dostawy w przypadku przemieszczania olejów z tego składu w procedurze zwolnienia od akcyzy ze względu na przeznaczenie.

Organ podatkowy wskazał, że zgodnie z art. 8 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. wyprowadzenie z usługowego składu podatkowego wyrobów akcyzowych (z wyłączeniem

wyrobów objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie), niebędących własnością podmiotu prowadzącego skład podatkowy, przez właściciela tych wyrobów, posiadającego zezwolenie na to wyprowadzenie (z art. 54 ust. 1), stanowi odrębną czynność opodatkowaną, która na podstawie art. 42 ust. 1 pkt 1 zwalnia podmiot prowadzący usługowy skład podatkowy z obowiązku podatkowego. Niemniej kiedy – jak w analizowanym przypadku – przedmiotem wyprowadzenia z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy są oleje smarowe objęte zwolnieniem z akcyzy ze względu na przeznaczenie na podstawie § 6 pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego<sup>17</sup>, to wyłączone są one z dyspozycji przepisu art. 8 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. To zaś oznacza, że podatnikiem akcyzy zobowiązanym do rozliczania akcyzy od ubytków rzeczonych wyrobów wykazywanych na dokumencie dostawy przez podmiot odbierający jest podmiot, u którego ubytki te powstały, czyli prowadzący skład podatkowy.

Niemniej jednak organ podatkowy nie zaakceptował uznania podmiotu prowadzącego usługowy skład podatkowy za podatnika z tytułu ubytków powstałych w trakcie przemieszczania wyrobów energetycznych opodatkowanych zerową stawką akcyzy. W ocenie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w stosunku do tych wyrobów zastosowanie znajduje przepis art. 8 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. To oznacza, że właściciel rzeczonych wyrobów, dokonujący na podstawie posiadanego zezwolenia ich wyprowadzenia z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wykonuje czynność opodatkowaną i tym samym na podstawie art. 13 ust. 3 wspomnianej ustawy jest podatnikiem akcyzy. Zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 1 wygasa wówczas obowiązek podatkowy i nie powstaje zobowiązanie podatkowe wobec podmiotu prowadzącego skład podatkowy, a obowiązek podatkowy powstaje w stosunku do właściciela wyprowadzanych wyrobów z tytułu dokonania czynności, o której mowa w art. 8 ust. 1 pkt 5. W konse-

kwencji właściciel ten jest także podmiotem odpowiedzialnym za ubytki wykazane na dokumencie dostawy, powstałe podczas przemieszczania wyrobów energetycznych opodatkowanych zerową stawką.

Wystąpienie ubytku wyrobu akcyzowego nie przesądza jednak definitywnie o jego opodatkowaniu. Ustawodawca wprowadził bowiem dwa rodzaje zwolnień ubytków z akcyzy:

- 1) przewidziane w art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. zwolnienie dotyczące ubytków niezawinionych, powstałych wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej, stosowane, pod warunkiem że podatnik wykaże zaistnienie okoliczności uprawniających do zwolnienia oraz
- 2) zwolnienie ubytków w wysokości ustalonej dla danego podmiotu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego na podstawie art. 85 ust. 1 pkt 1 albo ust. 2 pkt 1 lit. a ww. ustawy albo określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 85 ust. 7 teże regulacji.

Trzeba przy tym dodać, że w pojęciu ubytków wyrobów akcyzowych nie mieszczą się dopuszczalne normy zużycia, te stanowią bowiem instytucję prawa podatkowego odrębną względem ustalenia norm dopuszczalnych ubytków.

Zwolnione z akcyzy są również ubytki wyrobów akcyzowych do wysokości ustalonej przez naczelnika urzędu skarbowego dla danego podmiotu na jego wniosek (art. 85 ust. 1 pkt 1) lub z urzędu (art. 85 ust. 2 pkt 1 lit. a). Dopuszczalne ubytki, podobnie jak dopuszczalne zużycie określonych wyrobów akcyzowych, ustalane są w formie decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego (art. 85 ust. 1).

Właściwy naczelnik urzędu skarbowego, ustalając normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych, uwzględnia rodzaj wyrobów akcyzowych, specyfikę poszczególnych etapów produkcji i pozostałych czynności, w których trakcie może dojść do powstania ubytków wyrobów akcyzowych, a ponadto warunki techniczne i technologiczne występujące w danym przypadku. Normy ustalane przez organ podatkowy nigdy jednak nie mogą przekroczyć wysokości maksymalnych norm wskazanych w przepisach wyko-

nawczych do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., tj. obecnie wysokości wynikającej z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2015 r. w sprawie maksymalnych norm dopuszczalnych ubytków i dopuszczalnych norm zużycia wyrobów akcyzowych<sup>18</sup>.

W myśl § 8 ust. 1 powołanego rozporządzenia podstawą ustalania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego wysokości norm dopuszczalnych ubytków jest:

- 1) wysokość rzeczywistych ubytków wyrobów akcyzowych lub rzeczywistego zużycia wyrobów akcyzowych w ostatnim okresie obrachunkowym lub
- 2) badanie rzeczywistych ubytków wyrobów akcyzowych lub rzeczywistego zużycia wyrobów akcyzowych, lub
- 3) ocena zaawansowania technologicznego stosowanych urządzeń i technologii.

Przyjmuje się, że badania wysokości ubytków należy dokonać w przypadku przekazania do eksploatacji nowego (lub wyremontowanego) urządzenia czy działu produkcyjnego, jak również wprowadzenia zmian technicznych lub technologicznych, które mogą mieć wpływ na wysokość ubytków, lub rozpoczęcia produkcji nowego wyrobu.

Jakkolwiek ustawodawca nie postuluje się tym określeniem, wobec powyższego można stwierdzić, że akcyzie podlegają jedynie ubytki nadmierne, a więc przekraczające dopuszczalny poziom. Obowiązek rozliczenia akcyzy od ubytków jednakże nie powstanie w przypadku ubytków zaistniałych wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej (art. 30 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.) oraz ubytków ponadnormatywnych, jeżeli podatnik udowodni ich naturalny charakter wynikający z właściwości tych wyrobów (art. 30 ust. 4a ww. ustawy).

Jak zasygnalizowano na wstępie, pomimo szczegółowej regulacji prawnej, z kwalifikacją konkretnych stanów faktycznych jako ubytków związane są istotne problemy praktyczne. Dotyczą one zarówno poszczególnych rodzajów wyrobów akcyzowych, jak i ogólnych zasad opodatkowania ubytków. Wątpliwości podatników dodatkowo pogłębia rozbieżność stanowisk orzeczniczych i zajmowanych przez organy podatkowe.

Przykładem takiej sytuacji są wątpliwości związane z dopuszczalnością kompensowania ubytków alkoholu etylowego występujących w transporcie do poszczególnych odbiorców nadwyżkami stwierdzonymi w trakcie przemieszczania tego wyrobu. Co ciekawe, w kwestii tej NSA w wyroku z dnia 6 września 2018 r.<sup>19</sup> uznał, że ubytków alkoholowych nie można wyrównywać nadwyżkami tych samych wyrobów, gdyż taka kompensata alkoholu byłaby niedozwoloną ulgą. Tymczasem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji wydanej w dniu 4 września 2018 r.<sup>20</sup> za prawidłowe uznał stanowisko podatnika, że ubytki alkoholu etylowego występujące w transporcie do poszczególnych odbiorców powinny być kompensowane nadwyżkami stwierdzonymi w trakcie przemieszczania tego wyrobu.

Podatnik, na którego wniosek wydana została ta interpretacja, by uzasadnić swoją ocenę, przywołał treść ust. 4 części IX załącznika nr 1 do rozporządzenia z dnia 11 grudnia 2015 r.: „Ubytki alkoholu etylowego [...] których normy ustalono w ust. 1-3, rozlicza się narastająco za okresy kwartalne łącznie dla wszystkich przesyłek wysłanych w tym okresie do tego samego odbiorcy, uwzględniając sumę stwierdzonych nadwyżek dla poszczególnych wyrobów”. Podatnik uznał, że określenia „uwzględniając sumę nadwyżek” nie sposób rozumieć inaczej niż jako pomniejszenie w rozliczeniu ubytków o stwierdzone nadwyżki. Powołał też pismo Departamentu Poboru Podatków Ministerstwa Finansów z dnia 20 czerwca 2018 r., potwierdzające taką wykładnię powołanego wyżej przepisu.

Ponadto, jako dodatkowy argument, przywołał treść definicji ubytku zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Skoro ubytek to strata wyrobu akcyzowego, a w trakcie przemieszczania powstają odchylenia zarówno „na plus”, jak i „na minus”, to – w ocenie podatnika – trudno uznać, że rozliczenie kwartalne obejmować ma tylko ubytki, bo nadwyżki u odbiorcy nie mogą być stratą. Dopiero porównanie nadwyżek z ubytkami pozwala określić rzeczywistą stratę wyrobu akcyzowego, która podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 8 ust. 3 wspomnianej ustawy.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w omawianej interpretacji z dnia 4 września 2018 r. zgodził się, że opodatkowaniu akcyzą podlegają dopiero ubytki wyrobów akcyzowych, których wysokość przekracza ubytki zwolnione od akcyzy na podstawie art. 30 ust. 4 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., a ubytki rozlicza się narastająco za okresy kwartalne, łącznie dla wszystkich przesyłek wysłanych w tym okresie do tego samego odbiorcy.

Organ zauważył też, że rozliczeń ubytków należy dokonywać osobno dla wyrobów skażonych i nieskażonych, przy czym prawodawca nie uzależnia rozliczania ubytków powstałych w danym kwartale od środka transportu, którym będą przewożone alkohol etylowy, napoje spirytusowe lub ich półprodukty do tego samego odbiorcy, gdyż rodzaj środka transportu (np. cysterny samochodowe, cysterny kolejowe) jest już uwzględniony zarówno w decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego, jak i w rozporządzeniu z dnia 11 grudnia 2015 r.

Dodatkowo w interpretacji zaznaczono, że zgodnie z art. 85 ust. 3 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. w przypadku posiadania przez podatnika więcej niż jednego zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego normy dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych lub dopuszczalne normy zużycia wyrobów akcyzowych, o których mowa w ust. 1 i 2, ustala się odrębnie dla każdego składu podatkowego, kwartalne rozliczenie ubytków alkoholu etylowego, o którym mowa w pkt IX ust. 4 załącznika nr 1 do rozporządzenia z dnia 11 grudnia 2015 r., dokonywane winno być zatem oddzielnie dla każdego składu podatkowego, z którego będą wyprowadzane wyroby akcyzowe.

Ostatecznie, mając na uwadze powołane wyżej regulacje, organ uznał, że przy przemieszczaniu alkoholu etylowego, napojów spirytusowych lub ich produktów ubytki tych wyrobów należy rozliczać narastająco łącznie dla wszystkich przesyłek w kwartale do tego samego odbiorcy, uwzględniając sumę stwierdzonych nadwyżek, tj. kompensując ewentualne ubytki nadwyżkami. Zastrzegł jednocześnie, że – jak wskazano już wyżej – kompensowanie dotyczy wyłącznie kwartalnego

rozliczenia ubytków w trakcie przemieszczania wyrobów akcyzowych z jednego ściśle określonego składu podatkowego wysyłki do jednego ściśle określonego składu podatkowego odbiorcy, oddzielnie dla wyrobów skażonych i nieskażonych.

Innego rodzaju problem na gruncie art. 9a ust. 1 pkt 7 w związku z art. 13 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. dotyczy przypadku kradzieży wyrobów węglowych, dokonanej wprawdzie po ich zakupie, lecz przed ich przetransportowaniem do podatnika.

W kwestii tej wypowiedział się m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 26 listopada 2018 r.<sup>21</sup> Jak wskazał ten organ: „[...] w przypadku kradzieży w sprawie będącej przedmiotem zapytania, do zapłaty podatku akcyzowego zobowiązany będzie podmiot dokonujący użycia lub sprzedaży wyrobów węglowych. Tym samym Spółka nie będzie zobowiązana do zapłaty podatku akcyzowego od skradzionej ilości wyrobów węglowych, gdyż nie dokonuje użycia ani sprzedaży skradzionych wyrobów”<sup>22</sup>.

Organ zgodził się zatem ze stanowiskiem wnioskodawcy, że straty wyrobów węglowych powstające w trakcie transportu nabytych wyrobów na terytorium kraju przez wnioskodawcę, będącego finalnym nabywcą węglowym, nie stanowią ubytków wyrobów węglowych na gruncie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. i co za tym idzie – nie podlegają opodatkowaniu akcyzą. W konsekwencji nie ma on obowiązku zapłaty podatku akcyzowego od wyrobów węglowych utraconych w trakcie transportu, w tym także od wyrobów węglowych uznanych za skradzione.

Niemniej nie wszystkie wątpliwości znajdują jednoznaczną odpowiedź na gruncie obowiązujących przepisów. W szczególności trudna bywa ocena skutków prawnych zdarzeń, które związane są ze stwierdzeniem braków ilościowych wyrobów akcyzowych, a jednocześnie wymykają się kwalifikacji jako ubytki tych wyrobów.

Przykładem jest sytuacja, gdy nie znajduje zastosowania procedura zawieszenia poboru akcyzy, a strata dotyczy wyrobów nabywanych jako zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie.

Podatnik nie może wówczas odnotować ubytków wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 2 pkt 20 lit. a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., gdyż takowe mogą wystąpić zasadniczo w trakcie stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy. Jeśli przedmiotem nabycia ze zwolnieniem od akcyzy ze względu na przeznaczenie na podstawie art. 32 ust. 4 pkt 1 tej ustawy jest wyrób energetyczny, a strata nie powstała w związku z przemieszczaniem tego wyrobu, lecz w trakcie jego składowania (magazynowania), przy czym nabywca nie posiada statusu podmiotu pośredniczącego (w znaczeniu art. 2 ust. 1 pkt 23)<sup>23</sup>, wówczas z kolei nie znajduje zastosowania art. 2 pkt 20 lit. b. Brak wystąpienia przesłanek procedury zawieszenia poboru akcyzy lub opodatkowania zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie powoduje z kolei, że nie zachodzą warunki do zastosowania przepisów art. 2 pkt 20 lit. c-e. Ostatecznie więc podatnik nie może rozpoznać ubytków wyrobów akcyzowych w rozumieniu przywołanej ustawy.

Niedobory, jakie odnotowuje, nie są bowiem tożsame z pojęciem ubytków wyrobów akcyzowych w znaczeniu wynikającym z art. 2 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. Zgodnie natomiast z art. 8 tej ustawy, normującym w formie katalogu zamkniętego przedmiot opodatkowania akcyzą, w szczególności zaś zgodnie z art. 8 ust. 3 *expressis verbis* dotyczącym ubytków wyrobów akcyzowych – odpowiednio do zasad prawa podatkowego i zasad legislacji – opodatkowane akcyzą są wyłącznie te ubytki wyrobów akcyzowych, które zostały literalnie zdefiniowane w art. 2 pkt 20.

Nie można także – z tych samych przyczyn, dotyczących braku wystąpienia przesłanek określonych w art. 2 pkt 20 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. – uznać zaistniałych strat za całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych uregulowane w art. 8 ust. 3 tej ustawy.

W takiej sytuacji nie można też jednak zaistniałego niedoboru wyrobu akcyzowego traktować jako niepodlegającego opodatkowaniu akcyzą, lecz należy zakwalifikować jako wyrobu tego nieudokumentowany rozchód, podlegający opodatkowaniu podatkiem akcyzowym na zasadach ogólnych. Ocenę tę

– choć na gruncie nieco innego stanu faktycznego – potwierdza *exempli causa* pismo Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2012 r.<sup>24</sup>, dotyczące zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej z dnia 29 października 2009 r.<sup>25</sup>, wydanej w imieniu Ministra Finansów przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach. W piśmie tym Minister Finansów przyjął m.in., że: „Definicja ubytków zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy nie obejmuje swoim zakresem strat wyrobów akcyzowych, które nie zostały ujęte w załączniku nr 2 do ustawy (m.in. olejów smarowych oznaczonych kodami CN 2710 19 81 do 2710 19 99). W konsekwencji przyjęcia takiego rozwiązania, w odniesieniu do ww. wyrobów nie mają zastosowania regulacje dotyczące ubytków, związane np. z powstaniem obowiązku podatkowego (art. 8 ust. 3 ustawy) lub z zakończeniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 42 ust. 1 pkt 6 ustawy). Dla powyższych wyrobów nie ustala się również norm dopuszczalnych ubytków (niepodlegających opodatkowaniu akcyzą), o których mowa w art. 85 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy.

Powyższe nie oznacza jednak, że w odniesieniu do olejów smarowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, np. przemieszczanych w tej procedurze, nie mogą powstawać niedobory ilościowe, np. w wyniku zachodzących procesów fizykochemicznych czy z przyczyn technologicznych. Niedobory te nie są – co należy podkreślić – ubytkami w znaczeniu normatywnym nadanym przez przepis art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy i – jak słusznie zauważył Wnioskodawca i organ wydający interpretację indywidualną – nie podlegają opodatkowaniu akcyzą na podstawie art. 8 ust. 3 ustawy. W przypadku powstania tych niedoborów stosuje się jednak przepisy ogólne dotyczące opodatkowania akcyzą, określone w art. 8 ust. 1 ustawy<sup>26</sup>.

Podobną konkluzję Minister Finansów wyprowadził także przy okazji innej zmiany z urzędu interpretacji indywidualnej. W piśmie z dnia 16 marca 2011 r.<sup>27</sup> zmienił interpretację indywidualną z dnia 14 kwietnia 2010 r.<sup>28</sup> i uznał w konsekwencji, iż nieprawidłowe jest stanowisko wnioskodawcy i Dyrektora Izby Celnej w Katowicach, że niedobory wyrobów akcyzowych, niestanowiące ubytków wyrobów akcyzowych w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r., powstające w związku z magazynowaniem lub transportem wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem akcyzowym.

Podsumowując, należy podkreślić, że oprócz ubytków w znaczeniu normatywnym, nadanym przez przepis art. 2 ust. 1 pkt 20 lit. a przywołanej ustawy, występują w praktyce straty ilościowe, które wymykają się powyższej kwalifikacji. Do tych ostatnich organy podatkowe odnoszą zasady ogólne, dotyczące opodatkowania akcyzą, określone w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

#### Przypisy:

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm., dalej „ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r.”.
- <sup>2</sup> Przepis ten w pierwotnym brzmieniu przewidywał wyłącznie, że przedmiotem opodatkowania akcyzą są również ubytki wyrobów akcyzowych; od dnia 1 września 2010 r. na mocy ustawy z dnia 22 lipca 2010 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 151, poz. 1013) regulacją tą objęte zostało także całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 20, z zaznaczeniem, że wyrób uważa się za całkowicie zniszczony, gdy nie może już zostać wykorzystany jako wyrób akcyzowy.
- <sup>3</sup> Zob. art. 1 ustawy z dnia 12 lipca 2013 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym, Dz.U. poz. 939.
- <sup>4</sup> Zob. zmiany wprowadzone na mocy art. 1 ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1479 ze zm.
- <sup>5</sup> Zob. zmiany wynikające z ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku

akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1697.

- <sup>6</sup> I FSK 434/13.
- <sup>7</sup> I FSK 418/13.
- <sup>8</sup> Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, ze zm.
- <sup>9</sup> I GSK 683/10.
- <sup>10</sup> III SA/GI 1390/14.
- <sup>11</sup> III SA/Wa 2225/09.
- <sup>12</sup> 2461-IBPP4.4513.30.2017.1.MK.
- <sup>13</sup> 2461-IBPP4.4513.30.2017.1.MK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=501961>, dostęp: 24 lutego 2019 r.
- <sup>14</sup> IPTPP3/443A-130/12-3/KK.
- <sup>15</sup> 0111-KDIB3-3.4013.120.2018.1.JS.
- <sup>16</sup> Tj. przeznaczonych na cele inne niż opałowe, jako dodatki lub domieszki do paliw opałowych, do napędu silników spalinowych albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, i w związku z tym opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na przeznaczenie.
- <sup>17</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1748.
- <sup>18</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 445, dalej „rozporządzenie z dnia 11 grudnia 2015 r.”.
- <sup>19</sup> I GSK 718/16.
- <sup>20</sup> 0111-KDIB3-3.4013.169.2018.1.
- <sup>21</sup> 0111-KDIB3-3.4013.225.2018.1.PJ.
- <sup>22</sup> 0111-KDIB3-3.4013.225.2018.1.PJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=544240>, dostęp: 24 lutego 2019 r.
- <sup>23</sup> Zgodnie z definicją legalną z art. 2 ust. 1 pkt 23 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. „podmiot pośredniczący” to podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego, a w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 32 ust. 1, pochodzących również bezpośrednio z importu.
- <sup>24</sup> AG2/8012/7/CCA/12/607.
- <sup>25</sup> IBPP3/443-810/09/DG.
- <sup>26</sup> AG2/8012/7/CCA/12/607, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=319911>, dostęp: 24 lutego 2019 r.
- <sup>27</sup> AE2/8012/11/CCA/10/11/4192.
- <sup>28</sup> IBPP3/443-52/10/PK.



## Brexit – konsekwencje dla emerytur, rent i innych świadczeń z zabezpieczenia społecznego

23 czerwca 2016 r. odbyło się referendum dotyczące dalszego członkostwa Wielkiej Brytanii w Unii Europejskiej. Za opuszczeniem Unii opowiedziało się 53% głosujących obywateli tego kraju. W rezultacie tego wydarzenia rozpoczął się proces ustalania zasad, na jakich oparte zostaną relacje brytyjsko-unijne po 30 marca 2019 r. Kapitalną kwestią – zwłaszcza dla Polski, której ponad milion obywateli skorzystało z unijnych swobód przemieszczania się oraz podejmowania zatrudnienia i obecnie pracuje na Wyspach – jest określenie, w jaki sposób po opuszczeniu Unii Europejskiej przez Wielką Brytanię funkcjonować będą przepisy dotyczące zabezpieczenia społecznego. Z perspektywy zadań realizowanych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych kluczowe – z uwagi na skalę i znaczenie dla budowania stabilnego poczucia bezpieczeństwa socjalnego – są rozstrzygnięcia dotyczące uprawnień emerytalnych i rentowych.

Wielka Brytania ma opuścić Unię Europejską z dniem 30 marca 2019 r. Brytyjski parlament odrzucił jednak umowę o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (tzw. umowę wyjścia), wypracowaną na podstawie art. 50 ust. 2 zdanie drugie Traktatu o Unii Europejskiej przez rząd brytyjski i Komisję Europejską. Umowa ta miała uregulować stosunki między Wielką Brytanią a państwami unijnymi w tzw. okresie przejściowym, tj. do końca 31 grudnia 2020 r. Po tej dacie wzajemne relacje Unii Europejskiej i Wielkiej Brytanii można ukształtować w różny sposób, zależnie od zasad wynegocjowanych przez strony.

Bezpośrednio po brytyjskim referendum przeprowadzonym w 2016 r., które zdecydowało o rozpoczęciu procedury brexitu, możliwe były dwa następujące scenariusze, według których rozważano uregulowanie stosunków unijno-brytyjskich. Pierwszy scenariusz odnosił się do **zawarcia umowy wielostronnej**, regulującej dalsze stosunki między Unią Europejską jako całością a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej na zasadach analogicznych, jak uregulowane zostały stosunki Unii np. ze Szwajcarią. Drugi scenariusz dotyczył zawarcia **umowy dwustronnej w dziedzinie zabezpieczenia społecznego** regulującej stosunki między Polską (czy innym państwem unijnym) a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Zmieniające się uwarunkowania geopolityczne i ekonomiczne spowodowały,

że obecnie pod uwagę branych jest też kilka innych scenariuszy przyszłości w tym zakresie.

### BRAK UMOWY WYJŚCIA, CZYLI „TWARDY BREXIT”

W przypadku wystąpienia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej bez zawarcia umowy wyjścia oraz braku innego sposobu uregulowania stosunków w zakresie zabezpieczenia społecznego między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem dojdzie do tzw. twardego brexitu, co oznacza, że Polacy zatrudnieni na Wyspach przestaną korzystać z unijnej swobody przemieszczania i świadczenia pracy.

„Twardy brexit” będzie miał również konsekwencje w przepisach o zabezpieczeniu społecznym, ponieważ z dniem 30 marca 2019 r. przestaną obowiązywać rozporządzenia unijne regulujące i koordynujące m.in. zasady przyznawania świadczeń osobom, które pracowały w Polsce i w Wielkiej Brytanii.

Przepisy te regulują m.in. kwestię sumowania okresów ubezpieczenia przebytych w Polsce i w Wielkiej Brytanii w przypadku rozpatrywania prawa do świadczeń, które są uzależnione od spełnienia warunku posiadania pewnego stażu. W przypadku świadczeń przyznawanych przez ZUS dotyczy to np. renty z tytułu niezdolności do pracy czy emerytur przyznawanych osobom, które urodziły się przed 1949 r. Przepisy te przewidują również możliwość uznania niezdolności do pracy powstałej w okresie ubezpieczenia w Wielkiej Brytanii oraz umożliwiając transfer świadczeń przyznanych przez ZUS do Wielkiej Brytanii.

Z analogicznych uprawnień korzystają osoby ubiegające się o świadczenia brytyjskie.

Od prawie 2 lat pod auspicjami ministra spraw zagranicznych trwają prace rządu nad zapewnieniem ochrony praw obywateli polskich w związku z brexitem, w tym także w zakresie przepisów o zabezpieczeniu społecznym. ZUS wspiera prowadzone przez ministra rodziny, pracy i polityki społecznej oraz ministra spraw wewnętrznych i administracji prace analityczne i legislacyjne dotyczące praw obywateli, również na wypadek bezumownego wystąpienia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej.

Biorąc to pod uwagę, należy się spodziewać, że zostanie zapewniona ochrona praw w zakresie ubezpieczeń społecznych osób, które pracowały w Wielkiej Brytanii przed 30 marca 2019 r. i które po tej dacie ubiegają się o świadczenia z polskich instytucji zabezpieczenia społecznego. Działania takie mają jednak na celu jednostronne zapewnienie ochrony praw w zakresie ubezpieczeń społecznych osobom, które pracowały w Polsce i Wielkiej Brytanii, np. w zakresie sumowania staży przebytych do 30 marca 2019 r. dla celów przyznania polskich świadczeń, uznania powstania niezdolności do pracy w okresie ubezpieczenia w Wielkiej Brytanii czy transferowania świadczeń przyznanych przez ZUS do Wielkiej Brytanii.

Docelowo konieczne wydaje się jednak dwustronne albo wielostronne ułożenie relacji z Wielką Brytanią w zakresie zabezpieczenia społecznego. Jest to możliwe np. przez zawarcie

umowy o zabezpieczeniu społecznym między Wielką Brytanią i Unią Europejską albo umowy dwustronnej o zabezpieczeniu społecznym, analogicznej do zawartej przez Polskę z państwami spoza Unii, czyli tzw. państwami trzecimi (takie umowy zawarto np. z USA, Kanadą czy Australią). Umowy te uregulowałyby wzajemne relacje, zapewniłyby wymianę informacji między instytucjami zabezpieczenia społecznego i uregulowałyby kwestię uprawnień do świadczeń na podstawie sumowanych okresów również po stronie brytyjskiej.

### PRZESUNIĘCIE TERMINU WYJŚCIA WIELKIEJ BRYTANII ZE STRUKTUR UE

W przypadku przedłużenia okresu wyjścia Wielkiej Brytanii z Unii Europejskiej nadal będą obowiązywały w zakresie ubezpieczeń społecznych przepisy rozporządzeń unijnych, które zabezpieczają prawa do świadczeń osób migrujących zarówno w Wielkiej Brytanii, jak i w Polsce.

### WYCOFANIE SIĘ WIELKIEJ BRYTANII Z BREXITU

W grudniu 2018 r. Trybunał Sprawiedliwości UE umożliwił jednostronne wycofanie przez Wielką Brytanię wniosku o wyjście z Unii Europejskiej, orzekając, że państwo członkowskie ma takie prawo. Jeżeli zaistniałaby taka sytuacja, to w zakresie ubezpieczeń społecznych zasady nabywania świad-

czeń oraz delegowania pracowników nie uległyby zmianie.

### DELEGOWANIE PRACOWNIKÓW A „TWARDY BREXIT”

„Twardy brexit”, jak można domniemywać, będzie oznaczał, że kwestie związane z ustalaniem właściwego ustawodawstwa nie będą uregulowane żadnymi przepisami. W konsekwencji osoby przemieszczające się w celach zarobkowych, wykonujące pracę w Wielkiej Brytanii na rzecz polskich pracodawców (np. pracownicy delegowani) po wyjściu tego kraju z Unii Europejskiej, w trakcie rozpoczętego okresu delegowania, mogą znaleźć się w sytuacji, kiedy nie będą mogły kontynuować pracy bez odpowiedniego zezwolenia.

Z powodu „twardego brexitu” mogłaby zaistnieć sytuacja podlegania takich osób podwójnemu ustawodawstwu (w Polsce i Wielkiej Brytanii), jeżeli brytyjskie przepisy przewidują w określonej sytuacji zgłoszenie do brytyjskiego systemu zabezpieczenia społecznego. Takie przypadki mogą również dotyczyć osób, które po raz pierwszy zostaną wysłane do pracy w Wielkiej Brytanii przez polskiego pracodawcę po 29 marca 2019 r.

Z perspektywy prawa do zabezpieczenia społecznego i działań ZUS istotna jest też kwestia ważności zaświadczeń A1. Jeśli do brexitu miałyby dojść w nocy z 29 na 30 marca 2019 r., to wydane wcześniej zaświadczenia A1

(potwierdzające, któremu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego podlega osoba delegowana do pracy za granicą), których okres ważności wykracza poza tę datę, automatycznie utracą ważność, co spowoduje duży chaos zarówno w działaniach instytucji, jak i pracowników.

Co prawda liczba osób delegowanych do pracy w Wielkiej Brytanii wynosi obecnie 346, stąd wspomniany skutek brexitu dotyczyłby relatywnie niewielkiej, ale przecież nie nieistotnej grupy osób. Polacy, którzy zatrudnieni są bezpośrednio w Wielkiej Brytanii, w dalszym ciągu będą natomiast podlegali brytyjskiemu systemowi zabezpieczenia społecznego (zasada *lex loci laboris*). Po brexicie ich obowiązki i uprawnienia w tym zakresie regulowane będą wewnętrznymi przepisami brytyjskimi.

Obecnie (koniec stycznia 2019 r.) nie zapadły jeszcze żadne decyzje dotyczące zasad brexitu. Ponieważ termin opuszczenia Unii Europejskiej przez Brytyjczyków jest coraz bliższy, wątpliwe jest, że wystarczy czasu na odpowiednie wynegocjowanie korzystnych dla obu stron zasad. Z tym większą uwagą ZUS przygląda się sytuacji i przygotowuje się do różnych scenariuszy.

*Tekst przygotowany na podstawie materiałów Departamentu Współpracy Międzynarodowej.  
Wszystkie prawa zastrzeżone.*

## Brak obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu umowy o dzieło

**Malwina Sik**

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

Dnia 10 grudnia 2018 r. do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku wpłynął wniosek złożony przez spółkę o wydanie interpretacji indywidualnej w trybie art. 34 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>1</sup>.

Wnioskodawca poinformował, że zawarł umowę o dzieło z osobą fizycz-

ną nieprowadzącą działalności gospodarczej. Przedmiotem umowy jest redakcja autorskich postów na temat funkcjonowania ludzkiego organizmu, zdrowia, odżywiania oraz na inne tematy popularnonaukowe, które mieszczą się w zakresie tematycznym edukacyjnych kolekcji filmowych. Posty będą publikowane na Facebooku spółki –

1 post każdego dnia. Rzeczona umowa obejmuje redakcję 355 postów. W ramach umowy wykonawca dzieła zobowiązał się również do konsultacji używanej terminologii naukowej. Z tytułu powyższej umowy nie są opłacane składki na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne ani na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń

Pracowniczych. Wnioskodawca zajmuje się produkcją i sprzedażą filmów DVD, gier planszowych i książek z serii X. Profil spółki na Facebooku prowadzony jest na potrzeby promocji produktów z tej serii.

Wnioskodawca dodał, że wykonawca dzieła równoległe z wykonywaniem opisanego przedmiotu umowy pozostaje w stosunku pracy.

W ramach umowy o pracę osoba ta wykonuje czynności specjalisty do spraw marketingu wyłącznie na rzecz innej spółki, która zajmuje się wydawaniem tytułu prasowego z programem telewizyjnym.

Wnioskodawca zaznaczył, że w obydwu spółkach udziałowcami są te same osoby. Przedmiot działalności tych spółek nie jest jednak w żaden sposób powiązany.

Wnioskodawca przyjął, że opisana powyżej umowa o dzieło nie rodzi obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym.

Mając na uwadze treść wniosku oraz obowiązujące przepisy, ZUS w piśmie z dnia 3 stycznia 2019 r.<sup>2</sup> uznał stanowisko przedsiębiorcy za prawidłowe.

Organ przypomniał, że zgodnie z art. 34 ust. 1 Prawa przedsiębiorców przedsiębiorca może złożyć do właściwego organu lub właściwej państwowej jednostki organizacyjnej wniosek o wydanie wyjaśnienia co do zakresu i sposobu stosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej lub składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (interpretacja indywidualna). Jednocześnie stosownie do art. 83d ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>3</sup> ZUS wydaje interpretacje indywidualne wyłącznie w zakresie obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym, zasad obliczania składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych i Fundusz Emerytur Pomostowych oraz podstawy wymiaru tych składek.

Zgodnie ze wskazaniami judykatury organ, wydając interpretację, nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa, z których wynika obowiązek

świadczenia składek na ubezpieczenia społeczne, i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej, której zakres przedmiotowy wyznacza stan faktyczny opisany przez pytającego we wniosku. Pełną wiedzę o stanie faktycznym organ czerpie wyłącznie z wniosku uprawnionego podmiotu i nie posiada kompetencji do jego weryfikowania na podstawie posiadanych informacji. W toku tego postępowania organ nie odgrywa roli kontrolnej, nie dokonuje oceny zachowania lub zaniechania przedsiębiorcy pod kątem ich prawidłowości. Celem interpretacji jest umożliwienie przedsiębiorcy uzyskania informacji w przedmiocie obowiązków wiążących się z opłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne i ochronienie go w ten sposób przed ryzykiem błędnego zastosowania przez niego danego przepisu.

Ponadto ZUS podkreślił, że w drodze niniejszej decyzji dokonuje jedynie oceny stanowiska przedsiębiorcy w zakresie przedstawionej przez niego interpretacji przepisów, z których wynika obowiązek opłacania składek na ubezpieczenia społeczne. Ocena stanowiska przedsiębiorcy, dokonywana pod kątem prawidłowości zaprezentowanego przez niego rozumienia treści przepisu prawa, czyniona jest na podstawie opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Podkreślenia przy tym wymaga, że procedując nad wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, ZUS nie prowadzi postępowania wyjaśniającego ani postępowania dowodowego, nie dokonuje więc sprawdzenia, czy umowa, którą zawarł wnioskodawca, jest umową o dzieło. Granice sprawy wszczętej wniesieniem wniosku o wydanie pisemnej interpretacji, jak zauważono wyżej, określają jedynie ramy zaprezentowanego opisu stanu faktycznego.

Wydając interpretację indywidualną, ZUS przyjmuje więc jako prawdziwe oświadczenia złożone przez wnioskodawcę we wniosku, a jednocześnie zwraca uwagę na to, że wiążący charakter niniejszej decyzji ograniczony jest jedynie do opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w momencie jej wydania. Ryzyko podania nie-

prawdziwych informacji w opisie zdarzenia przyszłego obciąża wyłącznie przedsiębiorcę.

Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym regulują przepisy ustawy z dnia 13 października 1998 r. Ubezpieczeniom tym podlegają obowiązkowo osoby, które posiadają określony tytuł do ubezpieczeń wskazany przez pracodawcę.

Przepisy art. 6 oraz art. 6a i 6b przywołanej ustawy określają zamknięty katalog osób podlegających obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym.

Zgodnie z art. 6:

„1. Obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają, z zastrzeżeniem art. 8 i 9, osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są:

- 1) pracownikami, z wyłączeniem prokuratorów;
- 2) osobami wykonującymi pracę nakładczą;
- 3) członkami rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych, zwanymi dalej «członkami spółdzielni»;
- 4) osobami wykonującymi pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zleceń, zwanymi dalej «zleceniobiorcami», oraz osobami z nimi współpracującymi, z zastrzeżeniem ust. 4;
- 5) osobami prowadzącymi pozarolniczą działalność oraz osobami z nimi współpracującymi;
- 5a) osobami współpracującymi z osobami fizycznymi, o których mowa w art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców;
- 6) posłami i senatorami pobierającymi uposażenie oraz posłami do Parlamentu Europejskiego, o których mowa w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 lipca 2004 r. o uposażeniu posłów do Parlamentu Europejskiego wybranych w Rzeczypospolitej Polskiej, zwanymi dalej «posłami i senatorami»;
- 7) osobami pobierającymi stypendium sportowe, zwanymi dalej «stypendystami sportowymi»;

- 7a) pobierającymi stypendium słuchaczami Krajowej Szkoły Administracji Publicznej im. Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Lecha Kaczyńskiego;
- 7b) otrzymującymi stypendium doktoranckie doktorantami;
- 8) osobami wykonującymi odpłatnie pracę, na podstawie skierowania do pracy, w czasie odbywania kary pozbawienia wolności lub tymczasowego aresztowania;
- 9) osobami pobierającymi zasiłek dla bezrobotnych, świadczenie integracyjne lub stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostały skierowane przez powiatowy urząd pracy, zwanymi dalej «bezrobotnymi»;
- 9a) osobami pobierającymi stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostały skierowane przez inne niż powiatowy urząd pracy podmioty kierujące na szkolenie, staż lub przygotowanie zawodowe dorosłych, zwanymi dalej «osobami pobierającymi stypendium»;
- 9b) osobami pobierającymi stypendium na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy w okresie odbywania studiów podyplomowych;
- 10) duchownymi;
- 11) żołnierzami niezawodowymi pełniącymi czynną służbę wojskową, z wyłączeniem żołnierzy pełniących służbę kandydacką;
- 12) osobami odbywającymi służbę zastępczą;  
[...]
- 19) osobami przebywającymi na urlopach wychowawczych lub pobierającymi zasiłek macierzyński albo zasiłek w wysokości zasiłku macierzyńskiego;
- 20) osobami pobierającymi świadczenia socjalne wypłacane w okresie urlopu oraz osobami pobierającymi zasiłek socjalny wypłacany na czas przekwalifikowania zawodowego i poszukiwania nowego zatrudnienia, a także osobami pobierającymi wynagrodzenie przysługujące w okresie korzystania ze świadczenia górniczego albo w okresie korzystania ze stypendium na przekwalifikowanie, wynikające z odrębnych przepisów lub układów zbiorowych pracy;
- 21) osobami pobierającymi świadczenie szkoleniowe wypłacane po ustaniu zatrudnienia;
- 22) członkami rad nadzorczych wynagradzanymi z tytułu pełnienia tej funkcji.
2. Zasady podlegania ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym osób rezygnujących z zatrudnienia w związku z koniecznością sprawowania bezpośredniej, osobistej opieki nad długotrwale lub ciężko chorym członkiem rodziny oraz wspólnie niezamieszkującymi matką, ojcem lub rodzeństwem, za które ośrodek pomocy społecznej opłaca składkę, regulują przepisy o pomocy społecznej.
- 2a. Za osobę pobierającą świadczenie pielęgnacyjne, specjalny zasiłek opiekuńczy albo zasiłek dla opiekuna wójt, burmistrz lub prezydent miasta opłaca składkę na ubezpieczenia emerytalne i rentowe od podstawy odpowiadającej wysokości odpowiednio:
- 1) świadczenia pielęgnacyjnego albo specjalnego zasiłku opiekuńczego przysługujących na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych,
  - 2) zasiłku dla opiekuna przysługującego na podstawie przepisów o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów
    - przez okres niezbędny do uzyskania okresu ubezpieczenia (składkowego i nieskładkowego) odpowiednio 20-letniego przez kobiety i 25-letniego przez mężczyznę.
- 2b. Wójt, burmistrz lub prezydent miasta nie opłaca składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe za osobę pobierającą świadczenie pielęgnacyjne, specjalny zasiłek opiekuńczy albo zasiłek dla opiekuna, jeżeli podlega ona obowiązkowi ubezpieczenia społecznego z innego tytułu na podstawie ustawy lub na podstawie odrębnych przepisów lub jest ubezpieczona na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2017 r. poz. 2336 oraz z 2018 r. poz. 650 i 858).
- 2c. Wójt, burmistrz lub prezydent miasta, jeżeli wypłaca osobie świadczenie pielęgnacyjne, specjalny zasiłek opiekuńczy albo zasiłek dla opiekuna, może wystąpić do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o udzielenie informacji o przebiegu ubezpieczenia oraz za jaki okres za tę osobę powinien opłacać składkę na ubezpieczenia emerytalne i rentowe.
- 2d. Sposób opłacania składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe osób świadczących pracę na podstawie umowy uaktywniającej, reguluje ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2018 r. poz. 603, 650, 1544 i 1629 oraz z 2019 r. poz. 60).  
[...]
4. Osoby określone w ust. 1 pkt 4 nie podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, jeżeli są uczniami szkół ponadpodstawowych lub studentami, do ukończenia 26 lat.
- 4a. Przepisu ust. 4 nie stosuje się do osób świadczących pracę na podstawie umowy uaktywniającej określonej w ustawie, o której mowa w ust. 2d.
- 4b. Uczniowie szkół ponadpodstawowych lub studenci do ukończenia 26 lat, którzy pobierają stypendium w okresie odbywania szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, na które zostali skierowani przez inne niż powiatowy urząd pracy podmioty kierujące na szkolenie, staż lub przygotowanie zawodowe dorosłych, nie podlegają obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, pod warunkiem że stypendium pobierane jest w związku z realizacją takiego szkolenia, stażu lub przygotowania zawodowego dorosłych, których obowiązek odbycia wynika z programu nauczania.  
[...].”
- W myśl art. 6a ustawy z dnia 13 października 1998 r.:
- „1. Obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlega-

ją, z zastrzeżeniem art. 8 i 9, osoby sprawujące osobistą opiekę nad dzieckiem, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są:

- 1) osobami, które prowadziły pozarolniczą działalność gospodarczą przez okres co najmniej 6 miesięcy i zaprzestały jej prowadzenia albo zawiesiły wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie art. 36aa ust. 1;
  - 2) osobami, które prowadziły inną niż określona w przepisach ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców pozarolniczą działalność, o której mowa w art. 8 ust. 6, przez okres co najmniej 6 miesięcy i które zaprzestały jej prowadzenia;
  - 3) zleceniobiorcami, którzy wykonywali pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, przez okres co najmniej 6 miesięcy i którzy zaprzestali jej wykonywania;
  - 4) osobami współpracującymi, o których mowa w art. 8 ust. 11, przez okres co najmniej 6 miesięcy z osobami, o których mowa w pkt 1-3 lub art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, i które zaprzestały tej współpracy;
  - 5) osobami duchownymi, podlegającymi z tego tytułu ubezpieczeniom społecznym przez okres co najmniej 6 miesięcy.
2. Warunek prowadzenia pozarolniczej działalności, działalności zarobkowej i współpracy lub bycia osobą duchowną przez okres co najmniej 6 miesięcy uważa się za spełniony, jeżeli osoby, o których mowa w ust. 1, podlegały z tych tytułów nieprzerwanie ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym bezpośrednio przed dniem rozpoczęcia sprawowania osobistej opieki nad dzieckiem i opłacały składki na te ubezpieczenia.
3. Prawo do objęcia obowiązkowymi ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi przysługuje jednemu z rodziców, pod warunkiem że drugi rodzic nie jest objęty ubezpiecze-

niami emerytalnym i rentowymi z tego tytułu albo ubezpieczeniami określonymi w art. 6 ust. 1 pkt 19 lub art. 6b.

4. Prawo do finansowania składek z budżetu państwa, jeżeli jedno z rodziców przebywa na urlopie wychowawczym, a drugie jednocześnie spełnia warunki określone w ust. 1, przysługuje osobie przebywającej na urlopie wychowawczym.
  5. Prawo do objęcia obowiązkowymi ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi przysługuje przez okresy, o których mowa w art. 4 pkt 17, i może być wykorzystane w całości lub w nie więcej niż 4 częściach”.
- Art. 6b ustawy z dnia 13 października 1998 r. stanowi zaś, że:

„1. Obowiązkowo ubezpieczeniu emerytalnemu podlegają, z zastrzeżeniem art. 8 i 9, osoby fizyczne, które na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej są osobami sprawującymi osobistą opiekę nad dzieckiem, a które nie spełniają warunków do podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, o których mowa w art. 6a.

2. Prawo do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem emerytalnym przysługuje jednemu z rodziców, pod warunkiem że drugi rodzic nie jest objęty ubezpieczeniem emerytalnym z tego tytułu albo ubezpieczeniami określonymi w art. 6 ust. 1 pkt 19 lub art. 6a.
3. Prawo do objęcia obowiązkowym ubezpieczeniem emerytalnym przysługuje przez okresy, o których mowa w art. 4 pkt 17, i może być wykorzystane w całości lub w nie więcej niż 4 częściach”.

Wyżej przytoczone artykuły nie wskazują umowy o dzieło jako samodzielnego tytułu do podlegania obowiązkowym ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym. Jednocześnie wobec brzmienia art. 12 ustawy z dnia 13 października 1998 r., który uzależnia podleganie ubezpieczeniu wypadkowemu od posiadania tytułu do podlegania ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym, osoby wykonujące umowę o dzieło nie podlegają także ubezpieczeniu wypadkowemu.

Ponadto – w związku z tym, że przedsiębiorca we wniosku poinformował, że umowę o dzieło zawarł z osobą, która jednocześnie wykonuje pracę na podstawie umowy o pracę na rzecz innego podmiotu – zdaniem ZUS nie znajdzie również zastosowania art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. Z przepisu tego wynika obowiązek podlegania ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym z tytułu umowy o dzieło, w przypadku gdy dana osoba jest zatrudniona na podstawie umowy o pracę z podmiotem, z którym dodatkowo zawiera umowę o dzieło. Pracownicy spełniający jednocześnie warunki do objęcia ich obowiązkowo ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi z innych tytułów są zatem obejmowani ubezpieczeniami tylko z tytułu stosunku pracy, umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z ustawą z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>4</sup> stosuje się przepisy dotyczące zlecenia albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarli z pracodawcą, z którym pozostają w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonują pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostają w stosunku pracy, członkostwa w spółdzielni, służby, pobierania świadczenia szkoleniowego, świadczenia socjalnego, zasiłku socjalnego albo wynagrodzenia przysługującego w okresie korzystania ze świadczenia górniczego lub w okresie korzystania ze stypendium na przekwalifikowanie.

Powyższe oznacza, że osoba, z którą została zawarta samoistna umowa o dzieło, nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym z tego tytułu. W związku z tym ZUS uznał za prawidłowe stanowisko przedsiębiorcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczące braku obowiązku podlegania ubezpieczeniom społecznym z tytułu umowy o dzieło zawartej z osobą wykonującą jednocześnie pracę na podstawie umowy o pracę na rzecz innego podmiotu.

Przypisy:

- <sup>1</sup> Dz.U. poz. 646 ze zm., dalej „Prawo przedsiębiorców”.
- <sup>2</sup> DI/100000/43/1336/2018.
- <sup>3</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300, dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- <sup>4</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.

# Pracownicze plany kapitałowe – nowe obowiązki pracodawcy jako płatnika składek

Krystian Lewecki

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**Już za 5 miesięcy pracodawcy zatrudniający co najmniej 250 osób będą musieli wprowadzić w swoich zakładach pracy pracownicze plany kapitałowe (PPK). Pracodawcy będą też płatnikami składek na PPK, co oznacza, że będą zobowiązani do obliczenia, pobrania i wpłacenia składek na konto instytucji prowadzącej PPK. Wysokość składki będzie uzależniona od podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne.**

W dniu 1 stycznia 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych<sup>1</sup>. Czym są PPK? Można je zdefiniować jako zinstytucjonalizowany system dobrowolnego, prywatnego i długoterminowego oszczędzania kapitału, przeznaczony dla pracowników, tworzony przez instytucje finansowe na podstawie ustawy i współfinansowany przez pracowników, pracodawców i państwo.

PPK to również nowe obowiązki pracodawców. Pośród nich można wyróżnić następujące:

- 1) uwzględnienie kosztu PPK w planach finansowych;
- 2) wybór odpowiedniej instytucji PPK;
- 3) poinformowanie pracowników o PPK;
- 4) podpisanie umowy o zarządzanie PPK;
- 5) podpisanie w imieniu i na rzecz pracowników umów o prowadzenie PPK;
- 6) dostosowanie systemu kadrowo-płacowego do PPK;
- 7) terminowe naliczanie składek podstawowych i dodatkowych;
- 8) archiwizowanie dokumentacji związanej z PPK.

Wpłaty pracodawców to jedno z podstawowych źródeł finansowania PPK. Zgodnie z ustawą pracodawca – płatnik dopłacać będzie 1,5% pensji pracownika, niezależnie od jej wysokości. Oprócz stawki podstawowej pracodawca może w ramach bonusu dla pracowników dokładać do składki do-

datkowe 2,5% wynagrodzenia. Będzie się to wiązało z istotnymi kosztami, na które przedsiębiorcy muszą się przygotowywać już dziś.

Podmioty zatrudniające powyżej 250 osób mają wprowadzić PPK od połowy 2019 r., co oznacza, że najpóźniej od października będą musiały zacząć uiszczać wpłaty na PPK. Dlatego już dziś pracodawcy spełniający to kryterium powinni uwzględnić w swoich planach finansowych zwiększone koszty osobowe.

Za wybór odpowiedniej instytucji, która będzie zarządzać planami kapitałowymi u pracodawcy, odpowiada przedsiębiorca zatrudniający pracowników. Wybór ten będzie miał bezpośrednie przełożenie na wysokość pomnażanego kapitału, jaki zgromadzi każdy pracownik. Do instytucji finansowych zarządzających PPK należą będą towarzystwa funduszy inwestycyjnych, powszechne towarzystwa emerytalne oraz towarzystwa ubezpieczeniowe zamieszczone w tzw. ewidencji PPK prowadzonej przez Polski Fundusz Rozwoju.

Choć to rolę pracodawcy jest wybór instytucji i podpisanie z nią umowy o zarządzanie PPK, to decyzja ta powinna być podjęta w porozumieniu z reprezentacją pracowników. Po wspólnym ustaleniu instytucji finansowej pracodawca ma obowiązek zawarcia umowy o zarządzanie PPK, a następnie zapisać do nich swoich pracowników.

Kolejnym krokiem jest wdrożenie programu. Z administracyjnego punktu widzenia pracodawca powinien przygo-

tować odpowiednie procedury postępowania w ramach PPK, zapewnić możliwość składania przez pracowników dyspozycji oraz dostosować system kadrowo-płacowy do naliczania dodatkowych składek w postaci wpłat do PPK.

Za te działania odpowiedzialne będą osoby z działów personalnych i płacowych. To do nich należeć będzie ścisła współpraca z wybraną instytucją finansową oraz naliczanie składek pracownika i pracodawcy, a także ich odprowadzanie do PPK.

Kiedy pracodawca będzie zwolniony z obowiązku wprowadzenia PPK? Ustawodawca przewidział zwolnienie niektórych pracodawców z obowiązku tworzenia PPK. Dotyczy to przedsiębiorców, którzy:

- 1) na dzień wejścia w życie obowiązku stosowania przepisów ustawy z dnia 4 października 2018 r. będą prowadzić pracowniczy program emerytalny (PPE) ze składką 3,5% i partycypacją na poziomie 25% osób zatrudnionych albo
- 2) są mikroprzedsiębiorcami (zatrudniają do 10 pracowników) i wszyscy zatrudnieni pracownicy odmówią udziału w PPK.

W tym miejscu należy podkreślić, że omawiana ustawa wprowadza penalizację nakłaniania pracowników do rezygnacji z oszczędzania w PPK, dlatego rozmowy najmniejszych pracodawców z pracownikami w sprawie PPK powinny być prowadzone z pewną dozą ostrożności.

PPK zostały objęte wszystkie osoby zatrudnione, czyli:

- 1) pracownicy, z wyjątkiem pracowników przebywających na urloпах górniczych i urloпах dla pracowników zakładu przeróbki mechanicznej węgla oraz młodocianych w rozumieniu art. 190 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy<sup>2</sup>;
- 2) osoby fizyczne wykonujące pracę nakładczą, które ukończyły 18. rok życia;
- 3) członkowie rolniczych spółdzielni produkcyjnych lub spółdzielni kółek rolniczych;
- 4) osoby fizyczne, które ukończyły 18. rok życia, wykonujące pracę na podstawie umowy agencyjnej lub umowy zlecenia albo innej umowy o świadczenie usług;
- 5) członkowie rad nadzorczych wynagradzanych z tytułu pełnienia tych funkcji.

Podmiotami obsługującymi PPK zgodnie z zapisami ustawy z dnia 4 października 2018 r. mogą być wyłącznie:

- 1) towarzystwa funduszy inwestycyjnych (TFI),
  - 2) powszechne towarzystwa emerytalne (PTE),
  - 3) pracownicze towarzystwa emerytalne oraz
  - 4) zakłady ubezpieczeń
- posiadające odpowiednie doświadczenie w zarządzaniu funduszami, odpowiedni kapitał zakładowy oraz fundusz inwestycyjny oparty na modelu cyklu życia w ofercie.

Ile to będzie kosztować? Każdy uczestnik PPK otrzyma składkę powitalną – jednorazową wpłatę od państwa w wysokości 250 zł. Ponadto co roku każdy uczestnik otrzyma dopłatę roczną od państwa w wysokości 240 zł. Niezależnie od powyższego PPK będą finansowane ze składek podstawowych pracodawcy i pracownika. Podstawowa składka pracodawcy będzie wynosić 1,5% podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Składka dodatkowa może wynosić do 2,5% podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. O odprowadzaniu składki dodatkowej oraz o jej wysokości będzie decydował pracodawca. Z kolei składka podstawowa pracownika będzie wynosić 2,0% podstawy wymiaru składek na ubezpie-

czenia emerytalne i rentowe i będzie co miesiąc potrącana z wynagrodzenia wypłacanego pracownikowi zaraz po składkach na ubezpieczenia społeczne i zaliczkach na podatek dochodowy. Dobrowolna składka dodatkowa pracownika może wynosić do 2,0% podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe. Jej wysokość zależeć będzie od deklaracji złożonej przez każdego pracownika. Opcjonalnie ustawodawca przewidział niższą składkę dla mniej zarabiających. Jeżeli pensja pracownika wynosi 120% minimalnego wynagrodzenia lub mniej, pracownik może obniżyć wysokość składki na PPK nawet do 0,5% podstawy wymiaru składek. W takim wypadku pracodawca i państwo płacą normalnie.

**Terminy przystępowania pracodawców do PPK są następujące:**

- 1) **1 lipca 2019 r. – zatrudniający powyżej 250 osób według stanu zatrudnienia na dzień 31 grudnia 2018 r.;**
- 2) **1 stycznia 2020 r. – zatrudniający od 50 do 249 osób według stanu zatrudnienia na dzień 30 czerwca 2019 r.;**
- 3) **1 lipca 2020 r. – zatrudniający od 20 do 49 osób według stanu zatrudnienia na dzień 31 grudnia 2019 r.;**
- 4) **1 stycznia 2021 r. – zatrudniający od 1 osoby do 19 osób.**

Głównym założeniem PPK jest wypłata pomnożonego kapitału po osiągnięciu 60. roku życia w dwóch etapach. Pierwsza część – 25% zgromadzonej kwoty – wypłacana będzie jednorazowo. Pozostałe 75% będzie natomiast wypłacane przez 10 lat w 120 miesięcznych ratach. Wysokość wypłat będzie zależeć od stażu uczestnika w programie. Im dłużej pracownik będzie odkładał pieniądze w PPK, tym większą kwotę uda mu się odłożyć z trójstronnych składek. Projekt przewiduje także możliwość modyfikacji liczby rat na wniosek pracownika. W wyjątkowych przypadkach oszczędzający będzie mógł skorzystać z odłożonych pieniędzy już wcześniej, np. w razie poważnego zachorowania.

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 4 października 2018 r.:

„1. PPK jest tworzony w celu systematycznego gromadzenia oszczędności przez uczestnika PPK za przezna-

zeniem na wypłatę po osiągnięciu przez niego 60. roku życia oraz na inne cele określone w ustawie.

2. Środki gromadzone w PPK stanowią prywatną własność uczestnika PPK, z zastrzeżeniem art. 105”.

Określenie własności środków zgromadzonych w PPK ma w ocenie ustawodawcy uniemożliwić w przyszłości ewentualny drenaż PPK przez władze szukające sposobu na łatanie dziury budżetowej. Czy to „zabezpieczenie” wystarczy? Osobiście śmiem wątpić, ale ostatecznie czas pokaże. Warto podkreślić, że – biorąc pod uwagę treść art. 105 ustawy z dnia 4 października 2018 r. – PPK wprowadzają zupełnie nowy rodzaj własności prywatnej, która charakteryzuje się na tyle ograniczoną możliwością rozporządzenia, że trudno jest mówić tu w ogóle o własności. Zgodnie bowiem z art. 105 tej ustawy:

„1. Zwrot dokonywany na wniosek uczestnika PPK następuje w formie pieniężnej, w terminach określonych w statucie funduszu inwestycyjnego, statucie funduszu emerytalnego lub regulaminie ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego.

2. W przypadku zwrotu, o którym mowa w ust. 1, instytucja finansowa przekazuje ze środków zgromadzonych na rachunku PPK uczestnika PPK:

- 1) na rachunek bankowy wskazany przez ZUS, kwotę równą 30% środków pieniężnych pochodzących odpowiednio z odkupienia przez fundusz inwestycyjny lub zakład ubezpieczeń jednostek uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego lub umorzenia przez fundusz emerytalny jednostek rozrachunkowych, które zostały nabyte, w przypadku funduszy inwestycyjnych, lub przeliczone, w przypadku funduszy emerytalnych, na rzecz uczestnika z wpłat finansowanych przez podmiot zatrudniającego;

- 2) na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez uczestnika PPK, kwotę równą 70% środków pieniężnych pochodzących od-

- powiednio z odkupienia przez fundusz inwestycyjny lub zakład ubezpieczeń jednostek uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego lub umorzenia przez fundusz emerytalny jednostek rozrachunkowych, które zostały nabyte, w przypadku funduszy inwestycyjnych, lub przeliczone, w przypadku funduszy emerytalnych, na rzecz uczestnika z wpłat finansowanych przez podmiot zatrudniający, po uprzednim pomniejszeniu o należną kwotę podatku dochodowego od osób fizycznych, która zgodnie z odrębnymi przepisami przekazywana jest na rachunek właściwego urzędu skarbowego;
- 3) na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez uczestnika PPK, kwotę odpowiadającą środkom pieniężnym pochodzącym odpowiednio z odkupienia przez fundusz inwestycyjny lub zakład ubezpieczeń jednostek uczestnictwa lub jednostek ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego lub umorzenia przez fundusz emerytalny jednostek rozrachunkowych, które zostały nabyte, w przypadku funduszy inwestycyjnych, lub przeliczone, w przypadku funduszy emerytalnych, na rzecz uczestnika z wpłat finansowanych przez uczestnika PPK jako osobę zatrudnioną, po uprzednim pomniejszeniu o należną kwotę podatku dochodowego od osób fizycznych,
- która zgodnie z odrębnymi przepisami przekazywana jest na rachunek właściwego urzędu skarbowego;
- 4) na rachunek bankowy wskazany przez ministra właściwego do spraw pracy, kwotę odpowiadającą środkom pieniężnym pochodzącym odpowiednio z odkupienia przez fundusz inwestycyjny lub zakład ubezpieczeń jednostek uczestnictwa lub jednostek ubezpieczeniowego funduszu kapitałowego lub umorzenia przez fundusz emerytalny jednostek rozrachunkowych, które zostały nabyte, w przypadku funduszy inwestycyjnych, lub przeliczone, w przypadku funduszy emerytalnych, na rzecz uczestnika z wpłaty powitalnej i dopłat rocznych.
3. Kwota, o której mowa w ust. 2:
- 1) pkt 1, stanowi przychód Funduszu Ubezpieczeń Społecznych;
  - 2) pkt 4, stanowi przychód Funduszu Pracy.
4. Kwotę, o której mowa w ust. 2 pkt 1, instytucja finansowa przekazuje przy użyciu dokumentów płatniczych, o których mowa w art. 47 ust. 4a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.
5. Informacja o kwocie, o której mowa w ust. 2 pkt 1, ewidencjonowana jest na koncie ubezpieczonego, o którym mowa w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jako składka na ubezpieczenie emerytalne należna za miesiąc, w którym kwota ta została przekazana do ZUS.
6. Instytucja finansowa przekazuje do ewidencji PPK informacje o dokonanych zwrotach ze wskazaniem kwoty zwrotu w podziale na zwrot z wpłat osoby zatrudnionej, podmiotu zatrudniającego oraz wpłaty powitalnej i dopłat rocznych.
7. Minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego określi, w drodze rozporządzenia:
- 1) szczegółowy zakres danych, w szczególności dotyczących instytucji finansowej i uczestnika PPK, podawanych przez instytucję finansową na dokumencie płatniczym, za pomocą którego przekazywana jest kwota, o której mowa w ust. 2 pkt 1 oraz w art. 83 ust. 1 pkt 1,
  - 2) sposób i tryb przeliczenia kwoty, o której mowa w ust. 2 pkt 1 oraz w art. 83 ust. 1 pkt 1, na podstawie wymiaru świadczenia
    - uwzględniając konieczność zapewnienia prawidłowego zewidencjonowania danych na koncie ubezpieczonego”.
- Po przeanalizowaniu cytowanego przepisu doskonale widać, że prawo dysponowania naszą „prywatną własnością” w postaci środków zgromadzonych w PPK jest bardzo mocno ograniczone, dlatego z pewnością mamy tu do czynienia z nowym rodzajem własności w sensie prawnym, jeżeli jeszcze w ogóle o własności można tu mówić.

Przypisy:

<sup>1</sup> Dz.U. poz. 2215, dalej „ustawa z dnia 4 października 2018 r.”.

<sup>2</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 917 ze zm.

## Aktualności – luty 2019 r.

- **Nowe wzory CIT-8.** Najprawdopodobniej już z końcem lutego 2019 r. zostanie wydane rozporządzenie, które na nowo określi wzory formularzy CIT-8. Obecnie trwają jeszcze prace nad ostateczną wersją rozporządzenia. Wprowadzenie zmian przewiduje projekt z dnia 9 stycznia 2019 r. rozporządzenia Ministra Finansów zmieniającego rozporządzenie w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. W rozporządzeniu określone zostaną m.in. wzory następujących formularzy: CIT-8, CIT-8AB, CIT-8/O, CIT/BR, CIT/MIT, CIT/8S, CIT/8SP i CIT/PGK. Wzory te zostaną dostosowane do zmian wprowadzonych przez ustawę z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. poz. 1162). Nowe wzory mają obowiązywać względem dochodów uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.



# Orzekanie o kosztach procesu przy cofnięciu odwołań w sprawach podlegania ubezpieczeniom społecznym w przypadku występowania wielu decyzji dotyczących zainteresowanych pracowników odwołującego

Mariusz Kuśmierczyk

Radca prawny, współpracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**W sytuacji cofnięcia przez pracodawcę odwołań w sprawach podlegania ubezpieczeniom społecznym w przypadku występowania wielu decyzji dotyczących zainteresowanych będących pracownikami podmiotu wnoszącego odwołanie podmiot ten jest traktowany jako strona przegrywająca. Orzeczenie sądowe w zakresie obowiązku zwrotu kosztów procesu przez przegrywającego na rzecz wygrywającego proces, w tym w części dotyczącej kosztów zastępstwa procesowego (wynagrodzenie radcy prawnego organu rentowego, który proces wygrywa), jest konsekwencją obowiązywania zasady odpowiedzialności za wynik postępowania, wyrażonej w art. 98 § 1 k.p.c.<sup>1</sup>, zgodnie z którym strona przegrywająca sprawę obowiązana jest zwrócić przeciwnikowi na jego żądanie koszty niezbędne do celowego dochodzenia praw i celowej obrony (koszty procesu). Powstają dwie kwestie – jakiej wysokości będą koszty, którymi zostanie obciążony odwołujący, oraz jaki wpływ na wysokość tych kosztów będzie miał fakt występowania wielu decyzji dotyczących zainteresowanych będących pracownikami podmiotu wnoszącego odwołania w przypadku połączenia spraw do wspólnego rozpoznania na podstawie art. 219 k.p.c.**

Na wstępie należy zwrócić uwagę, że od momentu wniesienia odwołania do sądu powszechnego sprawa staje się sprawą cywilną i podlega rozpoznaniu według zasad właściwych dla tej kategorii spraw (art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>2</sup> w związku z art. 1 k.p.c.). Postępowanie sądowe w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych nie stanowi prostej kontynuacji postępowania administracyjnego, tylko bowiem w wyjątkowych wypadkach kontrola sądowa decyzji organu rentowego przeprowadzana jest przez pryzmat przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>3</sup>. Postępowanie odwoławcze toczy się, jak wskazuje art. 83 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r., na zasadach i w trybie określonych w Kodeksie postępowania cywilnego. Przepis art. 1 k.p.c. zawiera definicję sprawy cywilnej, którą jest sprawa wynikająca ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz z prawa pracy, jak również sprawa z zakresu ubezpieczeń społecznych, w tym ostatnim przypadku

– w formalnoprawnym znaczeniu. Od momentu wniesienia odwołania do sądu rozpoznawana sprawa staje się sprawą cywilną, podlegającą rozstrzygnięciu wedle reguł właściwych dla tej kategorii. Odwołanie pełni rolę pozwu<sup>4</sup>.

Konsekwencją cywilnoprawnego statusu sprawy jest stosowanie przepisów procedury cywilnej dotyczących cofnięcia pozwu. Cofnięcie pozwu jest cofnięciem wniosku o udzielenie ochrony prawnej roszczeniu procesowemu. Jest wyrazem prawa powoda do dysponowania przedmiotem procesu oraz przejawem odwołalności czynności procesowych. Jeżeli pozew zostanie skutecznie cofnięty, to udzielenie ochrony prawnej przez wydanie wyroku stanie się bezprzedmiotowe i niedopuszczalne – sąd wyda postanowienie o umorzeniu postępowania (art. 355 k.p.c.)<sup>5</sup>.

W wypadku umorzenia postępowania ustalenie stron wygrywającej i przegrywającej uzależnione jest od przyczyny, która spowodowała potrzebę wydania tego rodzaju postanowienia. Według stanowiska doktryny umorzenie postępowania stawia stroną powodową

w roli strony przegrywającej spór, jeśli cofnęła pozew, a tym samym zrzekła się niezaspokojonego roszczenia, albo jeśli cofnięcie pozwu nastąpiło wskutek niewywołanej przez strony zmiany stanu faktycznego, która doprowadziła do bezprzedmiotowości roszczenia. Ten sam skutek w zakresie odpowiedzialności za koszty powstanie dla powoda, który cofa pozew ze względu na zmianę ustawodawstwa, w świetle którego dochodzone roszczenie procesowe stało się bezzasadne<sup>6</sup>. Gdy umorzenie postępowania jest konsekwencją cofnięcia pozwu wskutek zmian w okolicznościach faktycznych zaszytych z woli stron procesowych, ustalenie strony wygrywającej i przegrywającej sprawę jest uzależnione od tego, który z podmiotów spowodował daną zmianę i w jakim czasie – przed wniesieniem czy po wniesieniu pozwu. Powinność zwrotu kosztów ciążyć będzie z reguły na powodzie, jeśli zmiana okoliczności faktycznych nastąpiła z jego woli jeszcze przed wytoczeniem powództwa albo jeśli zmiana tego rodzaju nastąpiła przed wniesieniem pozwu, ale z woli

pozwanego, a powód o tej zmianie wiedział lub mógł wiedzieć<sup>7</sup>.

Stosownie do art. 108 § 1 zdanie pierwsze k.p.c. sąd rozstrzyga o kosztach w każdym orzeczeniu kończącym sprawę w instancji. Do celowych kosztów postępowania należy m.in. koszt ustanowienia zastępstwa procesowego, który w sprawach dotyczących podlegania ubezpieczeniom społecznym wynosi co do zasady 180 zł. Zgodnie bowiem z § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych<sup>8</sup> stawki minimalne wynoszą 180 zł w sprawach o świadczenia pieniężne z ubezpieczenia społecznego i zaopatrzenia emerytalnego oraz w sprawach dotyczących podlegania ubezpieczeniom społecznym. Mając zatem na uwadze, że podmiot, który cofa odwołanie, jest traktowany jako przegrywający, orzeczenie w zakresie kosztów będzie ustalone na podstawie ww. przepisu.

Co do kwestii wpływu na wysokość tych kosztów występowania wielu decyzji dotyczących zainteresowanych będących pracownikami podmiotu wnoszącego odwołania trzeba odnotować, że Sąd Najwyższy w postanowieniu siedmiu sędziów z dnia 3 lutego 2012 r.<sup>9</sup> stwierdził, iż – jak już niejednokrotnie wyjaśniał – połączenie na podstawie art. 219 k.p.c. kilku oddzielnych spraw w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia jest zabiegiem technicznym, który nie prowadzi do powstania jednej nowej sprawy, nie pozbawia połączonych spraw ich odrębności i nie zmienia faktu, że łącznie

rozpoznawane i rozstrzygane sprawy są nadal samodzielnymi sprawami<sup>10</sup>. W konsekwencji w razie połączenia przez sąd kilku spraw do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia zwrot kosztów procesu przysługuje stronie odrębnie w każdej z połączonych spraw<sup>11</sup>.

Jednakże równocześnie należy podkreślić, że sąd orzeka o kosztach procesu według zasad przewidzianych w art. 98-107 k.p.c., zależnie od wyniku sprawy oraz okoliczności związanych z jej rozpoznaniem. Okoliczności te powodują, że od zasady odpowiedzialności za wynik procesu i obciążenia strony przegrywającej jego kosztami przewidziane są wyjątki, stosowane wówczas, gdy w konkretnej sprawie zasada ta koliduje z poczuciem sprawiedliwości. W ramach tych wyjątków zgodnie z art. 102 k.p.c. sąd może odstąpić od obciążenia strony przegrywającej sprawę obowiązkiem zwrotu wygrywającemu przeciwnikowi kosztów procesu w całości lub w części, jak stanowi ustawa, w wypadkach szczególnie uzasadnionych<sup>12</sup>. W świetle orzecznictwa do kręgu „wypadków szczególnie uzasadnionych” (art. 102 k.p.c.) należą zarówno okoliczności związane z samym przebiegiem procesu, jak i leżące na zewnątrz. Jako przykłady okoliczności związanych z samym przebiegiem procesu wskazuje się sytuacje wynikające z charakteru żądania poddanego rozstrzygnięciu, jego znaczenia dla strony, subiektywne przekonanie strony o zasadności roszczeń, przedawnienie, prekluzję<sup>13</sup>.

W świetle przedstawionych przepisów postępowania cywilnego zasadne

jest przyjęcie, że takim szczególnie uzasadnionym przypadkiem jest sytuacja, w której organ rentowy wydaje wiele decyzji dotyczących kwestii podlegania ubezpieczeniom społecznym osobno dla każdego ubezpieczonego będącego pracownikiem tego samego przedsiębiorcy. Podmiot ten wnosi odwołania odrębnie od każdej decyzji, a sąd z uwagi na tożsamość przedmiotu i odwołującego dokonuje połączenia spraw w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 11 maja 2012 r. zajął stanowisko, że: „[...] konieczność rozdzielania spraw przez wydanie osobnych decyzji wobec każdego z ubezpieczonych o ustaleniu wysokości składek, które opłacić ma jeden płatnik, nie jest oczywista. Sąd Najwyższy przyjmował, że możliwe jest objęcie jednym wyrokiem wielu decyzji ustalających płatnikowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne zatrudnionych pracowników (por. postanowienie z dnia 17 kwietnia 2009 r., II UZ 12/09, OSNP 2010 nr 23-24, poz. 301), rozbieżnie oceniając tylko dopuszczalność skargi kasacyjnej w takich sprawach (por. postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 18 maja 2010 r., I UZ 29/10; z dnia 7 kwietnia 2010 r., I UZ 8/10 i z dnia 20 września 2010 r., I UZ 116/10 – niepublikowane). Sąd Najwyższy nadał znaczenie okoliczności wydania indywidualnych decyzji zwłaszcza przy ocenie zaistnienia szczególnego przypadku przewidzianego w art. 102 k.p.c. Wskazał, że wynikiem postępowania toczącego się w przed-

## Aktualności – luty 2019 r.

- **Zmiana sposobu pobierania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (art. 32 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych).** Do dnia 1 stycznia 2020 r. zostało odroczone wejście w życie niektórych zmian wprowadzanych ustawą z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. Nowelizacja dotyczy wysokości zaliczki pobieranej w miesiącu, w którym dochód podatnika od początku roku podatkowego w danym zakładzie pracy przekroczył kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (85 528 zł). W miesiącu, w którym doszło do przekroczenia wskazanego progu, zaliczka pobierana będzie według dwóch stawek, tj. w wysokości 18% od tej części dochodu, która nie przekroczyła 85 528 zł, oraz 32% od nadwyżki ponad tę kwotę. Obecnie stawka w wysokości 18% znajduje zastosowanie w odniesieniu do miesięcy od początku roku podatkowego do miesiąca, w którym doszło do przekroczenia określonej kwoty – włącznie z tym miesiącem.

miocie ustalenia podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracowników jednego pracodawcy powinna być jedna decyzja skierowana do płatnika składek, jako jedyne go dłużnika. Wydanie wielu decyzji (dotyczących każdego zainteresowanego pracownika z osobna) jest zabiegiem czysto technicznym i nie powinno się przekładać na zwielokrotnienie kosztów pomocy prawnej udzielanej stronom, w szczególności dlatego, że stan faktyczny i prawny w każdej ze spraw jest identyczny. W takiej sytuacji nakład pracy pełnomocnika płatnika we wszystkich sprawach nie jest o wiele większy, niż gdyby prowadzona była jedna sprawa z udziałem wszystkich zainteresowanych. Taka niewspółmierność wysokości kosztów pomocy prawnej poniesionych przez stronę wygrywającą proces do stopnia złożoności sprawy i nakładu pracy pełnomocnika, przy uwzględnieniu przedmiotu sporu oraz przebiegu postępowania sądowego, przemawiała za uznaniem tej sytuacji za wypadek szczególnie uzasadniony w rozumieniu art. 102 k.p.c., zwłaszcza że – jak zauważył skarżący – koszty te obciążają środki, którymi dysponuje Zakład Ubezpieczeń Społecznych<sup>14</sup>.

Na podstawie powyższego stanowiska Sądu Najwyższego ukształtowała się ugruntowana linia orzecznicza.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 3 listopada 2015 r. stwierdził, że: „Ustalając wysokość tych kosztów w postępowaniu apelacyjnym Sąd odwoławczy miał na uwadze, że niniejsza sprawa jest pierwszą z wielu spraw z odwołania K.L. (1) o objęcie ubezpieczeniami społecznymi na skutek odmiennej oceny zawartych umów o dzieło i mając na uwadze odpowiednio postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2012 r., I UZ 17/12 (OSNP 2013/11-12/141) Sąd Apelacyjny odstąpił w części – ponad kwotę 120 zł – od obciążenia płatnika kosztami postępowania drugiej instancji, na podstawie art. 102 k.p.c.”<sup>15</sup>.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 9 marca 2017 r. podkreślił, że: „[...] nie obciążono płatnika składek kosztami postępowania zażaleniewego uznając, że sprawa należy do serii spraw jednorodnych i po stronie organu nie powoduje niezbędnych kosztów do celowej obrony interesów (por. posta-

nowienie Sądu Najwyższego z 11 maja 2012 r., I UZ 17/12, OSNP 2013 nr 11-12, poz. 141). Wydanie przez organ rentowy wielu decyzji dotyczących wysokości podstawy składek na ubezpieczenie społeczne osobno do każdego ubezpieczonego (pracownika tego samego pracodawcy) nie powinno przekładać się na zwielokrotnienie kosztów zastępstwa procesowego stron”<sup>16</sup>.

Sąd Apelacyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 10 listopada 2016 r. wskazał, że: „Sąd odwoławczy wziął przy tym pod uwagę, że organ rentowy w stosunku do płatnika wydał szereg decyzji opartych na takim samym stanie faktycznym i prawnym. Zatem, w ocenie Sądu niezbędny nakład pracy pełnomocnika organu, jak również charakter sprawy, wkład jego pracy w przyczynienie się do wyjaśnienia i rozstrzygnięcia sprawy uzasadniały przyznanie wynagrodzenia jedynie w stawce minimalnej [...]. Jednocześnie należy wyjaśnić, że w postanowieniu z dnia 11 maja 2012 r., I UZ 17/12 (OSNP2013/11-2/141) Sąd Najwyższy uznał, że wydanie przez organ rentowy wielu decyzji dotyczących wysokości podstawy składek na ubezpieczenie społeczne osobno do każdego ubezpieczonego (pracownika tego samego pracodawcy) nie powinno przekładać się na zwielokrotnienie kosztów zastępstwa procesowego stron. [...] Sąd Apelacyjny w całości podzielając powyższe stanowisko uznaje, że ma ono odpowiednie zastosowanie także w niniejszej sprawie. Dlatego mając na uwadze powyższe w odniesieniu do art. 102 k.p.c., uznać trzeba, że w sprawie nie ma podstaw do mnożenia kolejnych kosztów na rzecz organu rentowego i wniosek organu w przedmiocie kosztów zasługuje na uwzględnienie jedynie w wysokości stawki podstawowej za jedną sprawę prowadzoną przed Sądem Apelacyjnym”<sup>17</sup>.

Analogiczne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 25 maja 2018 r.: „Rozstrzygając o kosztach postępowania kasacyjnego, Sąd Najwyższy uwzględnił pogląd wyrażony w postanowieniu z 11 maja 2012 r., I UZ 17/12 (OSNP 2013 nr 11-12, poz. 141), zgodnie z którym wynikiem postępowania toczącego się w przedmiocie ustalenia podstawy wymiaru składek na

ubezpieczenia społeczne pracowników jednego pracodawcy powinna być jedna decyzja skierowana do płatnika składek jako jedyne go dłużnika. Wydanie wielu decyzji (dotyczących każdego zainteresowanego pracownika z osobna) jest zabiegiem czysto technicznym i nie powinno się przekładać na zwielokrotnienie kosztów pomocy prawnej udzielanej stronom, w szczególności dlatego, że stan faktyczny i prawny w każdej ze spraw jest identyczny”<sup>18</sup>.

#### Przypisy:

- 1 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 ze zm., dalej „Kodeks postępowania cywilnego” lub „k.p.c.”.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 300, dalej „ustawa z dnia 13 października 1998 r.”.
- 3 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.
- 4 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Rzeszowie z dnia 20 kwietnia 2017 r., III AUa 853/16.
- 5 A. Jakubecki (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz aktualizowany. Tom I. Art. 1-729*, LEX/el., 2018.
- 6 Zob. orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 5 grudnia 1947 r., C III 341/47, „Państwo i Prawo” 1949, z. 1, s. 145, z glosą krytyczną M. Waligórskiego.
- 7 A. Jakubecki (red.), *Kodeks postępowania cywilnego...*, dz. cyt.
- 8 Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 265.
- 9 I CZ 164/11.
- 10 Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 2008 r., II CSK 267/08, niepubl. oraz postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 15 lutego 2008 r., I CZ 148/07, niepubl.; z dnia 4 grudnia 2009 r., III CZ 57/09, niepubl.; z dnia 29 kwietnia 2010 r., IV CZ 24/10, niepubl.; z dnia 25 listopada 2011 r., V CSK 89/11, niepubl.
- 11 Zob. postanowienia Sądu Najwyższego: z dnia 4 grudnia 2009 r., III CZ 57/09, niepubl.; z dnia 29 kwietnia 2010 r., IV CZ 24/10, niepubl.
- 12 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 11 maja 2012 r., I UZ 17/12.
- 13 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 29 listopada 2017 r., I ACa 422/17.
- 14 I UZ 17/12.
- 15 III AUa 81/15, [http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/\\$N/155500000001521\\_III\\_AUa\\_000081\\_2015\\_Uz\\_2015-11-03\\_001](http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/$N/155500000001521_III_AUa_000081_2015_Uz_2015-11-03_001), dostęp: 22 lutego 2019 r.
- 16 II UZ 84/16, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/ii%20uz%2084-16.pdf>, s. 6, dostęp: 22 lutego 2019 r.
- 17 III AUa 874/15, [http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/\\$N/155500000001521\\_III\\_AUa\\_000874\\_2015\\_Uz\\_2016-11-10\\_001](http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/$N/155500000001521_III_AUa_000874_2015_Uz_2016-11-10_001), dostęp: 22 lutego 2019 r.
- 18 I UK 353/17, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia3/i%20uk%20353-17.pdf>, s. 9, dostęp: 22 lutego 2019 r.

# Polityka i pieniądze – duet z przyszłością

dr Dariusz Maciej Grabowski

Cesarz Napoleon pytany, co jest potrzebne do prowadzenia wojny, odpowiadał – trzy rzeczy... pieniądze, pieniądze, pieniądze.

Generał Carl von Clausewitz uświadomił czytelnikom swej książki *O wojnie*, że właśnie wojna jest jednym ze sposobów uprawiania polityki.

**Sądzę, że to, co dzieje się w Polsce od czasu naprzemiennych rządów PO i PiS, jest odwróconą interpretacją słów Clausewitza, a mianowicie – polityka jest jednym ze sposobów toczenia niekończącej się wojny.**

Obie strony czują, że społeczeństwo wyczerpane obecnym stylem uprawiania polityki coraz bardziej rozgląda się i zastanawia, co zrobić, by wyjść z tego klinczu. Coraz większą popularnością i atrakcyjnością cieszą się pomysły i hasła zmiany Konstytucji, a w szczególności ordynacji wyborczej na większościową oraz likwidacji finansowania partii politycznych z budżetu, zwiększenia roli referendum, a także dopuszczenia do współrządzenia organizacji samorządowych i innych.

**Śmiało możemy dziś powiedzieć, że hasło przebudowy ustroju politycznego Polski, propozycje zastępujące wybory proporcjonalne większościowymi – o ile znajdą się w programie danego ugrupowania startującego w jesiennych wyborach, napędzą mu głosów, a może nawet przyniosą sukces.**

Dla myślącego przywódcy partyjnego, a dziś wodza partii (bo mamy przecież partie wodzowskie) jest oczywiste, że likwidacja finansowania partii z budżetu oraz ordynacja większościowa to na pewno znaczne ograniczenie jego władzy i pozycji w partii. Nastąpi jednocześnie upodmiotowienie szeregowego posła, który uzyska szansę wybicia się

z roli bezwolnego automatu do głosowania, czyli przyciskania guzików, na osobę decyzyjną i o znacznej samodzielności intelektualnej. Myślący przywódca wie, że aby zrównoważyć powyżej opisany efekt osłabienia władzy w partii oraz zapobiec pojawieniu się poważnych konkurentów na scenie ogólnopolskiej, najbardziej potrzebne i przydatne będą pieniądze, duże pieniądze.

Przywódcy wszystkich partii zdają sobie sprawę, że ewentualna nowa ordynacja wyborcza, wymuszona przez społeczeństwo, przyjęta przez Sejm kadencji 2019-2023 (?), będzie wymagać bez porównania większych środków finansowych na prowadzenie działalności i kampanii wyborczej niż obecna.

Wie o tym doskonale Jarosław Kaczyński, gdyż to on zawsze wyznawał pogląd (i tak też działał), że polityka jest jednym ze sposobów prowadzenia wojny. A bez pieniędzy wojny się nie wygra.

Współdziałł w podziale „łupów” z tytułu zasiadania przy Okrągłym Stole, przejęcie przez środowisko PC „Expressu Wieczornego” – to tylko historycznie najstarsze przykłady politycznej „przenikliwości” przywódcy PiS. Ciekawych informacji dostarcza były wojewoda mazowiecki Jacek Kozłowski w wywiadzie dla „Rzeczpospolitej” (dodatek „Plus Minus”, 1-2 grudnia 2018 r.), mówiąc o tworzeniu w styczniu 1991 r. rządu Jana Krzysztofa Bieleckiego: „[...] przyszedł do nas do hotelu rządowego na Klonowej, gdzie mieszkała głównie gdańska część nowej ekipy, dwaj ważni politycy PC Maciej Zalewski i Andrzej Urbański, i zaczęli nas przekonywać, żebyśmy z kolei my przekonali Bieleckiego do podzielenia się z nimi bankami. A właśnie wydzielano

banki regionalne z NBP.” Już w latach 90. dojrzywała koncepcja przejęcia instytucji bankowo-finansowej i zrobienia z niej zaplecza finansowego dla ugrupowania politycznego Jarosława Kaczyńskiego.

Nie dziwi, że podjęta została próba przejęcia za bezcen banku Leszka Czarneckiego, następnie dofinansowania go pieniędzmi państwowymi przez NBP, którego prezesem jest Adam Glapiński, bliski współpracownik... prezesa partii. To miała być jedna noga, na której wspierać się powinna partia PiS.

Drugą nogą miała być budowla wzniesiona przy ulicy Srebrnej 16. Dochód roczny z wynajmu tak ogromnego biurowca to co najmniej kilkadziesiąt milionów złotych. Z takimi pieniędzmi już można się szykować do... wyborów.

Pozostaje pytanie: a co dla zdobycia pieniędzy na wybory według ordynacji większościowej mają zamiar zrobić konkurenci polityczni?

Jeśli nie są „bogaci z domu”, to muszą się rozejrzeć za sponsorami. Historia Polski w jej tragicznym wymiarze uczy, że sponsorów tych nie trzeba było nawet szukać, sami przyjeżdżali z zagranicy, przywozili szkatuły wypełnione pieniędzmi i przekupywali szlachtę uczestniczącą w elekcji króla. Doszło do takiej deprawacji, że „waszmościowie” za nieetyczne uznawali wzięcie łapówki nie od jednego zagranicznego posła, a od dwóch bądź kilku. Czym to się skończyło dla Polski – wszyscy wiemy.

**Dlatego ja, jako zwolennik ordynacji większościowej, ostrzegam, że jej wprowadzenie wymaga radykalnych zmian w prawie i regulacjach funkcjonowania instytucji odpowiedzialnych za prawdziwie wolne i uczciwe wybory.**

# „Odwrotne obciążenie” zwiększyło wyłudzenia zwrotów VAT

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego, Prezes Instytutu Studiów Podatkowych

Przed komisją śledczą do spraw wyłudzeń VAT i akcyzy zgodnym chórem zarówno lobbyści (nieukrywający swojej roli), jak i kryptolobbyści, którzy swego czasu byli wysokimi i trochę niższymi funkcjonariuszami publicznymi, bronią tzw. odwrotnego obciążenia w podatku od towarów i usług. Wciskają posłom kit, że ten przywilej „uszczelnienia VAT”, mimo że bezspornie przyczynił się do spadku dochodów budżetowych, co potwierdzają wszystkie dane (krajowe i międzynarodowe). W związku z tym, że również obecna władza jest wprowadzana w błąd i przez 3 lata rozszerzyła ten przywilej na kolejnych interesariuszy, pragnę wyjaśnić istotę tego „wynałazku” i jego skutki dla budżetu państwa. Wie to każda księgowa w biurze rachunkowym i student, który musiał zdać egzamin z prawa podatkowego, proszę mi więc wybaczyć, że piszę o rzeczach oczywistych. Najlepiej to robić na przykładzie.

Jeśli podatnik jest opodatkowany na zasadach ogólnych i sprzedał w danym miesiącu towary za 100 zł + 23 zł VAT,

a jego podatek naliczony wyniósł 15 zł, to:

- 1) budżet otrzymał 8 zł (23 – 15 zł);
- 2) niczego nie wypłacono z budżetu, bo tu nie ma zwrotu;
- 3) nabywca tych towarów mógł maksymalnie odliczyć od swego podatku należnego 23 zł.

Jeśli natomiast towar ten zostanie objęty przywilejem tzw. odwrotnego obciążenia, to:

- 1) podatnik nie płaci nic do budżetu (strata 8 zł);
- 2) otrzyma zwrot w wysokości 15 zł, czyli budżet już bezpowrotnie stracił 23 zł;
- 3) nabywca, jeśli odprzedaje ten sam towar, również nic nie płaci, bo u niego podatek należny z tytułu nabycia równa się podatkowi naliczonemu;
- 4) jeśli ten towar zostanie wywieziony za granicę lub zużyty do produkcji towarów wywiezionych za granicę, to również nie wystąpi tu żadna wpłata podatku do budżetu państwa.

Czy budżet straci na tej operacji? Oczywiście – proste rachunki.

Aby poprawić wizerunek tego „wynałazku” i uzasadnić kit, że jest to „uszczelnienie VAT”, daje się przykład, że „ostatecznie” VAT w obrocie towarami, na które przyznano ten przywilej, będzie „jednak zapłacony”, bo zapłaci go sprzedawca detaliczny tych towarów. Gdyby dotyczyło to pieczywa, masła i kiełbasy, to zgoda: sklep w przysłowiowej Wólce Kosowskiej może coś zapłaciłby do budżetu. Ale dla jakich towarów i usług wprowadza się to rozwiązanie? Wymienię największe rynki: złom, odpady, surowce wtórne, stal, metale kolorowe. Czy istnieje rynek detaliczny (sprzedaż konsumentom) złomu lub metali kolorowych? Ktoś tu wstawi kit. Ostatnią deską ratunku dla obrońców tego przywileju jest twierdzenie, że nabywcy tych towarów, kiedy zużyją je do produkcji wyrobów na stawkach dodatnich (5%, 8%, 23%), zapłacą więcej niż ci, którzy kupowaliby te towary z VAT. Ale gdy złom jest zużywany do produkcji towarów objętych

**NOWOŚĆ WYDAWNICZA**



## PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG: REFLEKSJE NA ROK 2019 WYDANIE SZÓSTE ROZSZERZONE I ZAKTUALIZOWANE

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Niniejsza książka jest uporządkowanym zbiorem artykułów, które ukazały się głównie w „Serwisie Doradztwa Podatkowego” wydawanym w formie elektronicznej przez Instytut Studiów Podatkowych ([www.isp-modzelewski.pl](http://www.isp-modzelewski.pl)) oraz w miesięczniku „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” ukazującym się nakładem Instytutu od ponad 22 lat. Teksty te mają charakter praktyczny i adresowane są do Czytelników zajmujących się zawodowo podatkiem od towarów i usług. Mogą również służyć studentom poznającym tajniki tego podatku. Przystępny sposób narracji, prostota przekazu, połączone z profesjonalnym podejściem, pozwalają Czytelnikowi zrozumieć podatek od towarów i usług i poszerzyć wiedzę na jego temat. Książka uwzględnia stan prawny na dzień 1 stycznia 2019 r.

Zeszyt 282, 202 strony, format A5, oprawa miękka

tym przywilejem (żelazo sprzedaje się do huty, która produkuje pręty stalowe), to w całym ciągu transakcji nikt niczego nie płaci, a jeszcze trzeba zwrócić podatek naliczony z tytułu nabycia innych towarów i usług (np. węgla czy energii elektrycznej), którego w innym przypadku nigdy by nie zwracano. Gdy tylko istotna część towarów wytwarzanych z towarów, które były objęte odwrotnym obciążeniem, jest wywożona za granicę, to straty budżetu są bezwzględnie i bezpowrotne, bo nikt nic nie płaci, a jeszcze trzeba zwracać podatek naliczony.

Zapewne dla każdego księgowego są to banały, ale być może naiwni (?) obrońcy „odwrotnego obciążenia” tego nie wiedzą. Gdy podatnik odlicza podatek naliczony (jest to czynność ewidencyjno-deklaracyjna), następuje zmniejszenie podatku należnego (w naszym przykładzie 23 zł) o kwotę podatku naliczonego (15 zł), co powoduje, że budżet bezwzględnie zyskuje 8 zł, nawet gdy ów podatek naliczony (15 zł) nie został wpłacony (co się zdarza). Gdy podatnik stosujący „odwrotne obciążenie” musi otrzymać zwrot owych

15 zł, to strata budżetu wynosi 23 zł (8 zł nie wpłacono i wypłacono jeszcze 15 zł). Gdyby przyjąć optymistyczne założenie, że faktyczne wpłaty zobowiązań podatkowych w tym podatku wynoszą około 90% kwoty podatku należnego, to w przypadku zwrotów zawsze budżet „ma w plecy”, bo zwraca o jedną dziesiątą więcej. Inaczej mówiąc: zwrot podatku naliczonego z budżetu państwa ma charakter kasowy i z zasady jest wyższy od faktycznej wpłaty podatku należnego, który tworzy podatek naliczony (który jest zawsze memoriałowy). Oznacza to, że odliczenie (zawsze memoriałowe) tylko zmniejsza wpłaty (wpływy), a zwrot (wydatek) zawsze jest dokonywany z faktycznych wpłat (wpływów) – zwraca się tylko z tego, co się ma, czyli z pieniędzy od uczciwych podatników.

Lecz to nie koniec: „odwrotne obciążenie” jest zaproszeniem do wyłudzenia całkowicie nienależnych zwrotów, bo nie wymaga tworzenia fikcyjnego wywozu towarów poza granice Polski. Wystarczy skupić i sprzedać (wielokrotnie) tę samą partię stali (żelaza, elektroniki itp.), aby uzyskać legal-

nie prawo do zwrotu; trzeba tylko zmistyfikować podatek naliczony, ale to nie jest takie trudne. Na każdym rogu ulicy stoją potencjalni „prezisi spółek”, które wystawiają za kilkaset złotych faktury na milionowe kwoty. W ten sposób wyłudzenie zwrotów VAT „trafiło pod strzechy” i może to robić każdy. Ten biznes nazywa się „transakcjami stalowymi”, gdyż to stal była największym przebojem stosowanym w wyłudzeniu VAT.

Skąd się biorą te pieniądze na lobbując w obronie „odwrotnego obciążenia”? Odpowiedź jest prosta: z nienależnie uzyskanych zwrotów. Komisja powinna zapytać resort finansów, ile zwrócono podatku firmom, które korzystały z „odwrotnego obciążenia”, oraz jaka była wartość obrotów towarami (usługami) objętymi tym przywilejem w latach 2011-2015. To łatwo sprawdzić – w deklaracji VAT-7 jest pole 31. Zresztą nie jest żadną tajemnicą, że po objęciu danej grupy towarów owym „odwrotnym obciążeniem” gwałtownie rośnie ich sprzedaż. Dlaczego? Dlatego że daje to możliwości wyłudzenia zwrotów VAT.

## Aktualności – luty 2019 r.

- **Publikacja objaśnień dotyczących schematów podatkowych.** W dniu 31 stycznia 2019 r. Minister Finansów opublikował objaśnienia podatkowe dotyczące stosowania przepisów związanych z obowiązkiem przekazywania do Szeffa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules – MDR). Objasnienia wskazują przede wszystkim, że obowiązek informacyjny na podstawie przepisów MDR nie powstanie, gdy nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego (przychody/koszty/aktywa podmiotu nie przekraczają równowartości w złotych polskich 10 mln euro oraz wartość przedmiotu uzgodnienia nie przekracza 2,5 mln euro) i jednocześnie nie jest spełnione kryterium transgraniczne.
- **Split payment obowiązkowy od dnia 1 marca 2019 r.** W dniu 23 stycznia 2019 r. Komisja Europejska opublikowała projekt decyzji derogacyjnej w sprawie umożliwienia Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu *split payment* (podzielonej płatności) w stosunku do określonej grupy towarów oraz określonych rodzajów działalności gospodarczej. Projekt przewiduje, że Polska ma prawo stosować obowiązkowy *split payment* w okresie od dnia 1 marca 2019 r. do dnia 28 lutego 2022 r. Mechanizm ten nie obejmie wszystkich przedsiębiorców, będzie on dotyczyć jedynie transakcji dokonywanych w niektórych branżach (podlegających opodatkowaniu VAT w Polsce) pomiędzy podatnikami.

# Podatki w praktyce.

## Przyporządkowanie zakupów do działalności opodatkowanej lub zwolnionej – rachunek proporcji (cz. 1)

Agata Strocka

Prawnik, pracownik Instytutu Studiów Podatkowych

**W artykule autorka omawia zagadnienie związane z obliczeniem rachunku proporcji. W pierwszej części przedstawia ogólne zasady zastosowania tzw. wskaźnika.**

Art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> zobowiązuje podatnika do tzw. alokacji zakupów. Zgodnie bowiem z art. 86 ust. 1 tej ustawy prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi od nabywanych towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Podatnikowi nie przysługuje więc prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów o charakterze osobistym i konsumpcyjnym czy też poczynionych na cele działalności zwolnionej z opodatkowania.

Zgodnie z art. 90 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Stosownie do ust. 2, jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, o których mowa powyżej, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

W tym miejscu warto ponownie się odwołać do art. 86 ust. 1 ustawy z dnia

11 marca 2004 r. wyrażającego ogólną zasadę dotyczącą obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. W przepisie tym wskazano, że w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem wyjątków wymienionych w ustawie oraz aktach wykonawczych. W przypadku nabycia towarów i usług związanych jednocześnie z wykonywaniem czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego (co do zasady są to czynności opodatkowane) oraz czynności, w stosunku do których podatnikowi takie prawo nie przysługuje (np. czynności zwolnione przedmiotowo od podatku od towarów i usług), podatnik jest zobowiązany, zgodnie z przepisem art. 90 przywołanej ustawy, **do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.** Jeżeli nie jest możliwe bezpośrednio przyporządkowanie dokonanych zakupów do czynności, w związku z których wykonywaniem odliczenie podatku naliczonego jest uprawnione, oraz do czynności, w związku z których wykonywaniem podatnik nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, zastosowanie znajduje **zasada proporcjonalnego odliczenia podatku naliczonego**, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Należy zatem stwierdzić, co następuje:

- 1) w przypadku gdy podatnik może bezpośrednio przyporządkować zakupione towary i usługi do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego (czyli powiązać np. ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem VAT), wówczas powinien odliczać podatek naliczony od tych zakupów w całości, bez stosowania proporcji bazowej;
- 2) w przypadku gdy podatnik może bezpośrednio przyporządkować zakupione towary i usługi do czynności niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego (czyli powiązać np. ze sprzedażą zwolnioną od podatku VAT), wówczas nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego od tych zakupów w żadnej części; nie znajduje tu również zastosowania proporcja służąca do częściowego odliczenia podatku naliczonego;
- 3) w przypadku gdy podatnik nie może bezpośrednio przyporządkować zakupionych towarów i usług do czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego (np. do sprzedaży opodatkowanej podatkiem VAT) lub czynności niedających prawa do odliczenia (np. do sprzedaży zwolnionej od podatku VAT), wówczas **powinien odliczać podatek naliczony od takich zakupów z zastosowaniem proporcji bazowej ustalonej na podstawie obrotu osiągniętego w poprzednim roku.**

Możliwe są zatem sytuacje, w których podatnik nie będzie w stanie wyodrębnić (podzielić na części) kwot podatku związanych z czynnościami opodatkowanymi oraz związanych z czynnościami nieopodatkowanymi. Wówczas podatnik ma **prawo skorzystać z odliczenia proporcjonalnego**, w którego przypadku **część podatku podlegającego odliczeniu ustala się za pomocą proporcji opartej na strukturze sprzedaży**.

Podatnik ma prawo do określenia części podatku podlegającej odliczeniu z zastosowaniem proporcji opartej na strukturze sprzedaży w ściśle określonych przypadkach. Do skorzystania z tej formy określenia podatku podlegającego odliczeniu konieczne jest **jednoczesne spełnienie dwóch przesłanek**:

- 1) zaistnienia u podatnika zakupów związanych ze sprzedażą zarówno opodatkowaną, jak i nieopodatkowaną (tj. zwolnioną z podatku);
- 2) niemożności wyodrębnienia kwot podatku naliczonego do poszczególnych rodzajów sprzedaży.

Zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. proporcję ustala się jako **udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi prawo takie nie przysługuje**.

Podstawę wyliczenia proporcji można zatem przedstawić w formie ułamkowej, gdzie w liczniku uwzględnia się wyłącznie obrót uzyskany z tytułu czynności dających podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, a w mianowniku ujmowana jest całkowita wartość obrotu uzyskanego w danym roku podatkowym (czyli obrotu z tytułu czynności dających prawo do odliczenia oraz czynności niedających takiego prawa).

Zgodnie z definicją zawartą w art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., obowiązującą w 2018 r., podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzy-

mał 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. W myśl art. 29a ust. 6 pkt 1 wspomnianej ustawy podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku od towarów i usług. Użycie przez ustawodawcę w art. 90 ust. 3 omawianej ustawy pojęcia „obrotu” oznacza, że podstawę obliczenia proporcji bazowej stanowią kwoty netto.

Jak wynika z art. 90 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym, na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego ustalana jest proporcja. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Do obliczenia proporcji dla danego roku podatkowego przyjmuje się najpierw obroty z roku poprzedniego (proporcja bazowa), a potem koryguje się wstępne rozliczenia na podstawie proporcji za dany rok podatkowy (proporcja końcowa wyliczona na koniec roku). Do wyliczenia współczynnika proporcji uwzględnia się kwoty netto, co potwierdza art. 90 ust. 9a przywołanej ustawy.

Proporcja, o której mowa w art. 90 ust. 3-4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., określana jest jako ułamek dotyczący określonego obrotu podatnika i na podstawie obrotu jest liczona. Nie ma możliwości zastosowania innego klucza – tak jak w przypadku alokacji bezpośredniej, o której mowa w art. 90 ust. 1 tej ustawy albo w przepisach dotyczących tzw. przewspółczynnika.

Podatnicy, którzy nie osiągnęli w poprzednim roku obrotu lub u których obrót ten w poprzednim roku podatkowym był niższy niż 30 tys. zł i nie są w stanie dokonać alokacji bezpośredniej kosztów, do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo, według prognozy uzgodnionej z naczelnikiem urzędu skarbowego, w formie protokołu. Podatnik może również uzgodnić z naczelnikiem urzędu skarbowego prognozę współczynnika pro-

porcji, jeżeli proporcja bazowa wyliczona na podstawie obrotów z roku poprzedniego byłaby dla podatnika niereprezentatywna (art. 90 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Po zakończeniu roku podatkowego całość niewyodrębnionego podatku (związanego z czynnościami zarówno opodatkowanymi, jak i nieopodatkowanymi) powinna zostać przemnożona przez wskaźnik proporcji obliczony na podstawie wartości sprzedaży opodatkowanej za rok, którego dotyczy odliczenie, w wartości sprzedaży ogółem za ten sam okres. W przypadku gdy część podatku do odliczenia obliczona z zastosowaniem proporcji ostatecznej będzie się różnić od kwoty odliczonej wyznaczonej w ciągu roku za pomocą proporcji wstępnej, będzie to oznaczało konieczność korekt dokonanych wcześniej odliczeń.

W myśl art. 91 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. po zakończeniu roku, w którym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, podatnik ma obowiązek dokonania korekty kwoty podatku odliczonego zgodnie z art. 90 ust. 2-10, z uwzględnieniem proporcji obliczonej w sposób określony w art. 90 ust. 2-6 lub 10 dla zakońzonego roku podatkowego.

Podatnik ma zatem obowiązek dokonać obliczeń zgodnie z art. 90 ust. 2-6 lub 10 i jeżeli tak dokonane ustalenie rzeczywistych obrotów podatnika w danym roku podatkowym będzie się różniło od proporcji określonych na podstawie wyników osiągniętych w poprzednim roku podatkowym, podatnik jest obowiązany dokonać stosownej korekty podatku naliczonego za dany rok podatkowy.

Powyżej przedstawiono ogólne zasady obliczania tzw. wskaźnika. W rzeczywistości dokonywanie przez podatników rachunku proporcji jest bardziej skomplikowane, gdyż trudne jest często ustalenie prawidłowej wysokości obrotów, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia.

Przypisy:

<sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm., dalej „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.



# Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 14 lutego 2019 r. w sprawie C-562/17 Nestrade SA v. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) i Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. 1986, L 326, s. 40 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 129, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”).

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Nestrade SA, spółką handlową z siedzibą w Szwajcarii, a Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) (państwową agencją administracji podatkowej, Hiszpania) i Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnym sądem administracyjno-gospodarczym, Hiszpania), w przedmiocie odmowy zwrotu części podatku od wartości dodanej (VAT) z powodu wcześniejszej ostatecznej decyzji odmownej.

## RAMY PRAWNE

### Prawo Unii

#### Trzynasta dyrektywa

Zgodnie z art. 2 trzynastej dyrektywy: „1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek [VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [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 podat-

ku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23)] lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.  
2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.  
3. Państwa członkowskie mają prawo żądać mianowania przedstawiciela podatkowego”.  
Artykuł 3 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„Zwrot podatku, określony w art. 2 ust. 1, zostanie przyznany po uprzednim złożeniu wniosku przez podatnika. Państwa członkowskie określają warunki składania wniosków, łącznie z terminami ich składania, okresem trwania zwolnienia, wskazaniem władz właściwych do przyjmowania wniosków i określeniem minimalnych kwot, w odniesieniu do których wnioski mogą być składane. Określają także warunki dokonywania zwrotów, łącznie z terminami ich dokonywania i nakładają na wnioskodawcę zobowiązania, które są konieczne do oceny, czy wniosek jest uzasadniony, i zapobieżenia oszustwu, w szczególności zobowiązanie do przedstawiania dowodu prowadzenia działalności gospodarczej zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy [77/388]. Wnioskodawca musi poświadczyć na piśmie, że w czasie określonym nie przeprowadził żadnej transakcji niespełniającej warunków przewidzianych w art. 1 pkt 1 niniejszej dyrektywy”.

#### Dyrektywa 2006/112

Artykuł 170 dyrektywy 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), zmienionej dyrekty-

wą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2006/112”), stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [trzynastej dyrektywy], art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy [Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23)] oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;
- b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194-197 i art. 199”.

Artykuł 171 tej dyrektywy stanowi:

- „1. Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie [2008/9].
2. Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty odbywa się zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi określonymi w dyrektywie [trzynastej dyrektywie].

Podatnicy, o których mowa w art. 1 [trzynastej dyrektywy], a którzy w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, dokonali wyłącznie dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz osoby,

w odniesieniu do których odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 194-197 i art. 199, są również uznawani, do celów stosowania powyższej dyrektywy, za podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty.

3. [Trzynasta dyrektywa] nie ma zastosowania do:
  - a) kwot VAT zafakturowanych niezgodnie z przepisami krajowymi danego państwa członkowskiego;
  - b) zafakturowanych kwot VAT w odniesieniu do towarów, których dostawa jest, lub może być, zwolniona na mocy art. 138 lub art. 146 ust. 1 lit. b)".

### Prawo hiszpańskie

Artykuł 119 bis Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 grudnia 1992 r., zatytułowany „Szczególny system zwrotu na rzecz określonych przedsiębiorców i podmiotów gospodarczych niemających siedziby na terytorium stosowania [VAT], ani we Wspólnocie, na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie i Melilli”, w brzmieniu mającym zastosowanie w chwili zaistnienia okoliczności w postępowaniu głównym, stanowi:

„Przedsiębiorcy lub podmioty gospodarcze niemające siedziby ani na terytorium stosowania [VAT], ani we Wspólnocie, ani na Wyspach Kanaryjskich, ani w Ceucie lub Melilli mogą wystąpić o zwrot kwot podatku od wartości dodanej, jakie zapłacili z tytułu nabycia lub przywozu towarów lub usług dokonanych na wspomnianym terytorium, na warunkach i w granicach przewidzianych w art. 119 niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem poniższych postanowień oraz zgodnie z procedurą ustanowioną w drodze rozporządzenia: [...]”.

Artykuł 31 Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (dekretu królewskiego 1624/1992 przyjmującego rozporządzenie o podatku od wartości dodanej) z dnia 29 grudnia 1992 r., zatytułowany „Zwrot na rzecz określonych przedsiębiorców lub podmiotów gospodarczych niemających siedziby na terytorium stosowania [VAT], lecz mających siedzibę we

Wspólnocie, na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie lub Melilli”, w brzmieniu mającym zastosowanie w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, stanowi:

- „[...]”
7. [...]
 

Jeżeli istnieją wątpliwości co do ważności lub prawidłowości danych zawartych we wniosku o zwrot lub w elektronicznej kopii faktur lub dokumentów przywozowych, których on dotyczy, organ właściwy dla jego rozpoznania może wezwać w razie potrzeby wnioskodawcę o przedstawienie oryginałów tych dokumentów poprzez wszczęcie postępowania o uzyskanie dodatkowych lub późniejszych informacji, o których mowa w art. 119 ust. 7 ustawy 37/1992. Wspomniane oryginały muszą pozostawać do dyspozycji organu podatkowego do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Adresat wezwania o dodatkowe lub późniejsze informacje powinien odpowiedzieć na nie w terminie jednego miesiąca, licząc od dnia jego otrzymania.
  8. Decyzja rozstrzygająca wniosek o zwrot powinna zostać wydana i doręczona wnioskodawcy w terminie czterech miesięcy liczonych od daty jego otrzymania przez organ właściwy dla wydania tej decyzji. Niemniej jednak, jeżeli wniosek o dodatkową lub późniejszą informację jest konieczny, decyzja powinna zostać wydana i dostarczona wnioskodawcy w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania żądanej informacji lub po upływie miesiąca od dnia wezwania, jeżeli adresat wezwania na nie nie odpowiedział. W tych przypadkach minimalny czas postępowania o zwrot wynosić będzie sześć miesięcy liczonych od dnia otrzymania wniosku przez organ właściwy dla jego rozstrzygnięcia.
- W każdym razie, jeżeli wniosek o dodatkowe lub uzupełniające informacje jest konieczny, maksymalny termin na rozpatrzenie wniosku o zwrot będzie wynosić osiem miesięcy liczonych od dnia jego otrzymania, przy czym przyjmuje się, że wniosek został oddalony po upływie

terminów, o których mowa w niniejszym ustępie, jeżeli nie otrzymano wyraźnej notyfikacji o jego rozstrzygnięciu.

[...]

10. Oddalenie całego lub części wniosku o zwrot może zostać zaskarżone przez wnioskodawcę zgodnie z postanowieniami tytułu V [Ley 58/2003 General Tributaria (ustawy 58/2003 – ordynacja podatkowa, zwanej dalej «ordynacją podatkową») z dnia 17 grudnia 2003 r.]

[...]

Artykuł 31 bis dekretu królewskiego nr 1624/1992 stanowi:

„[...]”

3. Oryginalne faktury i pozostałe dokumenty uzasadniające prawo do zwrotu powinny pozostawać do dyspozycji organu podatkowego do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

[...]

5. Postępowanie i decyzje w sprawach wniosków o zwrot, o których mowa w niniejszym artykule, następują zgodnie z postanowieniami art. 31 ust. 6-11 niniejszego rozporządzenia”.

Zgodnie z art. 139 ordynacji podatkowej, zatytułowanym „Zakończenie ograniczonego postępowania weryfikacyjnego”:

„1. Ograniczone postępowanie weryfikacyjne kończy się w jeden z następujących sposobów:

- a) w drodze wyraźnej decyzji organu podatkowego o treści, o której mowa w kolejnym ustępie;
- b) w wyniku bezskutecznego upływu terminu po tym, jak upłynął termin uregulowany w art. 104 niniejszej ustawy bez notyfikacji o wyraźnym rozstrzygnięciu wniosku, przy czym nie stoi to na przeszkodzie temu, aby administracja podatkowa mogła wszcząć ponownie to postępowanie po upływie terminu przedawnienia.

[...]

2. Decyzja administracyjna, która kończy ograniczone postępowanie weryfikacyjne, powinna zawierać przynajmniej następującą treść:

- a) zobowiązanie podatkowe lub jego elementy i okres będący przedmiotem kontroli;

- b) wyszczególnienie konkretnych dokonanych czynności;
- c) przedstawienie okoliczności i podstawy prawnej, jakie uzasadniają decyzję;
- d) tymczasowe określenie wysokości podatku [...]”.

Artykuł 219 ordynacji podatkowej, zatytułowany „Odwołanie decyzji o nałożeniu podatków i nałożeniu sankcji”, stanowi:

- „1. Organ podatkowy może odwołać swoje decyzje z korzyścią dla zainteresowanych, jeżeli dojdzie do wniosku, iż w sposób oczywisty naruszają one ustawę, jeżeli zaistniałe okoliczności faktyczne, które dotyczą szczególnej sytuacji prawnej, w oczywisty sposób wskazują na bezzasadność wydanej decyzji, lub jeżeli przy przeprowadzaniu postępowania zainteresowani nie mogli wykonać prawa do obrony. Odwołanie nie może stanowić w żadnym wypadku odstępstwa lub zwolnienia, którego nie dopuszczają przepisy podatkowe, ani być sprzeczne z zasadą równości, interesem publicznym lub porządkiem prawnym.
2. Odwołanie jest możliwe tylko wtedy, gdy nie upłynął termin przedawnienia. [...]”.

### SPÓR W POSTĘPOWANIU GŁÓWNYM I PYTANIA PREJUDYCJALNE

Nestrade, której siedziba spółki i siedziba dla celów podatkowych znajdują się w Szwajcarii, dokonywała transakcji podlegających VAT w Hiszpanii. W dniu 21 września 2010 r. Nestrade wniosło do AEAT w drodze postępowania o zwrot kwot VAT zapłaconych w ramach stosowania hiszpańskiego VAT przez przedsiębiorcę niemającego siedziby w Unii Europejskiej o zwrot kwot zapłaconych przy okazji dostawy towarów przez jej dostawcę Hero España, SA (zwaną dalej „Hero”) w trzecim i czwartym kwartale 2009 r. Nestrade wniosło również o zwrot wszystkich innych kwot VAT zapłaconych przy okazji dostawy towarów przez Hero w latach podatkowych 2008-2010.

W odniesieniu do wszystkich owych lat podatkowych AEAT zażądał od Nestrade przedstawienia faktur odpowiadających dostawom towarów przez

Hero (zwanymi dalej „prawidłowymi fakturami”), ponieważ faktury przedstawione pierwotnie zawierały niderlandzki numer identyfikacyjny dla celów VAT Nestrade, podczas gdy należało na nich wskazać szwajcarski numer identyfikacyjny dla celów VAT.

W dniu 23 listopada 2010 r. AEAT wezwał Nestrade, aby w terminie 10 dni roboczych liczonych od dnia doręczenia jej wezwania, co nastąpiło w dniu 13 grudnia 2010 r., dostarczyło jej prawidłowe faktury za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. Nestrade nie zastosowało się do tego wezwania w wyznaczonym terminie. W dniu 10 stycznia 2011 r. Hero wystawiło faktury korygujące za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. W dniu 5 kwietnia 2011 r. AEAT wydał decyzję odmawiającą zwrotu kwoty 114 662,59 EUR dochodzonej za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. z tego powodu, iż nie mógł ustalić zasadności wniosku.

Decyzja ta nie została zaskarżona przez Nestrade i stała się ostateczna w dniu 14 maja 2011 r. W dniu 5 sierpnia 2011 r. Nestrade ponownie wniosło do AEAT o zwrot kwot VAT zapłaconych w ramach wykonywania działalności za lata podatkowe 2008-2010, a ponadto wniosła o zwrot kwot VAT zapłaconych za okres pomiędzy styczniem 2011 r. a marcem 2011 r. Przy tej okazji Nestrade przedstawiło faktury korygujące i unieważniło faktury wystawione pierwotnie przez Hero za każdy wymieniony rok, w tym w odniesieniu do trzeciego i czwartego kwartału roku podatkowego 2009.

W decyzji z dnia 12 grudnia 2011 r. AEAT postanowił, po pierwsze, przyznać zwrot kwot VAT zapłaconych w związku z wykonywaniem działalności gospodarczej za lata podatkowe 2008 i 2010, a także za pierwszy i drugi kwartał 2009 r. w łącznej kwocie 542 094,25 EUR. AEAT uznał, że Nestrade odpowiedziało na jej wezwania i przedstawiło zażądane faktury korygujące. AEAT przyznał zwrot po sprawdzeniu spełnienia przewidzianych w tym celu przesłanek. Po drugie, AEAT postanowił odmówić zwrotu kwot VAT odpowiadających dwóm fakturom wystawionym przez Hero z tytułu trzeciego i czwartego kwartału roku podatkowego 2009. Odmowa ta opierała się na tym, że odmówiono owego zwrotu w decyzji z dnia 5 kwietnia 2011 r., która stała się ostateczna w dniu 14 maja 2011 r.

W dniu 8 marca 2012 r. AEAT utrzymał w mocy decyzję z dnia 12 grudnia 2011 r.

Nestrade wniosło odwołanie w postępowaniu administracyjnym na decyzję AEAT z dnia 12 grudnia 2011 r. i z dnia 8 marca 2012 r. Odwołanie to zostało oddalone decyzją Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego sądu administracyjno-gospodarczego) z dnia 22 stycznia 2015 r. Głównym powodem tego oddalenia była administracyjna powaga rzeczy osądzonej.

Nestrade wniosło skargę do sądu od decyzji AEAT z dnia 12 grudnia 2011 r. i z dnia 8 marca 2012 r. oraz od decyzji Tribunal Económico-Administrativo Central (centralnego sądu administracyjno-gospodarczego) z dnia 22 stycznia 2015 r. do sądu odsyłającego.

Sąd ten uznał, że istnieje pewna sprzeczność pomiędzy koniecznością przestrzegania zasady pewności prawa właściwej dla ostatecznej decyzji administracyjnej, takiej jak decyzja z dnia 5 kwietnia 2011 r. z jednej strony oraz z drugiej strony koniecznością jednolitego stosowania prawa Unii, takiego jak w szczególności postanowienia dyrektywy 2006/112 dotyczące prawa do odliczenia VAT.

W tym kontekście sąd odsyłający przypomina, że Trybunał w wyroku z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297) orzekł, że można odmówić zwrotu VAT zapłaconego w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, jeżeli faktury korygujące zostały przedstawione organowi podatkowemu po wydaniu przez niego decyzji odmawiającej zwrotu VAT. Zastanawia się on jednak nad tym, czy nie należy odejść od stosowania owego orzecznictwa w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, która charakteryzuje się brakiem rażącego niedbalstwa lub należyłą współpracą z AEAT ze strony Nestrade oraz naruszeniem praw do obrony Nestrade.

W tych okolicznościach Audiencia Nacional (sąd najwyższy, Hiszpania) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy można zmienić rozwiązanie zawarte w wyroku [z dnia 8 maja

2013 r., Petroma Transports i in. (C-271/12, EU:C:2013:297)] w ten sposób, aby dopuścić zwrot kwot VAT, o który wnioskuje przedsiębiorstwo niemające siedziby w Unii Europejskiej, pomimo że zapadła wcześniej decyzja organu administracyjnego odmawiająca tego zwrotu, ponieważ przedsiębiorstwo to nie odpowiedziało na wezwanie organu podatkowego o poinformowanie go o jego numerze identyfikacji podatkowej, biorąc pod uwagę, iż organ ten posiadał już w owej chwili wspomnianą informację, dostarczoną przez skarżącą przy okazji odpowiedzi na inne wezwania?

W wypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej:

- 2) Czy można przyjąć, że zastosowanie z mocą wsteczną wyroku [z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)] wymaga uchylecia decyzji administracyjnej odmawiającej zwrotu wspomnianych kwot VAT, z uwagi na to, że rzeczona decyzja ograniczyła się do utrzymania w mocy wcześniejszej prawomocnej decyzji administracyjnej odmawiającej zwrotu tych kwot, która została wydana przez AEAT w postępowaniu innym niż przewidziane przez ustawę dla takiego przypadku, a ponadto ograniczała prawa wnioskującego o zwrot, pozbawiając go prawa do obrony?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych Tytułem wstępu należy zauważyć, po pierwsze, że w swojej decyzji sąd odsyłający odnosi się do przepisów dyrektywy 2006/112 dotyczących prawa do odliczenia VAT oraz do dotyczącego tych przepisów orzecznictwa Trybunału.

Jednakże okoliczność, iż sąd krajowy wskazał formalnie we wniosku prejudycjalnym określone przepisy prawa Unii, nie stoi na przeszkodzie temu, by Trybunał przekazał temu sądowi wszelkie wskazówki dotyczące wykładni, które mogą być pomocne w rozstrzygnięciu rozpatrywanej przez niego sprawy, niezależnie od tego, czy sąd krajowy powołał się na nie w treści pytań. W tym względzie do Trybunału należy wskazanie na podstawie wszystkich informacji przedstawionych przez sąd krajowy, a w szczególności na podstawie uzasadnienia postanowienia

odsyłającego, elementów prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu (wyrok z dnia 29 września 2016 r., Essent Belgium, C-492/14, EU:C:2016:732, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

Jak zauważyły rząd hiszpański i Komisja Europejska, sprawa w postępowaniu głównym dotyczy wniosku o zwrot kwot VAT złożonego przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w państwie trzecim, to znaczy w Szwajcarii. Otóż warunki zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Unii są regulowane przez trzynastą dyrektywę, co wynika z jej art. 2 ust. 1. Trybunał wyjaśnił w tym zakresie, że postanowienia trzynastej dyrektywy, a w szczególności wspomniany art. 2 ust. 1, należy uznać za *lex specialis* w stosunku do art. 170 i 171 dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 15 lipca 2010 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-582/08, EU:C:2010:429, pkt 35).

W ten sposób należy ocenić przedstawione pytania w świetle postanowień trzynastej dyrektywy.

Po drugie, należy podkreślić, że sprawa w postępowaniu głównym nie dotyczy tymczasowych skutków korekty danej faktury, co do której to kwestii Trybunał już się wypowiedział, odnosząc się do prawa do odliczenia VAT w wyroku z dnia 15 września 2016 r., Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691). Przeciwnie, dotyczy ona uprawnienia państwa członkowskiego do ograniczenia w czasie możliwości korygowania błędnych faktur dla celów skorzystania z prawa do zwrotu VAT. Sąd odsyłający wyjaśnia, że w prawie hiszpańskim taka korekta nie może już wywołać skutków po tym, jak decyzja administracyjna odmawiająca zwrotu stała się ostateczna.

Z uwagi na powyższe należy uznać, że przez swoje pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy postanowienia trzynastej dyrektywy powinno się interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie ograniczało w czasie możliwość korygowania błędnych faktur, na przykład poprzez korektę pierwotnie umieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla celów VAT, w celu skorzystania z prawa do zwrotu VAT.

Trybunał orzekł, że przepisy szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego można odmówić prawa do odliczenia podatku VAT podatnikom, którzy posiadają faktury zawierające braki, nawet jeśli zostają one uzupełnione poprzez przedstawienie informacji mających na celu wykazanie prawdziwości, charakteru i kwoty zafakturowanych transakcji po wydaniu takiej decyzji odmownej (zob. podobnie wyrok z dnia 8 maja 2013 r., Petroma Transports i in., C-271/12, EU:C:2013:297, pkt 36). Niemniej jednak trzeba wyjaśnić, że szósta dyrektywa 77/388 nie zakazywała również państwom członkowskim dopuszczania korekty niekompletnej faktury po tym, jak organ podatkowy wydał decyzję odmawiającą prawa do odliczenia lub prawa do zwrotu VAT.

Twierdzenie to ma również zastosowanie w odniesieniu do trzynastej dyrektywy. Z art. 3 ust. 1 tej dyrektywy wynika bowiem, że państwa członkowskie określają warunki złożenia wniosku o zwrot VAT, w tym terminy, oraz że nakładają one obowiązki, które są konieczne dla oceny zasadności takiego wniosku.

Ponieważ nie zostało ono uregulowane przez trzynastą dyrektywę, ustanowienie przepisów ustalających termin, którego upływ skutkuje ukaraniem niewystarczająco starannego podatnika, który nie skorygował błędnych lub niekompletnych faktur w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT, powinno być regulowane przez prawo krajowe, o ile postępowanie to ma zastosowanie w ten sam sposób do analogicznych praw w dziedzinie podatkowej opartych na prawie krajowym, jak i do praw opartych na prawie Unii (zasada równoważności), oraz po drugie, że nie czyni ono wykonywania prawa do odliczenia praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 maja 2008 r., Ecotrade, C-95/07 i C-96/07, EU:C:2008:267, pkt 46; z dnia 26 kwietnia 2018 r., Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

W tym zakresie należy przypomnieć, że o ile do sądu krajowego należy ocena zgodności przepisów krajowych z prawem Unii, to jednak Trybunał

może dostarczyć mu wszelkiej użytecznej wskazówki dla rozpoznania toczącego się przed nim sporu (wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, pkt 36).

Odnosząc się, po pierwsze, do zasady równoważności, należy przypomnieć, że z zasady tej wynika, że osoby powołujące się na uprawnienia przyznane przez porządek prawny Unii nie mogą znajdować się w gorszej sytuacji niż osoby, które powołują się wyłącznie na prawo krajowe (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, pkt 39).

Sąd odsyłający zastanawia się nad tym, czy AEAT naruszył ową zasadę równoważności w zakresie, w jakim nie odwołał on swojej decyzji z dnia 5 kwietnia 2011 r. na podstawie art. 219 ordynacji podatkowej. W tym względzie należy zauważyć, że nic w aktach przedstawionych Trybunałowi nie pozwala na stwierdzenie, iż artykuł ten znajduje zastosowanie w inny sposób w zależności od tego, czy omawiane prawo zostało przyznane przez prawo Unii, czy przez prawo krajowe.

Ponadto, przeciwnie do tego, co podniosło na rozprawie Nestrade, zasada równoważności nie została również naruszona przez fakt, że AEAT potraktował w inny sposób, po pierwsze, wnioski o zwrot kwot VAT naliczonego w związku z jej działalnością gospodarczą za lata podatkowe 2008 i 2010, jak również za pierwszy i drugi kwartał roku podatkowego 2009, oraz po drugie, wnioski za trzeci i czwarty kwartał 2009 r. W rzeczywistości bowiem, takie odmienne traktowanie, nawet jeżeli ono zaistniało, to w żaden sposób nie wykazywało odmiennego traktowania praw przyznanych przez unijny porządek prawny i praw o czysto krajowym charakterze.

Jeśli chodzi, po drugie, o zasadę skuteczności, z orzecznictwa Trybunału wynika, że kwestia, czy przepis krajowego prawa procesowego powoduje, iż wykonywanie uprawnień przyznanych jednostkom na mocy prawa Unii staje się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, musi być analizowana z uwzględnieniem roli, jaką ten przepis odgrywa w całym postępowaniu, trybu tego postępowania i jego szczególnych cech przed różnymi sądami krajowymi. W tej perspektywie

należy uwzględnić w razie potrzeby zasady leżące u podstaw krajowego systemu prawnego, takie jak zasada prawa do obrony, zasada pewności prawa i zasada prawidłowego przebiegu postępowania (wyrok z dnia 7 marca 2018 r., *Santoro*, C-494/16, EU:C:2018:166, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

Trybunał orzekł już, że możliwość złożenia wniosku o zwrot nadpłaconego VAT bez żadnego ograniczenia w czasie byłaby sprzeczna z zasadą pewności prawa, zgodnie z którą podatnik nie może być w nieskończoność narażony na kwestionowanie jego sytuacji w zakresie praw i obowiązków względem organów podatkowych (wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r., *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, pkt 29). Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem prekluzji rozsądnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie odnośnego podatnika i odnośny organ administracyjny. Terminy takie nie czynią bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie uprawnień przyznanych przez unijny porządek prawny, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi (wyrok z dnia 14 czerwca 2017 r., *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

W niniejszym przypadku AEAT w dniu 23 listopada 2010 r. wezwał Nestrade do przedstawienia w terminie dziesięciu dni liczonych od daty doręczenia tego wezwania, co nastąpiło w dniu 13 grudnia 2010 r., prawidłowych faktur.

Należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego nie wynika, że Nestrade powiadomiło AEAT o okoliczności, iż nie znajdowało się ono w posiadaniu prawidłowych faktur w dniu wezwania jej przez ów organ. Ponadto z owego postanowienia wynika, że Nestrade nie przedstawiło AEAT owych faktur przez okres prawie trzech miesięcy, jakie upłynęły pomiędzy datą ich otrzymania a datą przyjęcia decyzji odmawiającej zwrotu VAT. Nestrade nie zaskarżyło również tej ostatniej decyzji, zanim stała się ona ostateczna, pomimo że zdaniem sądu odsyłającego mogło ono złożyć środek zaskarżenia na tę decyzję w rozsądnym terminie.

W tych okolicznościach należy stwierdzić, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, że nie uczyniono wykonania przez Nestrade prawa do zwrotu VAT praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

W tym kontekście należy przypomnieć, że jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi koniecznymi dla ustalenia, że podatnik jest płatnikiem VAT, nie może on nakładać dodatkowych warunków, które mogłyby skutkować ograniczeniem powodującym praktyczne nieistnienie wykonywania prawa do odliczenia VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 30 września 2010 r., *Uszodaépfő*, C-392/09, EU:C:2010:569, pkt 40).

Podobny tok rozumowania należy przyjąć w odniesieniu do prawa do zwrotu VAT. Niemniej jednak, jeżeli chodzi o sprawę w postępowaniu głównym, okazuje się, jak podniosła Komisja, że AEAT nie dysponował danymi koniecznymi dla oceny prawa do zwrotu VAT omawianego w postępowaniu głównym na podstawie informacji przedstawionych jej przez Nestrade w ramach innych wniosków o zwrot dotyczących tego samego wystawcy, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

[...]

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

Przepisy trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie ograniczało w czasie możliwość skorygowania błędnych faktur, na przykład poprzez korektę pierwotnie zamieszczonego na fakturze numeru identyfikacyjnego dla celów podatku od wartości dodanej (VAT), w celu wykonania prawa do zwrotu VAT, o ile przestrzegane są zasady równoważności i skuteczności, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

Opracowała: Malwina Sik

Źródło: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0562>, dostęp: 22 lutego 2019 r.



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

**Zapraszamy na szkolenie pt.:**

**Nowe deklaracje VAT-7 i VAT 7K,  
informacja o korzyściach  
podatkowych MDR-3 składana wraz  
z deklaracją oraz obowiązkowa  
podzielona płatność VAT – rewolucja  
w dokumentowaniu – kwiecień 2019**

**szkolenie poprowadzi  
prof. dr hab. Witold Modzelewski**

**Terminy i miejsca:**

**Rzeszów, 12 marca 2019 r.**

**Płock, 14 marca 2019 r.**

**Łomża, 15 marca 2019 r.**

**Lublin, 21 marca 2019 r.**

**Gliwice, 22 marca 2019 r.**

**Warszawa, 28 marca 2019 r.**

**Poznań, 3 kwietnia 2019 r.**

**Olsztyn, 5 kwietnia 2019 r.**

# Ustawa

## z dnia 15 lutego 1992 r.

### o podatku dochodowym od osób prawnych

(Dz.U. z dnia 30 maja 2018 r. poz. 1036)

#### ZMIANY:

- <1> Dz.U. z 2018 r. poz. 1162
- <2> Dz.U. z 2018 r. poz. 1291
- <3> Dz.U. z 2018 r. poz. 1629
- <4> Dz.U. z 2018 r. poz. 1669
- <5> Dz.U. z 2018 r. poz. 1693
- <6> Dz.U. z 2018 r. poz. 2073

- <7> Dz.U. z 2018 r. poz. 2159
- <8> Dz.U. z 2018 r. poz. 2192
- <9> Dz.U. z 2018 r. poz. 2193
- <10> Dz.U. z 2018 r. poz. 2212
- <11> Dz.U. z 2018 r. poz. 2215
- <12> Dz.U. z 2018 r. poz. 2243

- <13> Dz.U. z 2018 r. poz. 2244
- <14> Dz.U. z 2018 r. poz. 2245
- <15> Dz.U. z 2018 r. poz. 2429
- <16> Dz.U. z 2019 r. poz. 37

#### OBJAŚNIENIA:

- <1> W brzmieniu obowiązującym od dnia 30 czerwca 2018 r. na mocy art. 37 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz.U. z dnia 15 czerwca 2018 r. poz. 1162).
- <2a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 lipca 2018 r. na mocy art. 2 ustawy 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).
- <2b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 2 ustawy 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).
- <3> W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 listopada 2018 r. na mocy art. 69 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. z dnia 24 sierpnia 2018 r. poz. 1629).
- <4> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 października 2018 r. na mocy art. 24 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z dnia 30 sierpnia 2018 r. poz. 1669).
- <5> W brzmieniu obowiązującym od dnia 19 września 2018 r. na mocy art. 6 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 4 września 2018 r. poz. 1693).
- <6> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 2018 r. na mocy art. 23 ustawy z dnia 4 października 2018 r. o spółdziel-

niach rolników (Dz.U. z dnia 31 października 2018 r. poz. 2073).

- <7> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 2 ustawy 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). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.
- <8> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (Dz.U. z dnia 23 listopada 2018 r. poz. 2192). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.
- <9a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 2 ustawy 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). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.
- <9b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 24 listopada 2018 r. na mocy art. 2 ustawy 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). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną i pochyloną czcionką**.
- <10> W brzmieniu obowiązującym od dnia 29 listopada 2018 r. na mocy art. 29 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz.U. z dnia 28 listopada 2018 r. poz. 2212).
- <11> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 115 ustawy z dnia 4 października 2018 r. o pra-

cowniczych planach kapitałowych (Dz.U. z dnia 28 listopada 2018 r. poz. 2215). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.

- <12a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 1 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem nadzoru nad rynkiem finansowym oraz ochrony inwestorów na tym rynku (Dz.U. z dnia 30 listopada 2018 r. poz. 2243). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.
- <12b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 2018 r. na mocy art. 1 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem nadzoru nad rynkiem finansowym oraz ochrony inwestorów na tym rynku (Dz.U. z dnia 30 listopada 2018 r. poz. 2243). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną i pochyloną czcionką**.
- <13a> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 8 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). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.
- <13b> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2020 r. na mocy art. 8 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). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną i pochyloną czcionką**.
- <14> W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 10 ustawy z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy – Prawo oświatowe, ustawy o systemie oświaty oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z dnia 30 listopada 2018 r.

poz. 2245). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.

<sup><15></sup> W brzmieniu obowiązującym od dnia 31 grudnia 2018 r. na mocy art. 2 ustawy z dnia 6 grudnia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z e-skierowaniem

oraz listami oczekujących na udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej (Dz.U. z dnia 27 grudnia 2018 r. poz. 2429). Zmiany te wyróżniono w tekście **pogrubioną czcionką**.

<sup><16></sup> W brzmieniu obowiązującym od dnia 23 stycznia 2019 r. na mocy art. 37 ustawy z dnia 22 listopada 2018 r. o europejskich partiach politycznych i europejskich fundacjach politycznych (Dz.U. z dnia 8 stycznia 2019 r. poz. 37).

## Rozdział 1

### Podmiot i przedmiot opodatkowania

#### Art. 1

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.
- 2.<sup><3></sup> 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:
    - 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 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)<sup><1></sup> 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, o których mowa w art. 9a ust. 1d, z podmiotami, o których mowa w art. 11, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty;
    - b)<sup><9a></sup> **w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązаныmi 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 podat-

kowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i ureguluje 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, ureguluje 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 przejęcia 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 progno 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. Informacje o zarejestrowaniu i wykreśleniu podatkowej grupy kapitałowej podlegają ogłoszeniu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym.
- 15.<sup><?></sup> (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 tonażowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 381 i 650), 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 2018 r. poz. 387 i 650), z zastrzeżeniem art. 9 ust. 1a;
    - 6)<sup><?></sup> wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz.U. poz. 1629).
  2. Działalnością rolniczą w rozumieniu ust. 1 pkt 1 jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwier-

rzących w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
  - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
  - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
  - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt  
– licząc od dnia nabycia.
3. Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich 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) osiągane 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 Rzeczypospo-

politej 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)<sup>99a></sup> 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 Rzeczypospolita 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 2018 r. poz. 395, 398 i 650), 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 uprawnieniach i zadaniach gmin górniczych (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 siaraki (Dz.U. z 2016 r. poz. 1752),
  - d) z dnia 8 września 2000 r. o komercjalizacji i restrukturyzacji prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowego „Polskie Koleje Państwowe” (Dz.U. z 2017 r. poz. 680 i 1529),
  - 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 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398);
- 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 2017 r. poz. 1221 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 62, 86 i 650);
- 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);
- 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 przeznaczony 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 ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł;
- 10)<sup>13b</sup> 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 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłoszanego 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 wydana 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 2017 r. poz. 1768, z późn. zm.);
- 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;
- 19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3;
- 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 osiągnięcia;

- 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)<sup>9a></sup> walucie wirtualnej – oznacza to walutę wirtualną w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;**
- 22b)<sup>9a></sup> 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 i 1499);**
- 23) komercjalizowanej własności intelektualnej – oznacza to:
- 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),
  - autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego,
  - równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how),
  - prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a-c na podstawie umowy licencyjnej;
- 24) podmiocie komercjalizującym – oznacza to:
- <sup>4></sup> uczelnię w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. poz. 1668),
  - <sup>4></sup> 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,
  - Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2017 r. poz. 1869 i 2201),
  - spółkę utworzoną na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
  - instytut badawczy w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 736),
  - spółkę utworzoną na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
  - 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,
  - międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej
- 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)<sup>4></sup> badaniach naukowych – oznacza to:
- badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
  - badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- 28)<sup>4></sup> 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) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot otrzymujący daną należność dla własnej korzyści, niebędący pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym do przekazania całości lub części danej należności innemu podmiotowi;
- 29)<sup>9a></sup> rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:**
- otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,
  - 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. 56, z późn. zm.);
- 30a)<sup>13a></sup> 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:
- udzielony kredyt (pożyczkę) lub
  - udzielone gwarancje (poręczenia) spłaty kredytu (pożyczki), lub
  - 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)<sup>11></sup> ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – oznacza to ustawę z dnia 4 października 2018 r. o pracowniczych planach kapitałowych (Dz.U. poz. 2215).**

## Art. 4b

(uchylony).

## Art. 4c

Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w:

- 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 za-

wierającego 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 posiadanego 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 oraz z 2018 r. poz. 62);
  - 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. poz. 1566 i 2180 oraz z 2018 r. poz. 650 i 710);
  - 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 2017 r. poz. 1778, z późn. zm.);

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;

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 i 2491 oraz z 2018 r. poz. 685 i 723);

19) Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa;

**20)<sup>72</sup> jednostki dozoru technicznego, o których mowa w ustawie z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. z 2018 r. poz. 1351 i 1356).**

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 inwestowania 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. 11, art. 24a i art. 24b, 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.
- 2.<sup>9a</sup> **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 źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku;
  - 2) 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 2017 r. poz. 1876, z późn. zm.).
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 wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty.
- 5.<sup>13a</sup> **O wysokość 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.<sup>9a</sup> **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 podatkowej 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, przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, równowartość nadwyżki bilansowej spółdzielni przeznaczonej 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 po-

działu majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,

- przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
  - przychody spółki dzielonej;
- 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 prawnej 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,
    - a)<sup><7></sup> 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)<sup><9a></sup> 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 i 4, oraz instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo

bankowe 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.

**2.<sup><7></sup> 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.<sup><9a></sup> 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 i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

**1.<sup><13a></sup> 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. Zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, należy dokonać najpóźniej w terminie 30 dni, licząc od dnia zakończenia ostatniego roku podatkowego.
- 4.<sup>13a</sup> **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, które nie były dotychczas podatnikami w rozumieniu ustawy, dokonują zawiadomienia, o którym mowa w ust. 1, w terminie 30 dni od dnia rozpoczęcia działalności.
- 5.<sup>13a</sup> **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.<sup>9a</sup> **Podatnicy, którzy przenoszą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składniki majątku w sposób, o którym mowa w art. 24f i art. 24g, są obowiązani**

**ni 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.<sup>9a</sup> **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 zobowiązania 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

1. Podatnicy:
  - 1) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:
    - a) dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
    - b) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)
  - lub
  - 2) dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 000 euro, lub
  - 3) 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 równowartość 20 000 euro 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 równowartość 20 000 euro
    - są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej tych transakcji lub innych zdarzeń, zwanej dalej „dokumentacją podatkową”.
- 1a. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 1, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych, w roku podatkowym, za który byli obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej, przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości.
  - 1b. Podatnicy rozpoczynający działalność, dokonujący w roku podatkowym transakcji lub ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, o których mowa w ust. 1 pkt 1, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej w roku rozpoczęcia prowadzenia tej działalności, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły równowartość 2 000 000 euro.
  - 1c. Za podatnika rozpoczynającego działalność nie uważa się podatnika, który został utworzony:
    - 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, z tym że wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.
  - 1d. Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których łączna wartość przekracza w roku podatkowym równowartość 50 000 euro, z tym że w przypadku podatników, których przychody w rozumieniu przepisów o rachunkowości, w roku poprzedzającym rok podatkowy przekroczyły równowartość:
    - 1) 2 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 20 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 50 000 euro powiększoną o 5000 euro za każdy 1 000 000 euro przychodu powyżej 2 000 000 euro;
    - 2) 20 000 000 euro, lecz nie więcej niż równowartość 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość przekracza w roku podatkowym kwotę stanowiącą równowartość kwoty 140 000 euro powiększoną o 45 000 euro za każde 10 000 000 euro przychodu powyżej 20 000 000 euro;
    - 3) 100 000 000 euro – za takie transakcje lub inne zdarzenia uznaje się transakcje lub inne zdarzenia jednego rodzaju, których wartość w roku podatkowym przekracza kwotę stanowiącą równowartość kwoty 500 000 euro.
  - 1e. Za transakcje lub inne zdarzenia mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się również zawartą w roku podatkowym:
    - 1) umowę spółki niebędącej osobą prawną, w której łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 50 000 euro lub
    - 2) umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w której wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 50 000 euro.
  - 1f. W przypadku podatników uzyskujących przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, jeżeli spółka niebędąca osobą prawną dokonuje transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1 pkt 1, spełnienie warunku prowadzenia ksiąg rachunkowych i limit przychodów lub kosztów, o których mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się dla tej spółki.
  - 1g. W przypadku, o którym mowa w ust. 1f, dokumentacja podatkowa może zostać sporządzona przez wyznaczonego wspólnika mającego siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzedłożenie wymaganej dokumentacji podatkowej.
  2. (uchylony).
  - 2a. (uchylony).
  - 2b. Dokumentacja podatkowa obejmuje:
    - 1) opis transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w tym umów zarządzania płynnością, umów o podziale kosztów, dokonywanych pomiędzy podatnikiem, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółką niebędącą osobą prawną, i podmiotami z nimi powiązanymi, zawierający:
      - a) wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
      - b) dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
      - c) dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmujące te zdarzenia,
      - d) opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółkę niebędącą osobą prawną, i podmioty z nimi powiązane, angażowanych przez nich aktywów bilansowych i pozabilansowych, kapitału ludzkiego oraz ponoszonych ryzyk,
      - e) wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – również pozostałych wspólników spółki niebędącej osobą prawną;
    - 2) w przypadku podatników:
      - a) których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 10 000 000 euro albo
      - b) posiadających udziały w spółce niebędącej osobą prawną, której przychody lub koszty, w rozumieniu obowiązujących tę spółkę przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu tych przepisów równowartość 10 000 000 euro
  - poza opisem, o którym mowa w pkt 1, także opis analizy danych podmiotów niezależnych lub danych ustalonych z podmiotem niezależnym, uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach lub innych zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, zwanej dalej „analizą danych porównawczych”, wykorzystanych do kalkulacji rozliczeń, o której mowa w pkt 1 lit. e, wraz z podaniem źródła tych danych;

- 3) opis danych finansowych podatnika, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółki niebędącej osobą prawną, pozwalający na porównanie rozliczeń, o których mowa w pkt 1 lit. e, z danymi wynikającymi z zatwierzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika lub spółkę przepisów o rachunkowości;
- 4) informacje o podatniku, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – o spółce niebędącej osobą prawną, obejmujące opis:
- struktury organizacyjnej i struktury zarządczej,
  - przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności,
  - realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika,
  - otoczenia konkurencyjnego;
- 5) dokumenty, w szczególności:
- umowy, porozumienia zawarte pomiędzy podmiotami powiązanymi lub inne dokumenty, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, umowę spółki niebędącej osobą prawną, umowę wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, dokumentujące zasady przyznawania praw wspólnikom (stronom umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach,
  - porozumienia w sprawach podatku dochodowego zawarte z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, dotyczące transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1, w szczególności uprzednie porozumienia cenowe.
- 2c. Analiza danych porównawczych powinna zawierać dane porównywalne o podmiotach mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli dane są dla podatnika dostępne. W przypadku braku danych do przeprowadzenia analizy danych porównawczych, podatnik załącza do dokumentacji podatkowej opis zgodności warunków transakcji oraz innych zdarzeń, ustalonych z podmiotami powiązanymi, z warunkami, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.
- 2d. Dokumentacja podatkowa powinna również zawierać informacje o grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik lub w przypadku, o którym mowa w ust. 1f – spółka niebędąca osobą prawną, w której podatnik uzyskuje przychody z udziału, jeżeli przychody tego podatnika albo tej spółki lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w przypadku podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy, a w przypadku spółki niebędącej osobą prawną w poprzednim roku obrotowym w rozumieniu przepisów o rachunkowości, równowartość 20 000 000 euro. Informacje te obejmują w szczególności:
- wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego zeznania podatkowego;
  - strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych;
  - opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych;
  - opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych;
  - opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych;
  - opis sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę wraz ze sprawozdaniem skonsolidowanym podmiotów powiązanych tworzących grupę podmiotów powiązanych;
  - opis zawartych przez podmioty tworzące grupę podmiotów powiązanych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, w tym jednostronnych uprzednich porozumień cenowych.
- 2e. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do transakcji lub innych zdarzeń objętych decyzją w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi, w okresie, którego ta decyzja dotyczy.
- 2f. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, dokumentację podatkową w zakresie elementów wymienionych w ust. 2b sporządza się nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego, z tym że opis, o którym mowa w ust. 2b pkt 3, sporządza się w terminie 10 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną.
- 2g. Dokumentacja podatkowa dotycząca kontynuowanych w kolejnym roku podatkowym transakcji lub innych zdarzeń, o których mowa w ust. 1 pkt 1, podlega okresowemu przeglądowi i aktualizacji, nie rzadziej niż raz na rok podatkowy, przed dniem upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego za kolejne lata, w zakresie zawartych w niej informacji, z zastrzeżeniem ust. 2h.
- 2h. Dokumentacja podatkowa obejmująca elementy wymienione w ust. 2b pkt 2 podlega w tym zakresie aktualizacji nie rzadziej niż co 3 lata, chyba że zmiana warunków ekonomicznych w stopniu znacznie wpływającym na analizę danych porównawczych uzasadnia dokonanie przeglądu w roku zaistnienia tej zmiany.
- 2i. Informacje, o których mowa w ust. 2d, dołącza się do dokumentacji podatkowej w terminie do dnia złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w ust. 2d pkt 1.
3. (uchylony).
- 3a. (uchylony).
- 3b. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do transakcji 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. poz. 983, z późn. zm.), a jej członkami, dotyczących:
- odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy;
  - odpłatnego zbycia przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w pkt 1, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją.
- 3c. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do transakcji 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 2016 r. poz. 58, z 2017 r. poz. 624 i 1503 oraz z 2018 r. poz. 650), a jej członkami, dotyczących:
- odpłatnego zbycia na rzecz takiej grupy lub organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji;
  - odpłatnego zbycia przez taką grupę lub organizację na rzecz jej członków, towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów, o których mowa w pkt 1, oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją.
- 3d. Obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej w przypadku podatników, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, nie ma zastosowania do transakcji, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych.
- 3e. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do transakcji lub innych zdarzeń dokonanych między spółkami tworzącymi podatkową

- grupę kapitałową a niewchodzącymi w skład tej grupy podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11.
4. Na żądanie organów podatkowych podatnicy, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, są obowiązani do przedłożenia dokumentacji podatkowej w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.
  - 4a. Organ podatkowy może wystąpić do podatnika z żądaniem sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej dla transakcji lub innych zdarzeń, których wartość nie przekracza limitów określonych w ust. 1d lub 1e, w przypadku zaistnienia okoliczności wskazujących na prawdopodobieństwo zaniżenia ich wartości w celu uniknięcia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej. Żądanie powinno wskazywać okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji lub innych zdarzeń. Podatnik jest obowiązany do sporządzenia i przedłożenia dokumentacji podatkowej, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania.
  5. Wyrażone w euro wielkości, o których mowa w ust. 1, 1b, 1d, 1e, 2b i 2d, przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roboczym roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, którego dotyczy dokumentacja podatkowa.
  - 5a. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym także w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przypisanych do tego zagranicznego zakładu.
  - 5b. Przepisy ust. 1-5 stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, prowadzących działalność przez zagraniczny zakład położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem, przypisanych do tego zagranicznego zakładu.
  6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wykaz krajów i terytoriów, stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Sporządzając wykaz krajów i terytoriów, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni w szczególności treść ustaleń w tym zakresie podjętych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).
  7. Podatnicy, o których mowa w ust. 1, 1b, 5a i 5b, są obowiązani składać urzędowo skarbowym oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej, do dnia upływu terminu określonego dla złożenia rocznego zeznania podatkowego, z tym że oświadczenie to nie dotyczy informacji, o których mowa w ust. 2d. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 5a, oświadczenie może podpisać osoba upoważniona do reprezentowania zagranicznego zakładu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
  8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres informacji, wymienionych w ust. 2b i 2d, w celu ułatwienia podatnikom sporządzenia poprawnej dokumentacji podatkowej, uwzględniając wytyczne OECD w zakresie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych.
- Art. 9a<sup>9a</sup>**
- (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, z tym że podatnicy mają obowiązek w terminie do końca pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających działalność – w terminie 30 dni od dnia jej rozpoczęcia, zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody.
  - 3.<sup>13a</sup> **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. W przypadku rezygnacji ze stosowania metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy są obowiązani zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, w którym zamierzają zrezygnować ze stosowania tej metody. Rezygnacja może nastąpić po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3.
  - 4.<sup>13a</sup> **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 ma obowiązek zawiadomić o tej rezygnacji, w formie pisemnej, właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w terminie 30 dni od daty dokonanego połącze-

nia lub podziału. Przepisy ust. 6 stosuje się odpowiednio.

**7.<sup>-13a></sup> 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

1. Jeżeli:

- 1) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem krajowym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego przedsiębiorstwa, albo
  - 2) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mająca miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, zwana dalej „podmiotem zagranicznym”, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale tego podmiotu krajowego, albo
  - 3) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów
- jeżeli w wyniku takich powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody da-

nego podatnika oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.

2. Dochody, o których mowa w ust. 1, określa się w drodze oszacowania, stosując następujące metody:
  - 1) porównywalnej ceny niekontrolowanej;
  - 2) ceny odprzedaży;
  - 3) rozsądnej marży („koszt plus”).
3. Jeżeli nie jest możliwe zastosowanie metod wymienionych w ust. 2, stosuje się metody zysku transakcyjnego.
- 3a. W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną.
4. Przepisy ust. 1-3a stosuje się odpowiednio, gdy:
  - 1) podmiot krajowy, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków, bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu innym podmiotem krajowym lub w jego kontroli albo posiada udział w kapitale innego podmiotu krajowego, albo
  - 2) ta sama osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, z wyłączeniem Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków, równocześnie bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu podmiotami krajowymi lub w ich kontroli albo posiada udział w kapitale tych podmiotów.
- 4a. W przypadku gdy podmiot krajowy dokonuje transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu, o którym mowa w art. 9a ust. 6, a warunki ustalone w takiej transakcji odbiegają od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów lub wykazuje dochody w zaniżonej wysokości – dochody podatnika określa się w drodze oszacowania, stosując metody wskazane w ust. 2 i 3, albo stosuje się odpowiednio art. 14.
- 4b. W przypadku gdy na wysokość przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. b-I i lit. m tiret drugie oraz pkt 2-6, oraz przychodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości wpływ miały powiązania, o których mowa w ust. 1 lub 4, przy szacowaniu wysokości tych przychodów przepisy art. 14 ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio.
5. Przepisy ust. 4 stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub wynikających ze stosunku pracy albo majątkowych pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmio-

tach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

- 5a. Posiadanie udziału w kapitale innego podmiotu, o którym mowa w ust. 1 i 4, oznacza sytuację, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%.
- 5b. Określając wielkość udziału pośredniego, jaki podmiot posiada w kapitale innego podmiotu, przyjmuje się zasadę, że jeżeli jeden podmiot posiada w kapitale drugiego podmiotu określony udział, a ten drugi posiada taki sam udział w kapitale innego podmiotu, to pierwszy podmiot posiada udział pośredni w kapitale tego innego podmiotu w tej samej wysokości; jeżeli wartości te są różne, za wysokość udziału pośredniego przyjmuje się wartość niższą.
6. Przez pojęcie powiązań rodzinnych, o których mowa w ust. 5, rozumie się małżeństwo oraz pokrewieństwo lub powinowactwo do drugiego stopnia.
7. (uchylony).
- 7a. (uchylony).
8. Przepisy ust. 4 nie mają zastosowania:
  - 1) (uchylony);
  - 2) w przypadku transakcji 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, a jej członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy;
  - 3) w przypadku transakcji 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, a ich członkami, dotyczących odpłatnego zbycia na rzecz takiej grupy lub takiej organizacji produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy lub organizacji;
  - 4) w przypadku 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.
- 8a. (uchylony).
- 8b. Jeżeli dochody podatnika będącego podmiotem krajowym zostaną przez ad-

- ministrację podatkową innego państwa uznane za dochody powiązanego z podatnikiem podmiotu zagranicznego i zaliczone do podlegających opodatkowaniu dochodów tego podmiotu zagranicznego, w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania dokonuje się korekty dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, taką korektę przewidują.
- 8c. Korekta dochodów, o której mowa w ust. 8b, służy określeniu dochodów podatnika będącego podmiotem krajowym, jakie byłyby przez ten podmiot uzyskane, gdyby warunki handlowe lub finansowe ustalone z podmiotem zagranicznym, o którym mowa w ust. 8b, odpowiadały warunkom, jakie byłyby uzgodnione między podmiotami niezależnymi.
- 8d. Przepisy ust. 1-3a, 8b i 8c 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.
- 8e. Przepisy ust. 8b i 8c stosuje się odpowiednio w przypadkach, w których:
- 1) organ podatkowy określił dochody podatnika w związku z ustaleniem lub narzuceniem pomiędzy podmiotami krajowymi warunków, o których mowa w ust. 1, lub
  - 2) podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej skorzystał z uprawnień do skorygowania zeznania o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym w przypadku ujawnienia przez kontrolę nieprawidłowości w związku z ustaleniem lub narzuceniem pomiędzy podmiotami krajowymi warunków, o których mowa w ust. 1, lub
  - 3) podatnik skorzystał z uprawnień 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, 650 i 723), a kontrola celno-skarbowa została zakończona zawiadomieniem, o którym mowa w art. 83 ust. 2 tej ustawy.
9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:
- 1) sposób i tryb określania dochodów w drodze oszacowania,
  - 2) sposób i tryb eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych,

- 3) sposób i tryb określania wynagrodzenia z tytułu przeniesienia pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk,
- 4) tryb stosowania metod określonych w ust. 2 i 3 dla określonych rodzajów transakcji
  - uwzględniając w szczególności wytyczne Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, postanowienia Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych i Kodeksu postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. Urz. UE C 176 z 28.07.2006, str. 8-12).

#### Art. 11<sup>99a</sup>

(uchylony).

### Rozdział 1a<sup>99a</sup>

#### Ceny transferowe

#### Oddział 1

#### Przepisy ogólne

#### Art. 11a

1. **Ileokroć 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 współników, lub
    - d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatko-

- wej 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 powiązаныmi;
  - 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.
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 po-**

siadany 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 powiązanimi 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.

#### 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.

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;
  - 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 równoważność 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.<sup>9b</sup> *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 powiązanym 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 w związku z ustaleniem lub narzuceniem 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. 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
- 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 zawierana 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 skarbowym 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 pełniąca 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;
- 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);
- 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 równowartość 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 równowartość tej kwoty.
2. Kwoty, o których mowa w ust. 1, wyrażone 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.

#### 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 równowartość.

2. Kwoty przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 2, wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego 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 przedłożenia, 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 ekonomicznego 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 i 1633), 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 grupo-

wej 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 obowiązany 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)<sup>2a></sup> 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 związanej 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 związaną;
- 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 spółkę przejmującą lub nowo związane 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 2018 r. poz. 150 i 650).
- 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
- 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
- 4) podjęcia uchwały o przyjęciu w poczet członków spółdzielni.
- 5) (uchylony).
- 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.<sup>9a></sup> 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 działami specjalnymi produkcji 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.<sup><9a></sup> 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 otrzymania 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 uznaje się dzień pobrania wpłaty, jeżeli podatnicy w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej – w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęli ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej, zawiadomią właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tego sposobu ustalania daty powstania przychodu.
- 3g.<sup><13a></sup> 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 podatnik może uznać dzień pobrania wpłaty. W przypadku wyboru takiego sposobu ustalania daty powstania przychodu podatnik jest obowiązany stosować go przez cały rok podatkowy. Podatnik informuje o tym wyborze w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym stosował ten sposób.**
- 3h. Wybór sposobu ustalania daty powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3g, dotyczy również lat następnych, chyba że podatnik w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca roku podatkowego następującego po roku podatkowym, w którym korzystał z tego sposobu ustalania daty powstania przychodu, zawiadomi właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji ze stosowania tego sposobu ustalania daty powstania przychodu.
- 3h.<sup><13a></sup> (uchylony).**
- 3i. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki niebędącej osobą prawną obowiązek zawiadomienia, o którym mowa w ust. 3g i 3h, dotyczy wszystkich wspólników.
- 3i.<sup><13a></sup> 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 rozliczeniowym, 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, jeżeli korekta dotyczy przychodu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.
- 3l.<sup><9a></sup> Przepisów ust. 3j i 3k nie stosuje się do:**
- 1) **korekty dotyczącej przychodu związanego z 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 tonazowym 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. 11 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 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:
- bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
  - postępowaniem restrukturyzacyjnym, postępowaniem upadłościowym lub
  - realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw lub
  - 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 lub 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 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 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)<sup>5a</sup> wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie pu-

- bliczno-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)<sup>65</sup> 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 podatkowemu przejmującemu zobowiązania podmiotu w restrukturyzacji;
- 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;
- 24a)<sup>12b</sup> 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)<sup>9a</sup> wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.**
- (uchylony).
  - W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wdzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do przychodów wynajmującego lub wdzierżawiającego 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 wdzierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty.
  - Przepisy ust. 1 pkt 4d, 4e i 5a stosuje się również w przypadku odpłatnego zbycia wierzytelności lub jej części, w tym w sposób określony w ust. 1 pkt 7.
  - 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.**
  - Przychód z odpłatnego zbycia papierów wartościowych na rynku regulowanym w ramach krótkiej sprzedaży ustala się na dzień, w którym:
    - 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;
    - 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.
  - 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:
- spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
  - 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 subpartycypację 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 wierzytelnością te stas-

- ly spłacone na rzecz otrzymującego je współnika.
- 4h. Przepisu ust. 4 pkt 1 nie stosuje się do przychodów, o których mowa w ust. 3g.
5. Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.
- 5.<sup>99a</sup> **Wartość otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania, 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.<sup>99a</sup> **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.**
7. (uchylony).
8. (uchylony).
9. Przepisu ust. 4 pkt 15 lit. c nie stosuje się do otrzymanych kwot spłat kredytów (pożyczek), nieprzekazanych funduszuwi 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. Przepis 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 osiągnięcia, 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. Przepis 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.
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, obejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
  - 2) art. 3 ust. 1, obejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Eu-
- ropejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia, 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 osiągnięcia, obejmujących 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. Przepisy ust. 1-3 stosuje się również do nieodpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych na rzecz podmiotu, w którym podatnik lub podatnik wraz z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11, posiada udział w wysokości co najmniej 95%, z wyjątkiem nieodpłatnego zbycia rzeczy lub praw organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia

24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2018 r. poz. 450, 650 i 723), 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 cele określone w art. 4 tej ustawy, z przeznaczeniem na te cele.

6.<sup>9a></sup> (uchylony).

7.<sup>9a></sup> 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 ogłaszanego 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.<sup>9a></sup> 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 prewencyjny 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.<sup>11></sup> 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 2017 r. poz. 870 i 1321 oraz z 2018 r. poz. 138 i 730) – 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) pożyczki 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 udzielonej pożyczki, o której mowa w ust. 9 – jeżeli przedmiotem wkładu
- jest wierzytelność z tytułu takiej pożyczki;
- 2a)<sup><7></sup> 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)<sup><7></sup> 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, 2 i 2a składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;
- 3)<sup><7></sup> 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.
- 1ł. Kosztami uzyskania przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 9, są wydatki, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, poniesione na nabycie składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo 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 kosztów 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 2017 r. poz. 1907 i 2201 oraz z 2018 r. poz. 106, 138 i 650);
  - 2) kwota rocznej opłaty telekomunikacyjnej, o której mowa w art. 183 ustawy wymienionej w pkt 1.
- 1r.<sup>65</sup> 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, pomniejszona 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.
- 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 zagranicznego zakładu ustala się, z zastrzeżeniem ust. 1, w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych tego podatnika, niezaliczonej do kosztów w jakiegokolwiek formie; przepis ust. 1u stosuje się odpowiednio.
- 1y.<sup>66a</sup> 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 zy-**

sków, 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.<sup>99a</sup> 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. Przepis ust. 1y stosuje się odpowiednio do spółek związanych 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) i spółdzielni związanych 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), w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ich siedziby lub zarządu.

1z.<sup>99a</sup> Przepisy ust. 1y i 1ya stosuje się odpowiednio do spółki europejskiej związanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) i spół-

dzielni europejskiej związanej 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. 200, 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 mie-

- siąca 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 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.
- 4g.<sup><11></sup> 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.<sup><11></sup> 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 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:
- 4h.<sup><8></sup> 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 przyczynę 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 korekty kosztów uzyskania przychodów, do których ma zastosowanie art. 15b, oraz jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.
- 4k.<sup><9a></sup> Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do:**
- 1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego z 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.<sup><9a></sup> 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 wyłącznie 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. Przez pożyczkę, o której mowa w ust. 1j pkt 2a, rozumie się pożyczkę spełniającą łącznie następujące warunki:

- 1) udzielającą pożyczkę oraz wnoszącym wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu tej pożyczki jest podmiot, o którym mowa w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. poz. 1767, z 2016 r. poz. 1311 i 1933 oraz z 2017 r. poz. 2201);
- 2) uzyskującą pożyczkę oraz wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu tej pożyczki jest spółka, o której mowa w art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy, o której mowa w pkt 1;
- 3) środki pieniężne z tytułu pożyczki wpłynęły na rachunek spółki, o której mowa w pkt 2.

9.<sup><7></sup> (uchylony).

10. Przepisy ust. 1j pkt 2a stosuje się odpowiednio do wartości obligacji, pomniejszonej o wartość dyskonta lub odsetek, wyemitowanych przez podmiot, o którym

mowa w ust. 9 pkt 2, nabytych przez podmiot, o którym mowa w ust. 9 pkt 1.

10.<sup><7></sup> (uchylony).

**11.<sup><9a></sup> 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.<sup><9a></sup> Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 11, są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 13.**

**13.<sup><9a></sup> 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. Dodatkowo różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

- 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
- 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
- 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
- 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w

dnia jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

3. Ujemne różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

- 1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
  - 2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;
  - 3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;
  - 4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;
  - 5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.
4. 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 opierając się na kursach walut ogłaszanych przez Narodowy Bank Polski.

6. Przez średni kurs ogłaszany przez Narodowy Bank Polski, o którym mowa w ust. 2 i 3, rozumie się kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub poniesienia kosztu.
7. Za koszt poniesiony, o którym mowa w ust. 2 i 3, uważa się koszt wynikający z otrzymanej faktury (rachunku) albo innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), a za dzień zapłaty, o którym mowa w ust. 2 i 3 – dzień uregulowania zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności.
8. Podatnicy wyznaczają kolejność wyceny środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej, o której mowa w ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3, według przyjętej metody stosowanej w rachunkowości, której nie mogą zmieniać w trakcie roku podatkowego.
9. Przepisy ust. 2 pkt 4 i 5 oraz ust. 3 pkt 4 i 5 stosuje się odpowiednio do kapitałowych rat kredytów (pożyczek).

#### Art. 15b

(uchylony).

#### Art. 15ba<sup>9a</sup>

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.
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 pomniejszeń 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 osiągnane 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 rozpoczętych 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 2017 r. poz. 1170, z późn. zm.);
- 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);
- 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 2016 r. poz. 1528 oraz z 2017 r. poz. 819).
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 podatkników 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

W przypadku gdy koszty finansowania dłużnego w rozumieniu art. 15c ust. 12 przekraczają wartość finansowania, jaką podatnik mógłby uzyskać, gdyby takie finansowanie udzielone zostało podatnikowi przez podmioty niepowiązane z podatnikiem (rynkowa zdolność kredytowa podatnika), organ podatkowy może określić dochód podatnika w wysokości większej lub stratę w wysokości mniejszej, niż zadeklarowana przez podatnika. Przepisy art. 11 stosuje się odpowiednio, z tym że przy ustalaniu rynkowej zdolności kredytowej podatnika nie bierze się pod uwagę zabezpieczeń udzielonych podatnikowi przez podmioty powiązane ani zdolności kredytowej wynikającej z istnienia powiązań, o których mowa w tym przepisie.

#### Art. 15ca<sup>9a</sup>

(uchylony).

#### Art. 15cb<sup>7</sup>

1. **W spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu robo-**

czym 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, kosztom 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, kosztom 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 (Dz.U. poz. 646) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

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.
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.

#### 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, o których mowa w art. 11, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6, 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 przycho-

- dów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a-16m, i odsetek.
- <sup><9a></sup> – **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.**
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 pomniejszania 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 przychodów oraz kwotę odsetek, o których mowa w tym przepisie, oblicza się bez uwzględnienia pomniejszeń 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.

10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany z podatnikiem w sposób, o którym mowa w art. 11, lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 9a ust. 6.
- 10.<sup><9a></sup> **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 uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanyymi obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłat i należności, w okresie, którego ta decyzja dotyczy.

15.<sup>9a></sup> **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.**

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.

#### 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 równowartość:
  - a) 30 000 euro – 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),

- b) 20 000 euro – w przypadku pozostałych samochodów osobowych – przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania;
- 4)<sup>7></sup> **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 i 1356),
  - 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)<sup>9a></sup> **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)<sup>6></sup> 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 wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia – o ile wydatki te, stosownie do art. 16g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej

środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych;

- 8c) 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 wydzielonej 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 jakiejkolwiek formie; wydatki te są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tego składnika majątku; przepis art. 15 ust. 1t stosuje się odpowiednio;
- 9) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika;

- kosztem uzyskania przychodów są jednak:
- a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,
  - b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu,
  - c) (uchylona);
- 10) wydatków:
- a) na spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów), z tym że kosztem uzyskania przychodów są wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w przypadku, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, jeżeli:
    - pożyczkobiorca (kredytobiorca) w związku ze spłatą pożyczki (kredytu) zwraca kwotę kapitału większą niż kwota otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwrotu kapitału a kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu),
    - pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą udzielonej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału,
  - b) na spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,
  - c) na umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów,
  - d) (uchylona),
  - e) z tytułu przekazania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową funduszowi sekurytyzacyjnemu albo towarzystwu funduszy inwestycyjnych tworzącemu fundusz sekurytyzacyjny środków pochodzących ze spłat kredytów (pożyczek), objętych sekurytyzacją wierzycelności;
- 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 będących osobami fizycznymi innych wspólników tej spółki; przepis stosuje się odpowiednio do wartości pracy małżonków i małoletnich dzieci wspólników spółki niebędącej osobą prawną;
- 13c)<sup><13a></sup> 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:
  - a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,
  - b) niewykonania nakazów 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 2016 r. poz. 1478, z 2017 r. poz. 2056 oraz z 2018 r. poz. 650), 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), 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 zużyciu sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz.U. poz. 1688, z 2017 r. poz. 2056 oraz z 2018 r. poz. 650), 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 2016 r. poz.

1803 oraz z 2018 r. poz. 650), 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, pomniejszych o kwotę dyskonta;
- 24) uchylony;
- 25) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem:
- a) wierzytelności, w części, w jakiej uprzednio zostały zarachowane do przychodów należnych i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2,
- b) wymagalnych a nieściągalnych kredytów (pożyczek) pomniejszych 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,
- ba) nabytych wierzytelności banku hipotecznego – wymagalnych a nieściągalnych, pomniejszych o kwotę odsetek, opłat i prowizji oraz o równowartość rezerw lub równowartość odpisów na straty kredytowe, utworzonych na te wierzytelności banku hipotecznego, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów,
- c) strat poniesionych przez bank z tytułu udzielonych po dniu 1

stycznia 1997 r. gwarancji albo poręczeń spłaty kredytów i pożyczek, obliczonych zgodnie z pkt 25 lit. b;

**c)<sup>7</sup> 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), pomniejszych o wartość rezerw dotyczącą odsetek, prowizji i opłat, które zostały utworzone na pokrycie:

- a) 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,
- b) 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,
- c) w bankach, udzielonych przedsięwzięciom 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) zakwalifikowanych 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, pomniejszych 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), pomniejszych o wartość odpisów na straty kredytowe dotyczącą

odsetek, prowizji i opłat, które zostały utworzone na pokrycie:

- a) 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);
- 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 0,15% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne;
- c)<sup><7></sup> 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)<sup><9a></sup> **strat w części niepokrytej przychodami uzyskanymi z nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu wierzytelności;**
- 39b)<sup><9a></sup> **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 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;
- 40)<sup><8></sup> **składek na ubezpieczenie społeczne oraz na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia 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)<sup><11></sup> **wpłat dokonywanych do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych – od nagród i premii wypłacanych 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 stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
    - 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 pozostaje równowartość 20 000 euro, przeliczona na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zawarcia umowy ubezpieczenia w wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;
- 49)<sup><7></sup> **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)<sup><7></sup> **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) wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu;
- 51)<sup><7></sup> **25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosz-**

- tów 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 (Dz.U. poz. 1052 oraz z 2017 r. poz. 60), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g;
- 57)<sup><14></sup> 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 (Dz.U. poz. 1052 oraz z 2017 r. poz. 60), 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), 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 zastrzeżeniem pkt 40 oraz art. 15 ust. 4h, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek;
- 57aa)<sup><11></sup> 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)<sup><1></sup> 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, 55 i 59;
- 58)<sup><9a></sup> 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, 55, 56 i 59;
- 58)<sup><13a></sup> 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:
- a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
- b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
- c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;
- 60) (uchylony);
- 61) (uchylony);
- 62) (uchylony);
- 63) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:
- a) 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,
- b) jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte, lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,
- c) oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania,
- d) (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 poprzedniego 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

- 2017 r. poz. 2204 oraz z 2018 r. poz. 20, 305 i 663);
- 67) podatku od wydobycia niektórych kopalin;
- 67a) specjalnego podatku węglowodorowego;
- 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);
- 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)<sup>9a</sup> poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną.**
- 1a. (uchylony).
- 1b. (uchylony).
- 1c.<sup>9a</sup> W przypadku gdy podatnik wniosł 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.**
2. Za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 25, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:
- 1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako 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 nieznanne 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 nieznanne 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 pro-

- gramu 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. Przepis ust. 1 pkt 51 nie dotyczy samochodów osobowych używanych na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1.
- 3b.<sup><7></sup> **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, pomniejszonych 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, pomniejszonych 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 podlegają 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 utra-
- tę 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 i 51, powinien być, z wyłączeniem ryczału 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.
- 5.<sup><7></sup> **Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 30, powinien być, z wyłączeniem ryczału 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.<sup><7></sup> **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.<sup><7></sup> **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.<sup><7></sup> 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 splątę wartości samochodu osobowego.
- 5d.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> Kosztem uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia nabytego przednio 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.<sup><7></sup> Przepis ust. 5i nie ma zastosowania przy ustalaniu kosztu uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został przednio 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 podob-

nym 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 oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.
- 7d.<sup><8></sup> 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) budowla, 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 przewidzianego 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, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:
- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
  - 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
  - 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
  - 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
  - 5) licencje,
  - 6) 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)<sup>9a</sup> 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 użytkownika gruntów,
- 2) budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe,
- 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2,
- 4)<sup>9a</sup> **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 tej działalności;
  - 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 nabeżdą 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 przewidziane 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 wydat-

ków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez współnika 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 współnika 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 przypadku prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład lub przeniesienia przez spółki związane na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) i spółdzielni związanej na podstawie rozporządzenia Rady (WE) nr 1435/2003 z dnia 22 lipca 2003 r. w sprawie statutu spółdzielni europejskiej (SCE) ich siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y, nie wyższą jednak od wartości rynkowej składnika majątku;
- 7)<sup>9a</sup> w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagra-

niczny zakład – wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y;

8)<sup>9a</sup> 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 współnika, 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 dodatniej wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2;
    - 2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi – w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy.
  - 10a. 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 peryferyjnych, 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 2017 r. poz. 2157 i 2175 oraz z 2018 r. poz. 650). 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 16l, 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 obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.
6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.
7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

**Art. 16j**

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

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:
    - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,
    - b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,
    - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;
  - 2) 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 m<sup>3</sup>, 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 użytkowania 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 użytkowania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:
    - 1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
    - 2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.
  5. (uchylony).
  6. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji:
    - 1) odwrotów rozpoznawczych lub wydobyczych,
    - 2) platform wiertniczych lub produkcyjnych
 – z tym że okres ich amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

#### Art. 16k

1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 16i ust. 1, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16i.
2. 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 współczynnika nie wyższego 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 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 tonazowym 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 użytkowania 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

odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

#### Art. 16m

1. Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 16f ust. 1-3, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:
  - 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące;
  - 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące;
  - 3) 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 ustalonych 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 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;
  - 1)<sup>67</sup> **dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w nieruchomości lub udziału w gospodarstwie 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 po-

datników określonych w art. 3 ust. 1, jeżeli umowa międzynarodowa, której Rzeczpospolita Polska jest stroną, tak stanowi;

- 4) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczanej na te cele;
  - 4a) dochody kościelnych osób prawnych:
    - a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
    - b) z pozostałej działalności – w części przeznaczanej 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 przeznaczanej na cele wymienione w pkt 4a lit. b;
  - 4c) (uchylony);
  - 4d) dochody jednostek organizacyjnych Ochotniczej Straży Pożarnej – w części przeznaczanej 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 przeznaczanej 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 przeznaczanej 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 – w części przeznaczanej 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 przeznaczanej 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 przeznaczanej 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 2017 r. poz. 1463 i 1600 oraz z 2018 r. poz. 650), 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 przeznaczanej 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 działań 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 między państwowych 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 oraz Polskiego Biura Ubezpieczycieli Komunikacyjnych;
- 22)<sup><12a></sup> **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)<sup><12a></sup> 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)<sup><1></sup> 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 2017 r. poz. 1010 oraz z 2018 r. poz. 650), 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)<sup><1></sup> 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)<sup><16></sup> 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)<sup><10></sup> 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) przychody Krajowego Funduszu Kapitałowego, o których mowa w art. 6 ust. 1 pkt 1, 2 i 2a ustawy z dnia 4 marca 2005 r. o Krajowym Funduszu Kapitałowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 901);
- 42)<sup><5></sup> wkład własny, o którym mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o partnerstwie pu-

- bliczno-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)<sup>9a></sup> 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), na podstawie umowy użyczenia lub umowy o podobnym charakterze,
  - c) nieodpłatnego nabycia usług szkoleniowych,
  - d) otrzymania bezwrotnego 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. poz. 651, z późn. zm.), na zasadach określonych w tej ustawie, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów;
- 44) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, stowarzyszeń budownictwa 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)<sup>6></sup> 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)<sup>9a></sup> 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 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
- chyba że na moment osiągnięcia dochodu podatnik jest podmiotem powiązany 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)<sup>9a></sup> 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 przeznaczony 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 2017 r. poz. 1460, 1475 i 2433), w szczególności odsetki, opłaty gwarancyjne, dywidendy i inne przychody osiągnięte z inwestycji realizowanych przez ten podmiot – w części zwiększającej wkład finansowy z programu operacyjnego;
- 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 2016 r. poz. 1067 oraz z 2017 r. poz. 1566), w tym z tytułu wyłączenia nieruchomości; nie dotyczy to przypadków, gdy właściciel nieruchomości, o której mowa w zdaniu pierwszym, nabył jej własność w okresie 2 lat przed wszczęciem postępowania wyłączeniowego 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)<sup><13a></sup> 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 przeznaczony na realizację celów, o których mowa w art. 22g ust. 1 tej ustawy;

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 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 przejęciu strat podmiotu przejmującego, dotyczących przejętych praw majątkowych, nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów;

**56a)<sup><12b></sup> 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 przejęciu 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 ustawy 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 udzielonych podmiotom, o których mowa w lit. a, oraz odsetek od innych zobowiązań tych podmiotów wobec funduszu,

**b)<sup><9a></sup> 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)<sup><13a></sup> 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)<sup><1></sup> 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)<sup><4></sup> 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 pełni 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.<sup><1></sup> 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.<sup><1></sup> W razie cofnięcia zezwolenia, o którym mowa w ust. 1 pkt 34, lub uchylenia 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.<sup><1></sup> 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 stanowią:

- 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.<sup><1></sup> 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.<sup><1></sup> 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 art. 11 stosuje się odpowiednio do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika.

- 6b.<sup><9a></sup> 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 oddziału 2 stosuje się odpowiednio do transakcji między tą jednostką organizacyjną a pozostałą częścią przedsiębiorstwa podatnika.
- 6c.<sup><1></sup> Przepisy 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.<sup><1></sup> 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.<sup><5></sup> 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.<sup><9a></sup> **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.<sup><9a></sup> **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 trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły;
  - 2) organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów.
9. 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.<sup><13a></sup> **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.<sup><13a></sup> **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

Ilekroć w rozdziale jest mowa o:

- 1) umowie leasingu – rozumie się przez to umowę nazwaną w kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej „finansującym”, oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej „korzystającym”, podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty 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:
- odpisy amortyzacyjne obliczone według zasad określonych w art. 16k ust. 1 z uwzględnieniem współczynnika 3 – w odniesieniu do środków trwałych,
  - odpisy amortyzacyjne obliczone przy zastosowaniu trzykrotnie skróconych okresów amortyzowania, 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

- 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:
  - 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;
  - umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;
  - 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.

- Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:
  - art. 6,
  - przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,
  - 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.
- W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników 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:

- 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;
- kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto.

#### Art. 17d

- 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.
- 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.
- Kwota otrzymana przez korzystającego, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi jego przychód w dniu jej otrzymania.

#### Art. 17e

- Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w

art. 17b ust. 1 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.

- 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, przychodem finansującego są opłaty ustalone przez strony tej umowy, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

#### Art. 17f

- 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:

- umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
- 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;
- umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
  - odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
  - finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.
- 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.
- 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 warto-

ści 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 trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem umowy, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone przez strony, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

#### Art. 17h

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

#### Art. 17i

1. Jeżeli przedmiotem umowy leasingu zawartej na czas oznaczony są grunty 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 i art. 24b, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:
  - 1.<sup>99a</sup> **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 nieprzekracza-

jącej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

- 8)<sup>14</sup> **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 i 7 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:
- 1a.<sup>14</sup> **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 i 7, 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.
- 1c.<sup>14</sup> **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.<sup>14</sup> **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, zdadne 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, 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.
- 2)<sup>13a</sup> **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.<sup>13a</sup> **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.<sup>13a</sup> **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 i 7 oraz wynikającego z odrębnych ustaw, są obowiązani wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym obdarowany ma siedzibę, służący dla celów podatkowych identyfikacji.
- 1g.<sup>14</sup> **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.<sup><7></sup> **Podatnicy uzyskujący przychody z zysków kapitałowych lub przychody z innych źródeł przychodów mogą do-**

**konywać 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 przeznaczanego 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)<sup><4></sup> 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 powiązanim z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4;

4)<sup><9a></sup> **odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanim 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 powiązanim z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4;

4a)<sup><9a></sup> **nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanim 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 dokonywanie 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), 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.<sup>4a</sup> 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.<sup>12</sup> 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 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 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. 19

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a i art. 24b, wynosi:

- 1.<sup>9a</sup> **Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:**

- 1) 19% podstawy opodatkowania;
- 2) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku:
  - a) małych podatników,
  - b) podatników rozpoczynających działalność – w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność.

- 2)<sup>9b</sup> **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

- 4)<sup><7></sup> 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)<sup><7></sup> 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 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 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.<sup><7></sup> 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.<sup><7></sup> Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika.
- 1e.<sup><7></sup> 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. Jeżeli organ podatkowy określi, na podstawie art. 11, dochód podatnika w wysokości wyższej (stratę w wysokości niższej) niż zadeklarowana przez podatnika w związku z dokonaniem transakcji lub ujęciem innych zdarzeń, o których mowa w art. 9a, a podatnik nie przedłoży temu organowi dokumentacji podatkowej – różnicę między dochodem zadeklarowanym przez podatnika a określonym przez ten organ opodatkowuje się stawką 50%.
- 4.<sup><9a></sup> (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 podatkowi 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 do-

chodów, 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 skorzystała 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 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.
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:
      - a) o której mowa w pkt 1, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 2, lub
      - b) o której mowa w pkt 2, posiada bezpośrednio nie mniej niż 25% udziałów (akcji) w kapitale spółki, o której mowa w pkt 1;
      - c) (uchylona);
    - 4) rzeczywistym właścicielem należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, jest:
      - a) spółka, o której mowa w pkt 2, albo
      - b) 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 których 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. Przepisy 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:
    - 1) przychody z podziału zysków lub spłaty kapitału spółki wypłacającej należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1;
    - 2) przychody z tytułu wierzytelności dającej prawo do udziału w zyskach dłużnika;
    - 3) przychody z tytułu wierzytelności uprawniającej wierzyciela do zamiany jego prawa do odsetek na prawo do udziału w zyskach dłużnika;
    - 4) przychody z tytułu wierzytelności, która nie powoduje obowiązku spłaty kwoty głównej tej wierzytelności lub gdy spłata jest należna po upływie co najmniej 50 lat od powstania wierzytelności.
  7. Jeżeli w wyniku szczególnych powiązań, o których mowa w art. 11 ust. 1, między podmiotem wypłacającym i uzyskującym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, w wyniku czego kwota wypłaconych należności jest wyższa od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały, zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się tylko do kwoty należności określonej bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań. Przepisy art. 11 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.
- 7.<sup>9a</sup> 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 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

1. 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).
  - 1a. 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.
  - 1b. Kwota pomniejszenia, o którym mowa w ust. 1a, nie może przekroczyć kwoty podatku obliczonego zgodnie z ust. 1.
  - 1c. 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.

- 1d. 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.
- 1e. 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.
2. (uchylony).
3. (uchylony).
4. 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:
  - 1) wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
  - 2) 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 osiągania;
  - 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 osiągania.
- 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, je-

żeli 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 Rzeczpospolita 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 Rzeczpospolita Polska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego innego niż Rzeczpospolita Polska państwa, w którym podatnik ma swoją siedzibę lub w którym dochód został uzyskany.

#### Art. 22c

1. Przepisów art. 20 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4 nie stosuje się, jeżeli:
  - 1) osiągnięcie dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych następuje w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 20 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkuje wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów), oraz
  - 2) czynności, o których mowa w pkt 1, nie mają rzeczywistego charakteru.
2. Dla celów ust. 1 uznaje się, że umowa lub inna czynność prawna nie ma rzeczywistego charakteru w zakresie, w jakim nie jest dokonywana z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w drodze czynności, o których mowa w ust. 1, przenoszona jest własność udziałów (akcji) spółki wypłacającej dywidendę lub spółka osiąga przychód (dochód), wypłacany następnie w formie dywidendy lub innego przychodu z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

#### Art. 22c<sup>9a</sup>

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<sup>9a</sup>

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 Rzeczpospolita 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 spółki kontrolowanej uzyskanych przez po-

datnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

- 1.<sup>9a</sup> 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 spółka – 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

- nieposiadającą siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w której 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 lub stanowiących lub prawo do uczestnictwa w zysku;

- 1)<sup>9a</sup> 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 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)<sup>9a</sup> 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 ekspektatywy, 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)<sup>9a</sup> 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 spółkę 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 lub stanowiących, lub co najmniej 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach;

- 3)<sup>9a</sup> 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:
- 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 lub stanowiących, lub co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
  - 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 lub stanowiących, lub co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
  - 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 lub stanowiących, lub co najmniej 25% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.

4)<sup>9a</sup> podmiot powiązany – oznacza:

- 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,
- 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,
- 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.<sup>9a</sup> 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.<sup>9a</sup> Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.

3. Zagraniczną spółką kontrolowaną jest:

- zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 9a ust. 6 albo
- zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
  - Rzeczpospolita Polska nie zawarła umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
  - Unia Europejska nie zawarła umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo

- zagraniczna spółka spełniająca łącznie następujące warunki:
  - w spółce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada nieprzerwanie przez okres nie krótszy niż 30 dni, bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych lub stanowiących, lub ponad 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach,
  - co najmniej 33% przychodów tej spółki 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 spółka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,

c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny, gdyby spółka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby lub zarządu; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiegokolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

3.<sup>9a</sup> Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

- 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
  - zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:
    - Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo
    - Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej
- stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo
- zagraniczna jednostka spełniająca łącznie następujące warunki:
    - 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,
    - 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 powiązаныmi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikomą,

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 spółki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej spółki kontrolowanej.

3a.<sup>9a></sup> 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 w państwie siedziby zagranicznej jednostki kontrolowanej.

3b.<sup>9a></sup> 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 domi-

nującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.

3c.<sup>9a></sup> 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 dochód zagranicznej spółki kontrolowanej przypadający na okres, w którym został spełniony warunek wymieniony w ust. 3 pkt 3 lit. a, albo na okres, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym udziałom związanym z prawem do uczestnictwa w zyskach tej spółki, po odliczeniu kwot:

- 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej spółki kontrolowanej;
- 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej spółce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

4.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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) wykáže, 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 spółki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna spółka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej spółki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej spółki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.

6.<sup>9a></sup> 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 udziału podatnika związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale, prawie głosu w organach kontrolnych albo prawie głosu w organach stanowiących tej spółki.

7.<sup>9a></sup> 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 spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia udziału związanego z prawem

- do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi lub podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zyskach tej spółki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1, związane z prawem do uczestnictwa w zyskach są równe.
- 8.<sup>9a></sup> **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. Przepisy ust. 8 stosuje się odpowiednio do ustalenia udziału związanego z prawem do uczestnictwa w zyskach zagranicznej spółki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, chyba że podatnik wykaże, iż faktycznie przysługujący podatnikowi udział w zagranicznej spółce kontrolowanej lub okres jego posiadania jest inny.
- 9.<sup>9a></sup> **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 spółki 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.
- 10.<sup>9a></sup> **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. Udział podatnika w zagranicznej spółce kontrolowanej pomniejsza się o udział jego jednostki zależnej związany z prawem do udziału w zyskach tej zagranicznej spółki kontrolowanej, przysługujący przez ten sam okres, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:
- 1) jednostka zależna posiada bezpośrednio lub pośrednio lub pośrednio co najmniej 50% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach w tej zagranicznej spółce kontrolowanej;
  - 2) jednostka zależna uwzględnia w podstawie opodatkowania dochody tej zagranicznej spółki kontrolowanej, na podstawie przepisów dotyczących zagranicznej spółki kontrolowanej obowiązujących w państwie, w którym podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów;
  - 3) 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 spółką podlega opodatkowaniu od całości swoich dochodów.
- 11.<sup>9a></sup> **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 spółkę kontrolowaną w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 do dochodu tej spółki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.
- 12.<sup>9a></sup> **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 spółek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a, a w przypadku zagranicznych spółek posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego – rejestru zagranicznych spółek spełniających warunki określone w ust. 3 pkt 3.
- 13.<sup>9a></sup> **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 spółki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do zaewidencjonowania zdarzeń zaistniałych w zagranicznej spółce 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.
- 13a.<sup>9a></sup> **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 zaewidencjonowania 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 nie-**

**materiałnych 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. 11 ust. 5b stosuje się odpowiednio.
- 15.<sup>9a</sup> **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 spółka kontrolowana, 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.
- 16.<sup>9a</sup> **Przepisów ust. 1, 13a i 14 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana, 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 spółka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności czy:
- 1) zarejestrowanie zagranicznej spółki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta spółka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy spółka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
  - 2) zagraniczna spółka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
  - 3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną spółkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę spółkę 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 spółki;
  - 5) zagraniczna spółka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.
- 18.<sup>9a</sup> **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 spółkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.
- 18a.<sup>9a</sup> **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.<sup>9a</sup> **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<sup>2b</sup>

1. Podatek dochodowy od przychodu ze środka 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 środka 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 środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka 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

- ku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do używania 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 używania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania 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 używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.
  8. W przypadku gdy w budynku znajdują się lokale mieszkalne oddane do używania 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 przychodów 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 używania na podstawie umowy leasingu w rozumieniu art. 17a pkt 1, przepisy ust. 1-16 stosuje się wyłącznie 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 używania 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 używania 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<sup>2b</sup>**
- 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<sup>9a</sup>**
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 wysokość 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 kwalifikowane 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<sup><9a></sup>

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, kosztów uzyskania przychodów i dochodu (straty), przypadających na każde kwalifi-

rowane 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<sup><9a></sup>

##### 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 Rzeczypospolita 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 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 Polskiej zagranicznym zakładem podatkowym, 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 podatkowi 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 urzędowi skarbowemu 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 przewidzianej w celu zabezpieczenia wierzytelności;
  - 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 działal-

ności 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 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 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 składania 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 podmiotom powiązanim 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 postawieniem zobowiązania z tytułu podatku od dochodów z niezre-

alizowanych 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, ceł 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, ceł 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 przyjęty 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 nieuregulowanych 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 i art. 24a, 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.
  - 1.<sup><9a></sup> 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 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. Podatnicy, którzy wybrali kwartalne wpłaty zaliczek, o których mowa w ust. 1b, mają obowiązek w terminie do dnia 20 drugiego miesiąca roku podatkowego zawiadomić w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody.
- 1e.<sup><13a></sup> 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.<sup><7></sup> Z zastrzeżeniem ust. 1g, przy obliczaniu zaliczek miesięcznych i kwartalnych nie stosuje się stawki podatku określonej w art. 19 ust. 1 pkt 2.
- 1g.<sup><7></sup> 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 miesiąc 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. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 1e, dotyczy lat następnych, chyba że podatnik w terminie wpłaty pierwszej zaliczki za dany rok podatkowy zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z kwartalnych wpłat zaliczek.
- 2.<sup><13a></sup> (uchylony).**
- 2a. Podatnicy uzyskujący w roku podatkowym przychody z działalności rolniczej, określone w art. 2 ust. 2, oraz z innych źródeł, u których w roku poprzedzającym rok podatkowy udział przychodów z działalności rolniczej w ogólnej kwocie przychodów 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 współnikiem 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. Przepisy ust. 5a i 5b stosuje się, jeżeli podatnik nie później niż przed upływem 7 dni od dnia złożenia wniosku o wpis informacji o zawieszeniu wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o okresie zawieszenia wykonywania tej działalności.
- 5c.<sup><13a></sup> 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.
7. Podatnicy, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w ust. 6 i 6a, są obowiązani:
- 1) w formie pisemnej zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie wpłaty pierwszej zaliczki w roku podatkowym, w którym po raz pierwszy wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek;
  - 1)<sup><13a></sup> (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. Zawiadomienie, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, dotyczy lat następnych, chyba że podatnik w terminie wpłaty pierwszej zaliczki za dany rok podatkowy zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek.
- 7a.<sup><13a></sup> 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.**
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 (Dz.U. z 2017 r. poz. 1938, z późn. zm.); 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 złożą zeznanie i zapłacili podatek na zasadach określonych w art. 27 ust. 1; w tych przypadkach nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu zaliczek za poszczególne miesiące roku, w którym podatnicy korzystali ze zwolnienia;
  - 2) w pierwszych trzech miesiącach roku następującego bezpośrednio po roku, w którym korzystali ze zwolnienia – są obowiązani do złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) i zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 27 ust. 1; w tym przypadku nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu zaliczek za poszczególne miesiące roku, w którym podatnicy korzystali ze zwolnienia;
  - 3) w okresie od upływu terminu określonego dla złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym korzystali ze zwolnienia, do końca piątego roku podatkowego następującego po roku, w którym korzystali ze zwolnienia – są obowiązani do zapłaty należnego podatku, o którym mowa w ust. 12, wraz z odsetkami za zwłokę; odsetki nalicza się od dnia następnego po upływie terminu określonego dla złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, w którym mieli obowiązek złożyć to zeznanie.
17. 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 po-

mniejszony 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.

#### 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. Przepisy 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, 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 miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym od podatnika certyfikatem rezydencji.
- 1.<sup>9a></sup> 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 u 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 okre-

ślona 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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 dochodowym od osób fizycznych, o warunkach zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 50c, w stosunku do tych podmiotów powiązanych.

- 1ac.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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 zleceniodawców 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. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosując zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 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:

- 1c.<sup>9a></sup> 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, stosując 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, 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 w 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.
- 1f.<sup>99a</sup> **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 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:
- 11a.<sup>99a</sup> **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 podmiot 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 uwzględni 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. 9a ust. 6, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.
- 1m.<sup>99a</sup> **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. 9a ust. 2, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.**
- 1n.<sup>99b</sup> **W przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym, a informacja wynikająca z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.**
- 1o.<sup>99b</sup> **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. – Pra-**

- wo 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) dywidend oraz przychodów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. 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.
- <sup><9a></sup> **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 rezydencji. Przepisy ust. 1c-1l stosuje się odpowiednio.
- 2e. <sup><9a></sup> **Jeżeli łączna kwota należności wypłaconych 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. <sup><9a></sup> **Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d.**
- 2g. <sup><9a></sup> **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. <sup><9a></sup> **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. <sup><9a></sup> **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. <sup><9a></sup> **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. <sup><9a></sup> **Jeżeli wypłaty należności dokonano w walucie obcej, na potrzeby ustalenia, czy przekroczenia została kwota, o której mowa w ust. 1, wypłacone należności przelicza się na złote według kursu średniego waluty obcej ogłoszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wypłaty.**
- 2l. <sup><9a></sup> **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 i 2d pobrano podatek, 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 wy-

konuje 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.

**3.<sup>9a</sup> 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.<sup>9a</sup> 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.<sup>9a</sup> 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.<sup>9a</sup> 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 na-

leżny 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 przekazać 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, 1c, 1d, 1m i 2c, oznacza wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez zapłatę, potrącenie lub kapitalizację odsetek.

**7.<sup>9a</sup> 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.<sup>9a</sup> Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:**

- 1) posiada dokumenty wymagane przez przepis 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 wy-

kluczające 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.<sup>9a></sup> Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.

7c.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie dokonuje 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> Do oświadczenia, o którym mowa w ust. 7g, stosuje się odpowiednio przepisy ust. 7b, 7d i ust. 7e zdanie trzecie.

7j.<sup>9a></sup> Oświadczenia, o których mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenie, o którym 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 pobranych 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.<sup>9a></sup> 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.<sup>9a></sup> Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania oświadczeń, o których mowa w ust. 1ab, 7a i 7g, oraz zgłoszenia, o którym 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 przesłać 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 sporządzone 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<sup>9a></sup>

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 podat-



- kowej, 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 wpłaconej 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, właściwości 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.<sup>2b</sup> 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.
    - 2a. Podatnicy, o których mowa w art. 3 ust. 1, osiągający dochody z działalności prowadzonej przez zagraniczne spółki kontrolowane, na zasadach określonych w art. 24a, są obowiązani składać urzędowo skarbowym odrębne zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z zagranicznej spółki 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 spółki kontrolowanej, składa odrębne zeznanie o dochodach z każdej z tych spółek.
    - 2a.<sup>9a</sup> 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.

3. Podatnicy, którym właściwy organ podatkowy, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, dołączają do zeznania sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej.
- 3.<sup>9a</sup> **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.**
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 o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, uwzględniający w szczególności dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej, ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązаныmi oraz okres stosowania metody.
- 4.<sup>9a</sup> **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.**
- 4a.<sup>15</sup> **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. Podatnicy obowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej, jeżeli ich przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, przekroczyły w roku podatkowym równowartość 10 000 000 euro, dołączają do zeznania podatkowego za rok podatkowy uproszczone sprawozdanie w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania,

siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

5.<sup>9a</sup> **(uchylony).**

6. (uchylony).

7. Wyrażone w euro wielkości, o których mowa w ust. 5, przelicza się na walutę polską po średnim kursie ogłaszanym przez Narodowy Bank Polski, obowiązującym w ostatnim dniu roboczym roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy, za który jest składane sprawozdanie, o którym mowa w ust. 5.

7.<sup>9a</sup> **(uchylony).**

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór uproszczonego sprawozdania, o którym mowa w ust. 5, uwzględniając informacje dotyczące podmiotów powiązanych, rodzaju powiązań z tymi podmiotami, rodzaju i przedmiotu transakcji lub innych zdarzeń, zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi, lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, a także kierując się potrzebą ułatwienia podatnikom poprawnego sporządzenia tego sprawozdania.

8.<sup>9a</sup> **(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. 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 wnioski 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 spowodowałoby 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 spółki kontrolowanej i urzędu skarbowego, do którego jest kierowane zeznanie, oraz poprawne obliczenie podatku przez podatnika.
- 2.<sup>9a</sup> 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<sup>9a</sup>

## 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 wypłaconych 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 staw-

- ki 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 spełnienia 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 rachunek 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<sup>-2a></sup>

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).

- Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do przychodu w części odpowiadającej kwocie umorzonych skapitalizowanych odsetek zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów.

#### Art. 38e<sup><15></sup>

- 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 2017 r. poz. 1845 oraz z 2018 r. poz. 697, 1515, 1544 i 2219).
- 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.
- 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.
- 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 obli-

czonych 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.

- 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:
  - obejmujący dzień 31 grudnia 2018 r. albo
  - w którym poniósł ostatni wydatek, o którym mowa w ust. 1.
- Wydatki, o których mowa w ust. 1, podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie.
- Użyte w niniejszym artykule określenie:
  - 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 2017 r. poz. 2211, z późn. zm.);
  - punkt apteczny – oznacza punkt apteczny w rozumieniu art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne.

#### Art. 39

- Tracą moc:
  - ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1991 r. poz. 216, 350 i 444);
  - art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. poz. 443).
- Przepisy ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1 mają zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów osiągniętych przed dniem 1 stycznia 1992 r.
- Okresowe zwolnienia od podatku dochodowego, do których podatnicy nabyli uprawnienia przed dniem 1 stycznia

1992 r., pozostają w mocy do czasu ich wygaśnięcia.

- Podatnicy, którzy:
  - w 1991 r. ponieśli wydatki, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 1,
  - korzystali do końca 1991 r. z odliczeń wydatków od dochodu na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy wymienionej w ust. 1 pkt 2,
 zachowują prawo do odliczeń poniesionych w tym okresie wydatków do czasu ich wyczerpania, z uwzględnieniem przepisów art. 16 ust. 3 i 4 ustawy, o której mowa w ust. 1 pkt 1.

#### Art. 40

- Uchyla się, z zastrzeżeniem ust. 2, przepisy ustaw szczególnych przyznające ulgi i zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz znosi się przyznane na podstawie tych przepisów ulgi i zwolnienia.
- Przepis ust. 1 nie dotyczy ulg i zwolnień od podatku dochodowego przysługujących na podstawie przepisów ustaw:
  - (uchylony);
  - (uchylony);
  - z dnia 20 stycznia 1990 r. o zmianach w organizacji i działalności spółdzielczości (Dz.U. poz. 36, z późn. zm.);
  - (uchylony);
  - 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);
  - (uchylony);
  - (uchylony);
  - ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 40, z 2015 r. poz. 528 oraz z 2016 r. poz. 2260).

#### 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	
	4,5	121	Lokale niemieszkalne	
		102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)	
	10	104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne (z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)	
103		Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m <sup>3</sup> – 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 załadowniczych, wałów i grobli	
		21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych	
	4,5	290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	
		291	Wieże przeciwpożarowe	
		225	Urządzenia melioracji wodnych podstawowych	
		226	Urządzenia melioracji wodnych szczegółowych	
	10	2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	
		211	Przewody sieci technologicznych wewnątrzzakładowych	
		221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów	
		14	Wieże ekstrakcyjne	
20	200	Wieże wiertnicze, wieżomaszty		
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne	
		322	Silniki spalinowe na paliwo lekkie (niezespolone)	
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie (niezespolone)	
		324	Silniki spalinowe na paliwo gazowe (niezespolone)	
		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 Cedzidła 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)	
		4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania	
	10	41	Obrabiarki do metali	
		44	Maszyny i urządzenia do przetwarzania i sprężania cieczy i gazów	
		46	Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem wymienników przeponowych rurowych oraz chłodziń odmulin i prób kołowych rozkładni gazu)	
	14	47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych, w tym suszarki z półkami obrotowymi i zgarniaczami (z wyjątkiem: – kolumn, – aparatów bębnowych, – suszarek komorowych bezpółkowych, tradycyjnych, owiewnych, półkowych owiewnych, próżniowych z grzejnymi półkami, suszarek z górnym i dolnym rozpylaniem cieczy oraz suszarek z pneumatycznym rozpylaczem ciał stałych i innych suszarek, – odbieralnic hydraulicznych rozkładni gazu)	
		18	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 słoje
			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	Kryształizatory
			Komory potne
		548	Maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego
		583	Koparki i zwałowarki 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
			odśnieżarki 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 fluidezyjne
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych
	20	506	Odgazowывacze
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze





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 <sup>2</sup> powierzchni ogólnej
2	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych – powyżej 50 m <sup>2</sup> powierzchni ogólnej
3	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m <sup>2</sup> powierzchni uprawowej
4	Drób rzeźny: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki – powyżej 100 sztuk
5	Drób nieśny – powyżej 80 sztuk: a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym) b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym) c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym) d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym) e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym) f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)
6	Wylęgarnie drobiu: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki – bez względu na liczbę sztuk uzyskanych z wylęgu
7	Zwierzęta futerkowe: a) lisy, jenoty, norki, tchórzofretki, szynszyle – 1 samica stada podstawowego i powyżej b) nutrie – powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego c) króliki – powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego
8	Zwierzęta laboratoryjne: szczury białe, myszy białe – bez względu na liczbę sprzedanych sztuk
9	Jedwabniki – produkcja kokonów 1 dm <sup>3</sup> i powyżej
10	Pasieki – powyżej 80 rodzin
11	Uprawy roślin „in vitro” – 1 m <sup>2</sup> powierzchni półek i powyżej
12	Hodowla entomofagów – 1 m <sup>2</sup> powierzchni upraw roślin żywicielskich i powyżej

1	2
13	Hodowla dżdżownic – 1 m <sup>2</sup> powierzchni łoża hodowlanego i powyżej
14	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) krowy – powyżej 5 sztuk</li> <li>b) cielęta – powyżej 10 sztuk</li> <li>c) bydło rzeźne – powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)</li> <li>d) tuczniki – powyżej 50 sztuk</li> <li>e) prosięta i warchlaki – powyżej 50 sztuk</li> <li>f) chów i hodowla owiec – powyżej 10 sztuk matek</li> <li>g) tucz owiec – powyżej 15 sztuk</li> <li>h) konie rzeźne – 1 sztuka i powyżej</li> <li>i) konie hodowlane – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej</li> <li>j) hodowla ryb akwariowych – powyżej 700 dm<sup>3</sup> objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi</li> <li>k) hodowla psów rasowych – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej</li> <li>l) hodowla kotów rasowych – 1 sztuka stada podstawowego i powyżej</li> </ul>

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 tagħhom 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: „εταιρείες” 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: „osaakeyhtiö”/„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

1	2	3
14	Republika Grecka	spółki utworzone według prawa greckiego, określane jako: „ανώνυμη εταιρεία”, „εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)”
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”

1	2	3
3	Królestwo Hiszpanii	spółki utworzone według prawa hiszpańskiego, określane jako: „sociedad anónima”, „sociedad comanditaria por acciones”, „sociedad de responsabilidad limitada”, jak również podmioty prawa publicznego, które działają według prawa prywatnego, oraz inne podmioty utworzone zgodnie z przepisami prawa hiszpańskiego podlegające opodatkowaniu hiszpańskim podatkiem dochodowym od osób prawnych („Impuesto sobre Sociedades”)
4	Królestwo Niderlandów	spółki utworzone według prawa holenderskiego, określane jako: „naamloze vennootschap”, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, „Open commanditaire vennootschap”, „Coöperatie”, „onderlinge waarborgmaatschappij”, „Fonds voor gemene rekening”, „vereniging op coöperatieve grondslag” i „vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt”, i inne spółki utworzone zgodnie z przepisami prawa holenderskiego podlegające opodatkowaniu holenderskim podatkiem dochodowym od osób prawnych
5	Królestwo Szwecji	spółki utworzone według prawa szwedzkiego, określane jako: „aktiebolag”, „försäkringsaktiebolag”, „ekonomiska föreningar”, „sparbanker”, „ömsesidiga försäkringsbolag”, „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 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 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: „Kciová 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”, „résztvénytársaság”, „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 cooperativa”, „società di mutua assicurazione”, oraz podmioty publiczne i prywatne, których działalność jest w całości lub w przeważającej części handlowa

1	2	3
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”
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: „täisähing”, „usaldusühing”, „osaühing”, „aktsiaselts”, „tulundusühistu”
11	Republika Federalna Niemiec	spółki ustanowione według prawa niemieckiego, określane jako: „Aktiengesellschaft”, „Kommanditgesellschaft auf Aktien”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung” i „bergrechtliche Gewerkschaft”
12	Republika Finlandii	spółki ustanowione według prawa fińskiego, określane jako: „osakeyhtio/aktiebolag”, „osuuskunta/andelslag”, „sa-eaestepankki/sparbank” oraz „vakuutusyhtio/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

1	2	3
19	Republika Słowacka	spółki ustanowione według prawa słowackiego, określane jako: „Akciová spoločnosť”, „Spoločnosť s ručením obmedzeným”, „Komanditná spoločnosť”, „Verejná 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”
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<sup>9a</sup>

## WYKAZ USŁUG O NISKIEJ WARTOŚCI DODANEJ

Kategoria	Opis
1	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.

1	2
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:**

<sup><1></sup> Dz.U. z 2012 r. poz. 1456

**OBJAŚNIENIA:**

<sup><1></sup> 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.<sup><1></sup> 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 przeznaczonej 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 przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u którego długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi

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 przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków;

- 3) pojazdu samochodowego, który ma otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 4) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone 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)<sup><1></sup> 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<sup><1></sup>**

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)<sup>12</sup> (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 poczynawszy 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 poczynawszy 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 używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. W przypadku gdy budynek został oddany do używania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania 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.

5. Raport jest publikowany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

#### Art. 30

1. 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.
2. 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

1. Przepis art. 14na § 1 ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych:
  - 1) od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy oraz
  - 2) 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.
2. 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.

3. 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.
4. 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:

- 1) 2019 r. – 22 000 tys. zł;
- 2) 2020 r. – 17 500 tys. zł;
- 3) 2021 r. – 18 000 tys. zł;
- 4) 2022 r. – 18 500 tys. zł;
- 5) 2023 r. – 19 100 tys. zł;
- 6) 2024 r. – 19 700 tys. zł;
- 7) 2025 r. – 20 300 tys. zł;
- 8) 2026 r. – 20 900 tys. zł;
- 9) 2027 r. – 21 500 tys. zł;
- 10) 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

1. 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:
  - 1) 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.

# Kurs Przygotowawczy dla Ekspertów, Księgowych i Doradców Podatkowych

Warszawa, 23 marca 2019 - 6 października 2019 r.



INSTYTUT  
STUDIÓW  
PODATKOWYCH  
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

**W marcu 2019 rozpocznie się w Warszawie kolejna edycja Kursu dla Ekspertów, Księgowych i Doradców Podatkowych, będącego najstarszym, istniejącym od 1996 roku tego typu przedsięwzięciem dydaktycznym w Polsce.**

## **Cel Kursu:**

Celem Kursu jest przekazanie Uczestnikom niezbędnego kompendium wiedzy z zakresu podatków, prawa podatkowego. Doświadczeni Wykładowcy poprowadzą zajęcia zarówno od strony teoretycznej, jak i, dzięki doświadczeniom codziennej pracy zawodowej, od strony praktycznej.

## **Wykładowcy:**

Zajęcia są prowadzone w atrakcyjny sposób m.in. dzięki praktycznym umiejętnościom dydaktycznych naszych Wykładowców. Wykładowcami jest od lat grono najwybitniejszych znawców problematyki podatkowej, o wieloletnim doświadczeniu dydaktycznym. Wśród nich są: pracownicy naukowcy uczelni warszawskich przede wszystkim: Uniwersytetu Warszawskiego – Wydziału Prawa i Administracji, Szkoły Głównej Handlowej, sędziowie Naczelnego Sądu Administracyjnego, specjaliści z resortu finansów oraz pracownicy Instytutu Studiów Podatkowych.

Kurs ma elitarny charakter. Zajęcia mają głównie formę warsztatów praktycznych, co zapewni Uczestnikom bliski kontakt z Wykładowcą, sprzyjające warunki dydaktyczne oraz możliwość zadawania wykładowcom pytań. Uczestnicy powyższego Kursu mają gwarancję uzyskania najwyższego poziomu prowadzenia zajęć, prezentacji najbardziej aktualnych problemów podatkowych, w tym przygotowania do egzaminu prowadzonego przez Państwową Komisję Egzaminacyjną, a co za tym idzie przygotowania do wypełniania przyszłych obowiązków zawodowych.

## **Termin:**

Zajęcia odbywają się w soboty i w niedziele w **Warszawie** w siedzibie Instytutu Studiów Podatkowych przy ul. Kaleńskiej 8. Zajęcia w soboty odbywają się w godz. 10:00-15:00 a w niedzielę 9:00-14:00.

Inauguracja Kursu w odbędzie się w dniu 23 marca 2019 r. o godz. 10.00. Zakończenie Kursu przewidziane jest na 6 października 2019 r.

Osobom zainteresowanym noclegiem w Warszawie polecamy hotel Best Western Felix, który znajduje się w pobliżu Instytutu.

## **Koszt uczestnictwa:**

Koszt uczestnictwa w Kursie wynosi 4290 zł wraz z materiałami. Cena dla osoby rekomendowanej przez Uczestników poprzednich edycji kursu „Kursu dla Ekspertów i Doradców Podatkowych” wynosi 3680 zł. Istnieje możliwość płatności w dwóch ratach: pierwsza rata – w wysokości 2500 zł – płatna do dnia rozpoczęcia Kursu, druga rata płatna w ciągu miesiąca od dnia rozpoczęcia Kursu. Dla osób fizycznych, dokonujących zgłoszenia na Kurs możliwość płatności w pięciu ratach. W przypadku wpłaty dokonanej później niż tydzień przed rozpoczęciem zajęć prosimy Państwa o przedstawienie kopii przelewu przy rejestracji w dniu inauguracji Kursu. Koszt uczestnictwa nie obejmuje zakwaterowania i wyżywienia, które uczestnik musi zapewnić sobie i pokryć we własnym zakresie. Uczestnicy Kursu, w ramach odpłatności za kurs, otrzymają materiały dotyczące głównych problemów związanych z zagadnieniami omawianymi w trakcie zajęć.

Wszyscy Absolwenci Kursu Przygotowawczego dla Ekspertów i Doradców Podatkowych na zakończenie Kursu otrzymają odpowiedzi na pytania obowiązujące na egzaminie.

**Szczegółowy harmonogram Kursu, wraz z datami poszczególnych wykładów, otrzymają Państwo pięć dni przed zajęciami inauguracyjnymi. Zgłoszenia prosimy przysyłać mailem na adres: [szkolenia@isp-modzelewski.pl](mailto:szkolenia@isp-modzelewski.pl) lub faksem na numer (22) 517 30 97 lub pocztą na adres Instytutu. Szczegółowe informacje uzyskacie Państwo pod numerem 601 365 765.**

**Osoby zainteresowane uzyskaniem tytułu doradcy podatkowego zobowiązane są do złożenia w MF stosownych dokumentów. <http://www.mf.gov.pl>**

**Numer telefonu do Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego: tel. (22) 694 52 49**

**LICZBA MIEJSC OGRANICZONA!**



Na stronie internetowej Instytutu [www.isp-modzelewski.pl](http://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 lutym 2019 r.

### nr 494 – 4 lutego 2019 r.

#### Komentarz nieuczestny

Hayder topi Rostowskiego

#### Podatek od towarów i usług

1. Likwidacja „odwróconego obciążenia” i wprowadzenie obowiązkowej podzielonej płatności może w tym roku zwiększyć dochody z VAT-u nawet do 190 mld zł – Witold Modzelewski
2. Uznanie transakcji jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, wykazywanego w deklaracji VAT-7 mimo, że kontrahent unijny nie posłużył się numerem identyfikacyjnym VAT – Kacper Wolak
3. Wytyczne z dnia 8 stycznia 2019 r. Komitetu UE ds. VAT w sprawie dobrej wiary podatnika w kontaktach z klientami – Martyna Betiuk
4. Czy usługi określenia potrzeb podopiecznego i wymagań względem opiekuna spełniają kryterium zwolnienia od podatku od towarów i usług? – Joanna Kiszka
5. Split payment obowiązkowy od 1 marca 2019 r. – Martyna Betiuk
6. Opodatkowanie odpraw celnych wyrobów akcyzowych – Komisja Europejska wzywa do zmian w przepisach – Rafał Linka
7. Transakcje pomiędzy małżonkami prowadzącymi odrębnie działalność gospodarczą a podatek od towarów i usług – Joanna Kiszka

#### Podatki dochodowe

8. Czy dopłaty do kapitału są przychodem podatkowym – Andrzej Łukiańczuk
9. Różnice kursowe wynikające z konwersji pożyczek w walucie obcej na kapitał spółki oraz moment powstania tych różnic – Maciej Jendraszczyk
10. Od czego zależy limit dla niskocennych środków trwałych – Andrzej Łukiańczuk
11. Skutki podatkowe nabycia spadku – Kacper Wolak

#### Inne podatki

12. Dział spadku a podatek od spadków i darowizn – Alan Lipnicki
13. Podstawa opodatkowania PCC przy przekształceniu jednoosobowej działalności osoby fizycznej w spółkę z o.o. – Maciej Jendraszczyk
14. Budowla jako odrębny przedmiot opodatkowania – Agata Strocka
15. Bezwzględny warunek udokumentowania przekazania środków pieniężnych jako przesłanka zastosowania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn – Alan Lipnicki

#### Pozostałe zagadnienia

16. Możliwość podjęcia postępowania prowadzonego przez urząd celno-skarbowy – Agata Strocka

#### O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: nie warto drażnić państw głęboko zranionych przez historię – Witold Modzelewski

### nr 495 – 11 lutego 2019 r.

#### Komentarz nieuczestny

Wspomnienie o Janie Olszewskim

#### Podatek od towarów i usług

1. Prawo do skorygowania faktur dokumentujących roboty budowlane w sytuacji zastosowania błędnej stawki podatku – Kacper Wolak
2. Luka w koncepcji obowiązkowej podzielonej płatności – Witold Modzelewski

3. Usługa montażu podzielników ciepła w lokalu spółdzielni mieszkaniowej a odwrotne obciążenie – Sebastian Kopacz
4. Odwrotne obciążenie – dostawa towarów, dla której podatnikiem jest nabywca (zakup towarów wskazanych w załączniku nr 11 do ustawy o podatku od towarów i usług) – Agata Strocka

#### Podatki dochodowe

5. Na jaki dzień podatnik powinien sporządzić wykaz składników majątku w związku z przekształceniem? – Andrzej Łukiańczuk
6. Dotacja na wymianę źródeł ciepła o obowiązku płatnika PIT – Maciej Jendraszczyk
7. Wydatek na zakwaterowanie pracownika jako koszt pracodawcy – Małgorzata Słomka
8. Przedłużenie niektórych terminów w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków – Joanna Kiszka
9. Zakwaterowanie pracowników a zwolnienie w PIT – Małgorzata Słomka
10. Kiedy powstaje przychód podatkowy u finansującego z tytułu wstępnej opłaty leasingowej? – Andrzej Łukiańczuk
11. Pośrednie koszty akwizycji zakładów ubezpieczeniowych dotyczące różnych lat podatkowych jako KUP – Maciej Jendraszczyk
12. Sposób ustalenia wartości limitu określonego w art. 15c ust. 1 ustawy o CIT, powyżej którego podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty finansowania dłużnego – Kacper Wolak
13. Prowizja handlowa wypłacona podmiotowi zagranicznemu – koszty podatkowe – Martyna Betiuk

#### Inne podatki

14. Powzięcie wiadomości o nabyciu dodatkowych składników masy spadkowej po upływie terminu zgłoszenia SD-Z2 a prawo do zwolnienia z podatku od spadków i darowizn – Joanna Kiszka
15. Koncesja na eksploatację złoża a stawka podatku od nieruchomości – Agata Strocka
16. Czy Spółka dokonując korekty podatku od nieruchomości i występując o stwierdzenie i zwrot nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości powinna opodatkować ten zwrot jako przychód w roku, w którym nastąpi zwrot? – Martyna Betiuk

#### Pozostałe zagadnienia

17. Publikacja objaśnień dotyczących schematów podatkowych – Rafał Linka
18. Zmiana urzędu skarbowego w trakcie kontroli podatkowej – Martyna Betiuk
19. Nowoczesne B-B – Jarosław Stefaniak

#### O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: czyje interesy reprezentował Józef Piłsudski w latach 1918-1920 – Witold Modzelewski

### nr 496 – 18 lutego 2019 r.

#### Komentarz nieuczestny

Mowa nienawiści to biznes

#### Podatek od towarów i usług

1. Osoby mieszkające poza Polską i wynajmujący w Polsce nieruchomości nie mogą skorzystać ze zwolnienia podmiotowego do 200.000 zł wartości sprzedaży – Marcin Szymocha
2. Podatnicy mogą w jednym okresie rozliczeniowym stosować zarówno uproszczoną formę rozliczenia podatku z tytułu importu to-

warów (art. 33a ustawy), jak i podstawową (art. 33 ustawy) – Maciej Jendraszczyk

3. Likwidacja jednoosobowej działalności a remanent dla potrzeb VAT – Alan Lipnicki
4. „Odwrotne obciążenie” zwiększyło wyłączenia zwrotów VAT – Witold Modzelewski
5. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług – Agata Strocka
6. Kursy dla pielęgniarek i położnych a zwolnienie z VAT – Rafał Linka
7. Likwidacja jednoosobowej działalności a obowiązki związane z zamknięciem kasy fiskalnej – Alan Lipnicki

#### Podatki dochodowe

8. Usługa „Twój e-PIT” od 15 lutego – Rafał Linka
9. Czy dokumenty księgowe przechowywane w formie elektronicznej stanowią dowód poniesienia wydatku na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych? – Andrzej Łukiańczuk
10. Dofinansowanie kosztów na podnoszenie kwalifikacji pracownika a obowiązki płatnika – Maciej Jendraszczyk
11. Obowiązki płatnika w związku z wykorzystywaniem przez pracowników samochodów służbowych do celów prywatnych – Kacper Wolak
12. Zmiana zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych zbycia nieruchomości nabytych w drodze spadku – Joanna Kiszka
13. Forma oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia z VAT – Małgorzata Słomka
14. Koszty uzyskania przychodu w przypadku wierzytelności z tytułu naliczonych, a niezapłaconych odsetek – Joanna Kiszka
15. Możliwość skorzystania z ulgi prorodzinnej w przypadku braku porozumienia z drugim rodzicem dziecka – Martyna Betiuk
16. Czy przedterminowe rozwiązanie umowy leasingu skutkuje obowiązkiem korekty kosztów uzyskania przychodów? – Andrzej Łukiańczuk
17. Skutki podatkowe przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej Wnioskodawcy w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością – Kacper Wolak

#### Inne podatki

18. Służebność przesyłu a podatnik podatku od nieruchomości – Agata Strocka

#### ZUS

19. Nieodpłatne zakwaterowanie pracowników a ZUS – Małgorzata Słomka

#### Pozostałe zagadnienia

20. Zapłata podatku dochodowego wspólników z rachunku spółki jawnej – Martyna Betiuk

#### O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: bieda zmusza każdy kraj do oddania tego, co najlepsze, czyli ludzi (kapitał ludzki, czyli najcenniejszego aktywa) – Witold Modzelewski

#### nr 497 – 25 lutego 2019 r.

##### Komentarz nieuczestny

Komentarz nieuczestny: przedsiębiorco - strzeż się kontaktów ze zbyt wąskim biznesem podatkowym

##### Podatek od towarów i usług

1. Działalność wykonywana osobiście przez biegłego sądowego a ewidencja na potrzeby VAT – Maciej Jendraszczyk
2. Bez szacunku do faktury VAT nie będzie prawdziwej gospodarki ani przyzwoitości w polityce – Witold Modzelewski
3. Import usług i wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów a rachunek proporcji – Agata Strocka
4. Odszkodowanie na gruncie VAT – Małgorzata Słomka
5. Równoległe prowadzenie dwóch procedur weryfikacji zasadności zwrotu VAT – Joanna Kiszka
6. Rachunek proporcji i korekta podatku naliczonego zgodnie z art. 91 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – Agata Strocka

##### Podatki dochodowe

7. Kradzież pieniędzy przez pracownika a KUP – Maciej Jendraszczyk
8. Kiedy połączenie spółek nie jest neutralne na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych? – Andrzej Łukiańczuk
9. Przeznaczenie na własne cele mieszkaniowe dochodu z tytułu zbycia odziedziczonej nieruchomości a korzystanie z tzw. ulgi odsetkowej – Joanna Kiszka
10. Wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci praw majątkowych – konsekwencje dla spółki w CIT – Alan Lipnicki
11. Umowa o zarządzanie a koszty podatkowe – Małgorzata Słomka
12. Jak kwalifikować leasing prawa wieczystego użytkowania gruntu w podatku dochodowym od osób fizycznych? – Andrzej Łukiańczuk

##### Inne podatki

13. Wniesienie do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci praw majątkowych – konsekwencje dla spółki w PCC – Alan Lipnicki

#### O współczesności, historii i dniach przyszłych (Dział publicystyczny)

Szkice polsko-rosyjskie: czy „wielkie zachodnie demokracje” w 1919 r. prowadziły antyrosyjską politykę? – Witold Modzelewski



## Wzorcowa instrukcja wewnętrzna określająca obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych przez podatników, dyrektorów finansowych i księgowych

W związku z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisów o tzw. **raportowaniu schematów podatkowych**, powyższa regulacja nałożyła nowe nieznane dotychczas obowiązki na przedsiębiorców, oraz odrębne na zatrudnionych przez nich dyrektorów finansowych i księgowych firm.

Mówiąc najprościej, gdy podatnik – („korzystający”) uzyska od np. doradcy podatkowego („promotora”) jakąś poradę podatkową, będącą owym „schematem”, a księgowy lub dyrektor finansowy ma ją wdrożyć w firmie, to osoby te:

- muszą być poinformowane przez firmę („korzystającego”) lub „promotora” o fakcie zgłoszenia tego „schematu” do Szefa KAS (przez „promotora” lub „korzystającego”),
- jeśli nie zostaną o tym poinformowane, a mają wątpliwości, czy jest to schemat podatkowy, muszą w ciągu 5 dni zapytać się „korzystającego” oraz „promotora”, czy mają do czynienia ze schematem podatkowym,
- w tym samym terminie mają o swoich wątpliwościach zawiadomić Szefa KAS,
- do czasu uzyskania odpowiedzi mogą wstrzymać się od wdrażania, a nawet księgowania nowego rozwiązania,
- jeśli nie uzyskają odpowiedzi lub będą upewnieni, że nie jest to schemat podatkowy, lecz ich zdaniem nowe rozwiązanie jest owym „schematem”, to muszą w ciągu 30 dni zaraportować ten „schemat” do Szefa KAS,
- wraz z deklaracją podatkową należy raportować „korzyści podatkowe” uzyskane dzięki zastosowaniu schematu.

W związku ze wspomnianymi powyżej obowiązkami Instytut Studiów Podatkowych opracował „**Wzorcową instrukcję wewnętrzną określającą obowiązki związane z raportowaniem schematów podatkowych przez podatników, dyrektorów finansowych i księgowych**”.

Niniejsza Instrukcja określa podstawowe obowiązki związane z raportowaniem schematów ciężące na podatnikach oraz na wspierających (dyrektorach finansowych i księgowych).

Nabycie Instrukcji następuje poprzez udzielenie rocznej licencji przez Instytut Studiów Podatkowych. W ramach opłaty licencyjnej 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 – do Państwa dyspozycji pozostaje Pan Andrzej Sarna (telefon kontaktowy 22 517 30 86, e-mail: [andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl](mailto:andrzej.sarna@isp-modzelewski.pl)).

