Suplement

Egzamin na doradcę podatkowego. Pytania otwarte

Wydanie 7.

Przejdź do produktu na **ksiegarnia.beck.pl**

Suplement

Część I

Suplement do wyd. 7
Zmiany z uchwały Nr 16/VII/2021
z 26.4.2021 r.

Część II

Wykaz pytań do działu IV
rozdział 4. zgodny z Załącznikiem
do uchwały Nr 16/VII/2021
Państwowej Komisji
Egzaminacyjnej do Spraw
Doradztwa Podatkowego
z dnia 26.4.2021 r.

Przejdź do produktu na **ksiegarnia.beck.pl**

Suplement do wyd. 7
Zmiany z uchwały Nr 16/VII/2021
z 26.4.2021

1/ w dziedzinie **I Źródła prawa i wykładnia prawa**

- w części B (pytania otwarte) pyt. 5 otrzymuje nowe brzmienie

5. Relacje pomiędzy umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a krajowym prawem podatkowym.

Odpowiedź:

Zmiana polega na zastąpieniu słów "wewnętrznym" na "krajowym" i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

2/ w dziedzinie **II Analiza podatkowa**:

- w części B (pytania otwarte) **uchyla się** pyt.: 87, natomiast pyt.: 85, 86, 91, 92, 94
zastępuje się pytaniami zawartymi w załączniku do niniejszej uchwały;

85. Analiza porównawcza klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania oraz tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania zawartych w ustawach o podatkach dochodowych.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

86. Podatkowe skutki wydatków i świadczeń „okołoepidemicznych”.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

Po uchyleniu pytania 87 zmianie ulega numeracja pozostałych pytań: pyt. 90 (poprzednio 91), 91 (poprzednio 92), 93 (poprzednio 94).

90. Podwyższone limity niektórych zwolnień przedmiotowych w PIT wprowadzone ustawą COVID-19.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

91.Stawka VAT 0% dla darowizn towarów związanych z ochroną zdrowia w ramach walki z COVID-19.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

93.Preferencje w podatku od nieruchomości stosowane w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

3/ w dziedzinie **IV Materialne prawo podatkowe** w zakresie:

a/ **Zagadnienia wspólne:**

- w części B (pytania otwarte) pyt.: 28, 29 zastępuje się pytaniami zawartymi w załączniku do niniejszej uchwały;

28.Rodzaje uprzednich porozumień cenowych w świetle ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

29. Uprzednie porozumienia cenowe - obowiązki wnioskującego w świetle przepisów ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

b/ Podatek od towarów i usług

w części B (pytania otwarte) pyt.: 4, 5, 15, 18, 39, 41, 64. 70 **zastępuje się** pytaniami zawartymi w załączniku do niniejszej uchwały.

- w części B (pytania otwarte) **uchyla się** pyt.: 63, 67 oraz **dodaje się** pyt.: 81, 82, 83, 84, 85, 86.

4.Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, definicja, miejsce świadczenia, moment powstania obowiązku podatkowego, rozliczenie podatku naliczonego – według ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r.

Odpowiedź:

Definicja	Wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów jest nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz – pod warunkiem, że: 1) nabywcą towaru jest: a) podatnik, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika; b) osoba prawna niebędąca podatnikiem; 2) dostawcą jest podatnik. Wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów jest również przemieszczenie towarów należących do przedsiębiorstwa podatnika z terytorium innego państwa członkowskiego na terytorium kraju, jeżeli towary te mają służyć działalności gospodarczej podatnika (art. 11 VATU). Wewnątrzwspólnotowe nabycie zachodzi również wtedy, gdy przedmiotem nabycia są nowe środki transportu (niezależnie od statusu nabywcy i dostawcy). Rozporządzenie:

	Następujące transakcje nie są transakcjami wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE: a) przemieszczenie nowego środka transportu przez osobę niebędącą podatnikiem przy zmianie miejsca zamieszkania, pod warunkiem że w momencie dostawy nie mogło być zastosowane zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE; b) powrotne przemieszczenie przez osobę niebędącą podatnikiem nowego środka transportu do państwa członkowskiego, z którego ten środek transportu został jej pierwotnie dostarczony przy zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE.
Miejsce świadczenia	1) Co do zasady, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu; 2) jeżeli jednak podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów poda inny numer identyfikacyjny niż ten, który przyznało mu państwo, na terenie którego kończy się transport towarów, to wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium państwa członkowskiego, które nadało podatnikowi ten numer identyfikacyjny (oznacza to dwa miejsca nabycia) – chyba że nabywca udowodni, że nabycie zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu. Rozporządzenie: W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2006/112/WE państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Wszelkie wnioski dostawcy towarów o korektę VAT wykazanego przez niego na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów są rozpatrywane przez to państwo członkowskie zgodnie z jego przepisami krajowymi.
Moment powstania obowiązku podatkowego	1) Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika VAT, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia; 2) w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów wykonywanego w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc przyjmuje się, że jest dokonane z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia nabycia tych towarów; 3) obowiązek podatkowy powstaje też z chwilą ustania okoliczności powodujących, że przemieszczenia towarów nie uznaje się za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.
Rozliczenie podatku naliczonego	Art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c ustawy o VAT stanowi, że kwota podatku naliczonego jest kwotą podatku należnego z tytułu WNT. Podatnik co do zasady wykazuje VAT naliczony w tym samym okresie, co VAT należny. Warunkiem takiego stanu rzeczy jest otrzymanie faktury przed upływem terminu 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy odnoszący się do nabytych towarów. Brak faktury spowoduje, że przedsiębiorca będzie zobowiązany do korekty odliczonego wcześniej podatku VAT, na podstawie art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT.

	Jeżeli podatnik po dokonaniu równoległego rozliczenia nie otrzyma faktury potwierdzającej wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru w czasie 3 następnych miesięcy nie dostanie faktury, to jest obowiązany do pomniejszenia wykazanego naliczonego VAT w deklaracji VAT za okres, w którym upłynął ten termin. W sytuacji, gdy podatnik dostanie fakturę dokumentującą WNT po upływie wskazanych wyżej 3 miesięcy, a wcześniej dokonał obniżenia, uzyska możliwość powiększenia podatku naliczonego w deklaracji VAT składanej za okres rozliczeniowy, w którym dokument ten otrzymał. Mechanizm ten został zakwestionowany w wyroku TSUE z 18 marca 2021, 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 W celu zachowania neutralności VAT z tytułu WNT, nie można rozdzielać podatku należnego od naliczonego, a w przepisach krajowych nie może funkcjonować przepis uzależniający realizację prawa do odliczenia od wykazania transakcji w określonym terminie, przypadającym wcześniej niż możliwość odliczenia VAT.

Art. 9 VATU:

1. Przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.
2. Przepis ust. 1 stosuje się pod warunkiem, że:
   1) nabywcą towarów jest:
      a) podatnik, o którym mowa w art. 15, lub podatnik podatku od wartości dodanej, a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
      b) osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w lit. a
   – z zastrzeżeniem art. 10;
   2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem, o którym mowa w pkt 1 lit. a.
3. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku, gdy:
   1) nabywcą jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 1,
   2) dokonującym dostawy towarów jest podmiot inny niż wymieniony w ust. 2 pkt 2
– jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

Art. 20 VATU:

1. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy, z zastrzeżeniem ust. 4.

1a. W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów.

2–3. (*uchylone*)

4. W przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 5, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 13 ust. 4.

5. W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.

6–7. (*uchylone*)8. W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 2, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 12 ust. 1.

9. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej.

Art. 25 VATU:

1. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.
2. Nie wyłączając zastosowania ust. 1 w przypadku gdy nabywca, o którym mowa w art. 9 ust. 2, przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów podał numer przyznany mu przez dane państwo członkowskie dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych inne niż państwo członkowskie, na którym

towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się za dokonane również na terytorium tego państwa członkowskiego, chyba że nabywca udowodni, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów:

1) zostało opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, lub

2) zostało uznane za opodatkowane na terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu, ze względu na zastosowanie procedury uproszczonej w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej, o której mowa w dziale XII.

Art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c VATU:

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

4) kwota podatku należnego z tytułu:

c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9.

Art. 86 ust. 10b pkt 2 VATU:

10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:

2) ust. 2 pkt 4 lit. c - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:

a) otrzyma fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,

b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Art. 2 Rozporządzenia 282/2011 (Dz.Urz. UE 2011 L Nr 77, s. 1 ze zm.):

Następujące transakcje nie są transakcjami wewnątrzwspólnotowego nabycia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE:

a) przemieszczenie nowego środka transportu przez osobę niebędącą podatnikiem przy zmianie miejsca zamieszkania, pod warunkiem że w momencie dostawy nie mogło być zastosowane zwolnienie przewidziane w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE;

b) powrotne przemieszczenie przez osobę niebędącą podatnikiem nowego środka transportu do państwa członkowskiego, z którego ten środek transportu został jej pierwotnie dostarczony przy zastosowaniu zwolnienia przewidzianego w art. 138 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 16 rozporządzenia 282/2011 (Dz.Urz. UE 2011 L Nr 77, s. 1 ze zm.):

W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w rozumieniu art. 20 dyrektywy 2006/112/WE państwo członkowskie zakończenia wysyłki lub transportu towarów wykonuje swoje kompetencje w zakresie opodatkowania bez względu na to, jak dana transakcja została potraktowana do celów VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów. Wszelkie wnioski dostawcy towarów o korektę VAT wykazanego przez niego na fakturze i zadeklarowanego przez niego w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów są rozpatrywane przez to państwo członkowskie zgodnie z jego przepisami krajowymi.

5.Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, definicja, podstawa opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, warunki opodatkowania tej dostawy stawką podatku od towarów i usług 0% - według ustawy o podatku od towarów i usług oraz rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 zdnia 15.03.2011 r.

Odpowiedź:

Definicja	Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów rozumie się: 1) wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności, określonych w art. 7 VATU, na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, pod warunkiem, że nabywca jest podatnikiem VAT albo osobą prawną niebędącą podatnikiem, zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium innego państwa członkowskiego;

	2) przemieszczenie przez podatnika lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium innego państwa członkowskiego, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika; 3) wewnątrzwspólnotowa dostawa zachodzi również wtedy, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu (niezależnie od statusu nabywcy).
Podstawa opodatkowania	Podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Podstawa opodatkowania obejmuje też podatki, cła, opłaty, koszty dodatkowe – takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia. Podstawa opodatkowania nie obejmuje m.in. udzielonych nabywcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży.
Moment powstania obowiązku podatkowego	1) Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy; 2) w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów.
Warunki opodatkowania stawką 0%	1) Podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi; 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres posiada dowody, że towary będące przedmiotem dostawy zostały wywiezione z kraju i dostarczone do nabywcy; 3) podatnik, składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Stawka 0% nie ma zastosowania, jeżeli: 1) podatnik nie dopełnił obowiązku złożenia informacji podsumowującej (art. 100 ust. 1 pkt 1 lub ust. 3 pkt 1 VATU), lub 2) złożona przez podatnika informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 100 ust. 8 VATU – chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienia naczelnikowi urzędu skarbowego.

Dowodami potwierdzającymi, że towary będące przedmiotem dostawy zostały wywiezione z kraju i dostarczone do nabywcy, są – co do zasady – następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostarczone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju – w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi);

2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku.

W przypadku gdy ww. dokumenty nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów,

dowodami mogą być również inne dokumenty wskazujące, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa, w szczególności:

1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie;

2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu;

3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku inny – dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania;

4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Dokumentacja uprawniająca do zastosowania 0% stawki podatku a rozporządzenie Nr 2018/1912

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 2018/1912 z 4.12.2018 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 w odniesieniu do niektórych zwolnień związanych z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi (Dz.Urz. UE L Nr 311, s. 10) wprowadza domniemania wzruszalne odnoszące się do dowodów wymaganych do stawki 0% z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Zgodnie z art. 45a rozporządzenia Nr 282/2011 do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty w przypadku, gdy sprzedawca dysponuje dokumentami wskazanymi w ww. przepisie. Jednakże wskazać należy, że niespełnienie warunków wprowadzonych ww. rozporządzeniem nie oznacza, że stawka 0% nie będzie miała zastosowania. W takiej sytuacji dostawca będzie musiał udowodnić w inny sposób, zgodnie z dotychczasowymi przepisami VATU, że warunki zastosowania stawki 0% zostały spełnione (interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9.4.2020 r., 0114-KDIP1-2.4012.12.2020.2.PC, Legalis).

Art. 13 ust. 1–3 VATU:

1. Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2–8.

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

1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

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

3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;

4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

3. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

Art. 20 VATU:

1. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy, z zastrzeżeniem ust. 4.

1a. W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się ją za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów.

2–3. (*uchylone*)

4. W przypadku, o którym mowa w art. 13 ust. 5, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania

okoliczności, o których mowa w art. 13 ust. 4.
5. W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem ust. 8 i 9. Przepis ust. 1a stosuje się odpowiednio.
6–7. (*uchylone*)
8. W przypadku, o którym mowa w art. 12 ust. 2, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ustania okoliczności, o których mowa w art. 12 ust. 1.
9. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania tych towarów, nie później jednak niż z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej.

Art. 29a ust. 1–7 VATU:

1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.
1a. Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa:
   1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;
   2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.
1b. Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części:
   1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;
   2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.
1c. W przypadku, o którym mowa w ust. 1a i 1b, przepisy ust. 2 i 5 stosuje się odpowiednio.
2. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów.
3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3.
4. (*uchylony*)
5. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.
6. Podstawa opodatkowania obejmuje:
   1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
   2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.
7. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:
   1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
   2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
   3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Art. 41 ust. 3 VATU:

3. W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów stawka podatku wynosi 0%, z zastrzeżeniem art. 42.

Art. 42 ust. 1–5 VATU:

1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że:
   1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, który nabywca podał podatnikowi;
   2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju;

3) podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

1a. Stawka podatku, o której mowa w ust. 1, nie ma zastosowania, jeżeli:

1) podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w art. 100 ust. 1 pkt 1 lub ust. 3 pkt 1, lub

2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów zgodnie z wymogami, o których mowa w art. 100 ust. 8

– chyba że podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

2. Warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, uznaje się za spełnione również wówczas, gdy nie są spełnione wymagania w zakresie:

1) nabywcy – w przypadkach, o których mowa w art. 13 ust. 2 pkt 3 i 4;

2) dokonującego dostawy – w przypadku, o którym mowa w art. 16.

3. Dowodami, o których mowa w ust. 1 pkt 2, są następujące dokumenty, jeżeli łącznie potwierdzają dostarczenie towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju:

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

2) (*uchylony*)

3) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku

4) (*uchylony*)

– z zastrzeżeniem ust. 4 i 5.

4. W przypadku wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bezpośrednio przez podatnika dokonującego takiej dostawy lub przez ich nabywcę, przy użyciu własnego środka transportu podatnika lub nabywcy, podatnik oprócz dokumentu, o którym mowa w ust. 3 pkt 3, powinien posiadać dokument zawierający co najmniej:

1) imię i nazwisko lub nazwę oraz adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz nabywcy tych towarów;

2) adres, pod który są przewożone towary, w przypadku gdy jest inny niż adres siedziby działalności gospodarczej lub miejsca zamieszkania nabywcy;

3) określenie towarów i ich ilości;

4) potwierdzenie przyjęcia towarów przez nabywcę do miejsca, o którym mowa w pkt 1 lub 2, znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

5) rodzaj oraz numer rejestracyjny środka transportu, którym są wywożone towary, lub numer lotu – w przypadku gdy towary przewożone są środkami transportu lotniczego.

5. W przypadku wywozu przez nabywcę nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu (przewozowego) podatnik oprócz dokumentu, o którym mowa w ust. 3 pkt 3, powinien posiadać dokument zawierający dane umożliwiające prawidłową identyfikację podatnika dokonującego dostaw i nabywcy oraz nowego środka transportu, w szczególności:

1) dane dotyczące podatnika i nabywcy,

2) dane pozwalające jednoznacznie zidentyfikować przedmiot dostawy jako nowy środek transportu,

3) datę dostawy,

4) podpisy podatnika i nabywcy,

5) oświadczenie nabywcy o wywozie nowego środka transportu poza terytorium kraju w terminie 14 dni od dnia dostawy,

6) pouczenie nabywcy o skutkach niewywiązania się z obowiązku, o którym mowa w pkt 5

– zwany dalej „dokumentem wywozu".

Art. 100 ust. 1 VATU:

1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych:

1) wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów w rozumieniu art. 13 ust. 1 i 3, do których ma zastosowanie art. 42 ust. 1, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

2) wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1 lub art. 11 ust. 1, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

3) dostawach towarów zgodnie z art. 136 ust. 1 lub 2, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

4) usługach, do których stosuje się art. 28b, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, innych niż zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0%, dla których zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca,

5) przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock, o której mowa w dziale

II rozdziale 3b, oraz o zmianach w zakresie tej procedury zawartych w informacjach – zwane dalej „informacjami podsumowującymi''.

Art. 45a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2018/1912:

1. Do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:
   a) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy;
   b) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:
      (i) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz
      (ii) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

2. Organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1.
3. Do celów ust. 1 następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu:
   a) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów;
   b) następujące dokumenty:
      (i) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;
      (ii) dokumenty urzędowe wydane –rzez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia.

15. Eksport towarów, definicja, eksport bezpośredni i pośredni, podstawa opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, warunki opodatkowania eksportu stawką 0%, zaliczki - w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Odpowiedź:

Do odpowiedzi na pytanie należy dodać:

Zaliczki:

Jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, potwierdzający wywóz poza UE.

Art. 41 ust. 9a VATU:

9a. Jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6. Przepisy ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio.

18. Import usług, definicja, podatnicy z tytułu importu usług, podstawa opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, zasady rozliczania podatku naliczonego - w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Odpowiedź:

Definicja	Eksport towarów to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium UE przez: 1) dostawcę lub na jego rzecz (eksport bezpośredni); 2) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju (eksport pośredni) – jeżeli wywóz towarów poza terytorium UE jest potwierdzony przez organ celny określony w przepisach celnych.
Podstawa opodatkowania	Podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Podstawa opodatkowania obejmuje też podatki, cła, opłaty, koszty dodatkowe – takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia. Podstawa opodatkowania nie obejmuje m.in. udzielonych nabywcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży.
Moment powstania obowiązku podatkowego	Obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, a więc z chwilą dokonania dostawy towarów.
Warunki opodatkowania stawką 0%	Podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE – jeżeli warunek nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę 0% pod warunkiem otrzymania tego dokumentu przed upływem terminu do złożenia deklaracji za następny okres (jeżeli podatnik nadal nie otrzyma tego dokumentu, stosuje się stawkę właściwą dla dostawy na terytorium kraju). W przypadku eksportu pośredniego – stawkę 0% stosuje się pod warunkiem, że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy, w którym dokonał dostawy towarów, otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE, z którego wynika tożsamość towaru będącego przedmiotem dostawy i wywozu.
Zasady rozliczania podatku naliczonego	Prawo do odliczenia podatku w imporcie usług powstaje w rozliczeniu za miesiąc, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT – nabywca uzyskuje prawo do odliczenia podatku VAT w okresie powstania obowiązku podatkowego pod warunkiem uwzględnienia kwoty podatku należnego od importu usług, w okresie trzech miesięcy od upływu miesiąca powstania obowiązku podatkowego.

Art. 86 ust. 10 VATU:

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

Art. 86 ust. 10b pkt 3 VATU:

10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d - powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

Art. 2 pkt 8 VATU:

Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o:

8) eksporcie towarów – rozumie się przez to dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

a) dostawcę lub na jego rzecz, lub

b) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez organ celny określony w przepisach celnych.

Art. 19a ust. 1 VATU:

1. Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 1a, 5 i 7–11, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Art. 29a ust. 1–7 VATU:

1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

1a. Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa:

1) wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

1b. Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części:

1) wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami;

2) wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

1c. W przypadku, o którym mowa w ust. 1a i 1b, przepisy ust. 2 i 5 stosuje się odpowiednio.

2. W przypadku dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie tej dostawy towarów.

3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 3.

4. (*uchylony*)

5. W przypadku świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

6. Podstawa opodatkowania obejmuje:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;

2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

7. Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

1) stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;

2) udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;

3) otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika

w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Art. 41 ust. 6–9b VATU:

6. Stawkę podatku 0% stosuje się w eksporcie towarów, o którym mowa w ust. 4 i 5, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

6a. Dokumentem, o którym mowa w ust. 6, jest w szczególności:

1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez właściwy organ celny wydruk tego dokumentu;

2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność;

3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny.

3[1]) *zgłoszenie wywozowe na piśmie utrwalonym w postaci papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez właściwy organ celny.*

6b. W przypadku wywozu, o którym mowa w art. 140 ust. 2 rozporządzenia 2015/2446, dokumentem, o którym mowa w ust. 6, jest zaświadczenie, o którym mowa w art. 68b ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne.

7. Jeżeli warunek, o którym mowa w ust. 6, nie został spełniony, podatnik nie wykazuje tej dostawy w ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3, za dany okres rozliczeniowy, lecz w okresie następnym, stosując stawkę podatku 0%, pod warunkiem otrzymania dokumentu wymienionego w ust. 6 przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres. W przypadku nieotrzymania tego dokumentu w terminie określonym w zdaniu poprzednim mają zastosowanie stawki właściwe dla dostawy tego towaru na terytorium kraju.

8. Przepis ust. 7 stosuje się w przypadku, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.

9. Otrzymanie przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym niż określony w ust. 6 i 7 upoważnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał ten dokument.

9a. Jeżeli podatnik otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, stawkę podatku 0% w eksporcie towarów stosuje się w odniesieniu do otrzymanej zapłaty, pod warunkiem że wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę, oraz podatnik w tym terminie otrzymał dokument, o którym mowa w ust. 6. Przepisy ust. 7, 9 i 11 stosuje się odpowiednio.

9b. Przepis ust. 9a stosuje się również, jeżeli wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w ust. 9a, pod warunkiem że wywóz towarów w tym późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

39. Skrócenie terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy podatnikapodatku od towarów i usług – zasady, warunki, terminy.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

41. Przypadki, w których faktura VAT oraz dokumenty celne otrzymane przez podatnika podatku od towarów iusług nie uprawniają do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego.

[1] Art. 41 ust. 6a pkt 3 VATU w brzmieniu ustawy z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego

63.Dodatkowe zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług oraz przesłanki odstąpienia od jego ustalenia.

Odpowiedź:

Uwagi ogólne

Przepisy art. 112b–112c VATU stanowią ponowne wprowadzenie do porządku prawnego sankcji podatkowych za nierzetelne rozliczanie podatku VAT. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest nakładane – co do zasady – w dwóch podstawowych przypadkach:

1) złożenia nierzetelnej deklaracji, przy czym skutkiem tego może być albo zaniżenie zobowiązania podatkowego, albo zawyżenie kwoty nadwyżki podatku do zwrotu lub do przeniesienia na następny okres;

2) niezłożenia deklaracji w ogóle i niewpłacenia podatku za dany okres.

We wszystkich przypadkach, w których na podatnika jest nakładane dodatkowe zobowiązanie, jego wymierzenie jest poprzedzone określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy wydania (tj. sporządzenia i doręczenia podatnikowi) decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania (*A. Bartosiewicz*, VAT. Komentarz, Lex/el. 2019).

Dodatkowe zobowiązanie w wysokości 30%

Naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe w razie stwierdzenia, że podatnik:

1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:

a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej;

b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej;

c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej;

d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego;

2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego.

Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:

1) złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości (tzn. zaniżoną kwotę zobowiązania, zawyżoną kwotę zwrotu bądź wykazanie zwrotu zamiast zobowiązania) i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu;

2) złożył deklarację podatkową i najpóźniej w dniu złożenia tej deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego (w przypadku, w którym zobowiązanie nie było w ogóle deklarowane – deklaracje nie były składane)

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% podstawy jej obliczenia.

Jeżeli podatnik skorygował deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 KASU (w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej) i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% podstawy jej obliczenia. **We wskazanych w art. 112b VATU przypadkach przepisów**

o dodatkowym zobowiązaniu w ogóle nie stosuje się, przykładowo w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Dodatkowe zobowiązanie w wysokości 100%

Z kolei w przypadku, gdy zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący;

2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności;

3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością;

4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 KC (nieważność czynności prawnej i pozorność czynności prawnej) – w części dotyczącej tych czynności

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%.

Przesłanki odstąpienia:

Dodatkowego zobowiązania nie wymierza się:

1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:

a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo

b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku

– oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z:

a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,

b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Art. 112b VATU:

1. W razie stwierdzenia, że podatnik:
   1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:
      a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
      b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,
      c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
      d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,
   2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego

   – naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku

należnego za następne okresy rozliczeniowe.

2. Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w:

1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,

2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył deklarację podatkową i najpóźniej w dniu złożenia tej deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

2a. Jeżeli w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, podatnik skorygował deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 768, 730, 1520, 1556 i 2200) i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

3. Przepisów ust. 1–2a nie stosuje się:

1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:

a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo

b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku

– oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z:

a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,

b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Art. 112c VATU:

1. W zakresie, w jakim w przypadkach, o których mowa w art. 112b ust. 1 pkt 1, ust. 2 pkt 1 oraz ust. 2a, odpowiednio zaniżona kwota zobowiązania podatkowego, zawyżona kwota zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, zawyżona kwota różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, lub wykazanie kwoty zwrotu różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego, lub kwoty różnicy podatku do obniżenia za następne okresy rozliczeniowe, w miejsce wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie na rachunek urzędu skarbowego, wynikają w całości lub w części z obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego wynikające z faktur, które:

1) zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,

2) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,

3) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,

4) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności

– wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w części dotyczącej podatku naliczonego wynikającego z powyższych faktur wynosi 100%.

2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

64.Ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku niestosowania kas rejestrujących.

Uwaga od Autorów: pytanie wg uchwały powinno mieć nowe brzmienie. Załącznik do uchwały jednak nowego brzmienia nie wprowadza. Zarówno pytanie, jak i odpowiedź pozostają bez zmian.

68. Konsekwencje zastosowania na fakturze niewłaściwej stawki VAT z punktu widzenia sprzedawcy i nabywcy.

Uwaga od Autorów: pytanie 68 jest nowe, chociaż nie zostało opisane w uchwale jako nowe. Jako dodane zostało opisane pyt. 70, ale pyt. 70 było już wcześniej w uchwale i miało tę samą treść.

Odpowiedź:

Zastosowanie niewłaściwej stawki VAT może wywołać skutki zarówno u sprzedawcy jak i nabywcy.

Konsekwencje zastosowania niższej stawki niż w wynikająca z obowiązujących przepisów:

1) u sprzedawcy:

a) wykazanie zaniżonego podatku zależnego – w przypadku kontroli może skutkować wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania; w przypadku samodzielnego wykrycia przez podatnika błędu należy skorygować fakturę i JPK;b) ryzyko ustalenia dodatkowego zobowiązania w VAT;

c) ryzyko zastosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę;

d) ryzyko poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej

2) u nabywcy:

a) prawo do odliczenia VAT wykazanego według zaniżonej stawki;

b) o otrzymaniu korekty faktury od sprzedawcy – należy skorygować JPK.

Konsekwencje zastosowania wyższej stawki niż w wynikająca z obowiązujących przepisów:

1) u sprzedawcy:

a) w przypadku samodzielnego ustalenia, że doszło do zawyżenia stawki – konieczność wystawienia korekty faktury, skorygowania JPK;

b) w przypadku ustalenia, że doszło do zawyżenia stawki w toku kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego – wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania; obowiązek zapłaty podatku na podstawie art. 108 VATU;

2) u nabywcy:

a) do czasu otrzymania korekty faktury, prawo do odliczenia w odniesieniu do kwoty podatku obliczonej w oparciu o zawyżoną stawkę.

b) w przypadku otrzymania korekty faktury, obowiązek dokonania korekty JPK i zmniejszenie wysokości podatku naliczonego, co może skutkować powstaniem zobowiązania podatkowego.

Art. 112b. VATU:

1. W razie stwierdzenia, że podatnik:
1) w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:
a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
b) kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej,

c) kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
d) kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub kwotę różnicy podatku do obniżenia kwoty podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego,
2) nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego
- naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego określa odpowiednio wysokość tych kwot w prawidłowej wysokości oraz ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.
2. Jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przypadkach, o których mowa w:
1) ust. 1 pkt 1, podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu,
2) ust. 1 pkt 2, podatnik złożył deklarację podatkową i najpóźniej w dniu złożenia tej deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego,
- wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 20% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

2a. Jeżeli w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, podatnik skorygował deklarację zgodnie z art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422 i 464) i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobowiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu, wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego wynosi 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego, kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

3. Przepisów ust. 1-2a nie stosuje się:

1) jeżeli przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik:

a) złożył odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo

b) złożył deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku

– oraz wpłacił na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę;

2) w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, w przypadku gdy zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe, wiąże się z:

a) popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,

b) nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek należny lub podatek naliczony został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych lub w okresach następnych po właściwym okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpiło to przed dniem wszczęcia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;

3) w zakresie ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Art. 108. VATU:

1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.

3. W przypadku, o którym mowa w art. 43 ust. 12a, do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.

4. (*uchylony*)

Art. 56b OrdPU:

Podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 150% stawki odsetek za zwłokę stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym w przypadku:

1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego,

2) korekty deklaracji:

a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej,

b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających,

c) złożonej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej

- jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej i jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia w rozumieniu ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2018 r. poz. 2177 oraz z 2019 r. poz. 1564), obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania lub terminu zwrotu;

3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.

Art. 56ba. OrdPU:

Przepisu art. 56b nie stosuje się do zaległości w podatku od towarów i usług, w przypadku gdy ustala się dodatkowe zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 112b lub art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług.

79.Miejsce świadczenia usług – status usługobiorcy oraz charakter, w jakim działa usługobiorca według rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r.

Odpowiedź:

W przypadku gdy miejsce świadczenia usług uzależnione jest od tego, czy usługobiorca jest czy też nie jest podatnikiem, status usługobiorcy ustala się na podstawie art. 9-13 i art. 43

dyrektywy 2006/112/WE.

Osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana lub zobowiązana do identyfikacji do celów VAT na mocy art. 214 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE z uwagi na to, że jej transakcje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów są opodatkowane VAT lub z uwagi na skorzystanie z możliwości opodatkowania tych transakcji VAT, jest podatnikiem w rozumieniu art. 43 tej dyrektywy.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status podatnika:

a) gdy usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT i usługodawca uzyska potwierdzenie ważności tego numeru identyfikacyjnego, a także nazwiska/nazwy i adresu przypisanych temu numerowi zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) Nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej 11 (Dz.Urz. UE L Nr 268, s. 1 ze zm.);

b) gdy usługobiorca nie otrzymał jeszcze indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, ale poinformował usługodawcę, że zwrócił się z wnioskiem o jego nadanie i usługodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzający, że usługobiorca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, w stosunku do której wymagana jest identyfikacja do celów VAT, oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status osoby niebędącej podatnikiem, jeżeli wykaże, że ten usługobiorca nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

Jednak bez względu na informacje świadczące inaczej, dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną może uznać usługobiorcę mającego siedzibę na terytorium Wspólnoty za osobę niebędącą podatnikiem, o ile usługobiorca ten nie podał usługodawcy swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca nieprowadzący działalności gospodarczej na terytorium Wspólnoty ma status podatnika:

a) jeżeli uzyska od usługobiorcy zaświadczenie wydane przez właściwe organy podatkowe usługobiorcy, potwierdzające, że usługobiorca prowadzi działalność gospodarczą i uprawniające go do otrzymania zwrotu VAT na mocy dyrektywy Rady 86/560/EWG z 17.11.1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty 13 ;

b) w przypadku gdy usługobiorca nie ma tego zaświadczenia - jeżeli dysponuje numerem VAT lub podobnym numerem nadanym usługobiorcy przez państwo siedziby i służącym identyfikacji przedsiębiorców lub dowolnym innym dowodem potwierdzającym, że usługobiorca jest podatnikiem oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Charakter w jakim działa usługobiorca

Artykuły 44 i 45 Dyrektywy 2006/112 (Dz.Urz.UE.L Nr 347, s. 1 ze zm.) regulują odmiennie zasady ustalania miejsca świadczenia usług na rzecz podatnika, jak i na rzecz podmiotu niebędącego podatnikiem. Jeżeli usługi świadczone są na rzecz podatnika działającego w takim charakterze, to miejscem ich świadczenia może być albo miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej albo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Jeżeli usługi świadczone są na rzecz osoby niebędącej podatnikiem to miejscem ich świadczenia może być albo miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej, albo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej albo miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Rozporządzenie 282/2011 (Dz.Urz. UE 2011 L Nr 77, s. 1 ze zm.) wprowadza szczególną

regulację dotyczącą nabywania usług przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem uznawaną za podatnika, jeżeli usługi są przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu. Wówczas uznaje się nabywcę za podmiot niebędący podatnikiem (wówczas stosuje się zasady, o których mowa w art. 45 Dyrektywy – usługi podlegają opodatkowaniu u usługodawcy).

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, na przykład dotyczących charakteru świadczonych usług, może on uznać, że usługi są przeznaczone do celów działalności gospodarczej usługobiorcy, gdy - w związku z daną transakcją - usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT.

W przypadku gdy jedna i ta sama usługa jest przeznaczona jednocześnie do użytku prywatnego usługobiorcy, w tym jego personelu, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, świadczenie tej usługi jest objęte wyłącznie art. 44 dyrektywy 2006/112/WE, pod warunkiem braku nadużyć. Oznacza to, że przy usługach o charakterze mieszanym, co do zasady opodatkowuje się je u usługobiorcy.

Art. 17 Rozporządzenia 202/2011:

1. W przypadku gdy miejsce świadczenia usług uzależnione jest od tego, czy usługobiorca jest czy też nie jest podatnikiem, status usługobiorcy ustala się na podstawie art. 9-13 i art. 43 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana lub zobowiązana do identyfikacji do celów VAT na mocy art. 214 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE z uwagi na to, że jej transakcje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów są opodatkowane VAT lub z uwagi na skorzystanie z możliwości opodatkowania tych transakcji VAT, jest podatnikiem w rozumieniu art. 43 tej dyrektywy.

Art. 18 Rozporządzenia 202/2011:

1. O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status podatnika:

a) gdy usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT i usługodawca uzyska potwierdzenie ważności tego numeru identyfikacyjnego, a także nazwiska/nazwy i adresu przypisanych temu numerowi zgodnie z art. 31 rozporządzenia Rady (WE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej 11 ;

b) gdy usługobiorca nie otrzymał jeszcze indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT, ale poinformował usługodawcę, że zwrócił się z wnioskiem o jego nadanie i usługodawca uzyska dowolny inny dowód potwierdzający, że usługobiorca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem, w stosunku do której wymagana jest identyfikacja do celów VAT, oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

2. O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca prowadzący działalność gospodarczą na terytorium Wspólnoty ma status osoby niebędącej podatnikiem, jeżeli wykaże, że ten usługobiorca nie przekazał mu swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

Jednak bez względu na informacje świadczące inaczej, dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną może uznać usługobiorcę mającego siedzibę na terytorium Wspólnoty za osobę

niebędącą podatnikiem, o ile usługobiorca ten nie podał usługodawcy swojego indywidualnego numeru identyfikacyjnego VAT.

3. O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, może uznać, że usługobiorca nieprowadzący działalności gospodarczej na terytorium Wspólnoty ma status podatnika:

a) jeżeli uzyska od usługobiorcy zaświadczenie wydane przez właściwe organy podatkowe usługobiorcy, potwierdzające, że usługobiorca prowadzi działalność gospodarczą i uprawniające go do otrzymania zwrotu VAT na mocy dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych - warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty 13 ;

b) w przypadku gdy usługobiorca nie ma tego zaświadczenia - jeżeli dysponuje numerem VAT lub podobnym numerem nadanym usługobiorcy przez państwo siedziby i służącym identyfikacji przedsiębiorców lub dowolnym innym dowodem potwierdzającym, że usługobiorca jest podatnikiem oraz jeżeli dokona w rozsądnym zakresie weryfikacji rzetelności przedstawionych przez usługobiorcę danych za pomocą zwykłych, handlowych środków bezpieczeństwa, takich jak środki dotyczące kontroli tożsamości lub płatności.

Art. 19 Rozporządzenia 202/2011:

Na użytek stosowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianych w art. 44 i 45 dyrektywy 2006/112/WE podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem uznawaną za podatnika, który otrzymuje usługi przeznaczone wyłącznie do użytku prywatnego tych podmiotów, w tym ich personelu, uznaje się za osobę niebędącą podatnikiem.

O ile usługodawca nie ma odmiennych informacji, na przykład dotyczących charakteru świadczonych usług, może on uznać, że usługi są przeznaczone do celów działalności gospodarczej usługobiorcy, gdy - w związku z daną transakcją - usługobiorca przekazał mu swój indywidualny numer identyfikacyjny VAT.

W przypadku gdy jedna i ta sama usługa jest przeznaczona jednocześnie do użytku prywatnego usługobiorcy, w tym jego personelu, jak i do celów związanych z działalnością gospodarczą podatnika, świadczenie tej usługi jest objęte wyłącznie art. 44 dyrektywy 2006/112/WE, pod warunkiem braku nadużyć.

Art. 9 Dyrektywy 2006/112:

1. "Podatnikiem" jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

"Działalność gospodarcza" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

2. Poza osobami, o których mowa w ust. 1, za podatnika uznawana jest każda osoba, która okazjonalnie dokonuje dostawy nowego środka transportu wysyłanego lub transportowanego do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę albo na rzecz sprzedawcy lub nabywcy, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, ale na terytorium Wspólnoty.

Art. 10 Dyrektywy 2006/112:

Warunek, o którym mowa w art. 9 ust. 1, przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimikolwiek innymi więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Art. 11 Dyrektywy 2006/112:

Po konsultacji z komitetem doradczym ds. podatku od wartości dodanej (zwanym dalej "Komitetem ds. VAT"), każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego samego państwa członkowskiego, które będąc niezależnymi pod względem prawnym, są ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

Państwo członkowskie korzystające z możliwości przewidzianej w akapicie pierwszym może przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie tego przepisu.

Art. 12 Dyrektywy 2006/112:

1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

b) dostawa terenu budowlanego.

2. Do celów ust. 1 lit. a) "budynek" oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie "gruntu związanego z budynkiem".

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

3. Do celów ust. 1 lit. b) "teren budowlany" oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

Art. 13 Dyrektywy 2006/112:

1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte.

2. Państwa członkowskie mogą uznać działalność podmiotów prawa publicznego, zwolnioną na podstawie art. 132, 135, 136 i 371, art. 374-377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 lub art. 380-390b, za działalność, którą podmioty te podejmują jako organy władzy publicznej.

Art. 43 Dyrektywy 2006/112:

Do celu stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług:

1) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1, uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług;

2) osobę prawną niebędącą podatnikiem, która jest zidentyfikowana do celów VAT, uznaje się za podatnika.

Art. 44 Dyrektywy 2006/112:

Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Art. 45 Dyrektywy 2006/112:

Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

80. Miejsce świadczenia usług – domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca oraz obalanie domniemań według rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r.

Odpowiedź:

Domniemania dotyczące miejsca, w którym znajduje się usługobiorca

1. W przypadku gdy dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną świadczy te usługi w takich miejscach, jak automat telefoniczny, budka telefoniczna, punkt bezprzewodowego dostępu do internetu, kafejka internetowa, restauracja lub w lobby hotelowym, w przypadku których do świadczenia usługi przez tego usługodawcę konieczna jest fizyczna obecność usługobiorcy w tym miejscu, przyjmuje się do celów stosowania art. 44, 58 i 59a dyrektywy 2006/112/WE, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym miejscu oraz że usługa ta jest tam faktycznie użytkowana i wykorzystywana. Jeżeli miejsce, o którym mowa powyżej znajduje się na pokładzie statku, statku powietrznego lub pociągu wykonującego przewóz osób na terytorium Wspólnoty zgodnie z art. 37 i 57 dyrektywy 2006/112/WE, państwem, w którym znajduje się to miejsce, jest państwo rozpoczęcia przewozu osób.

2. Do celów stosowania art. 58 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku świadczenia na rzecz osoby niebędącej podatnikiem usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną:

a) za pomocą jej łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym zainstalowane jest to łącze stacjonarne;

b) za pomocą sieci telefonii komórkowej, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie ustalonym na podstawie kodu MCC kraju, w którym wydano kartę SIM wykorzystywaną podczas odbioru tych usług;

c) wymagających stosowania dekodera lub podobnego urządzenia lub karty, i gdy nie wykorzystuje się łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym znajduje się ten dekoder lub podobne urządzenie, lub, jeżeli miejsce to nie jest znane, w miejscu, do którego została przesłana karta z zamiarem wykorzystywania jej w tym miejscu;

d) w okolicznościach innych niż te, o których mowa w art. 24a oraz w lit. a, b i c niniejszego artykułu, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wymienionych w art. 24f niniejszego rozporządzenia.

Bez uszczerbku dla akapitu pierwszego lit. d w przypadku usług objętych tym przepisem - świadczonych przez podatnika z jego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej znajdujących się w państwie członkowskim - o całkowitej wartości, z wyłączeniem VAT, w bieżącym i poprzednim roku kalendarzowym nieprzekraczającej 100 000 EUR lub równowartości tej kwoty wyrażonej w walucie krajowej, przyjmuje się, że usługobiorca ten ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub

zwykłe miejsce pobytu w miejscu wskazanym jako takie przez usługodawcę na podstawie jednego dowodu przedstawionego przez osobę uczestniczącą w świadczeniu usług inną niż usługodawca lub usługobiorca, zgodnie z wykazem w art. 24f lit. a)-e).

Jeżeli w trakcie roku kalendarzowego przekroczony zostanie próg przewidziany w akapicie drugim, akapit ten nie ma zastosowania od tego czasu i do czasu, kiedy ponownie zostaną spełnione warunki ustanowione w tym akapicie.

3. Do celów stosowania art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, w przypadku świadczenia usług polegających na wynajmie innym niż wynajem krótkoterminowy środków transportu na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wymienionych w art. 24e niniejszego rozporządzenia.

Obalanie domniemań

W przypadku gdy usługodawca świadczy usługę wymienioną w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE, może obalić domniemania, o których mowa w art. 24a lub w art. 24b lit. a, b lub c niniejszego rozporządzenia, na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wskazujących na to, że siedziba danego usługobiorcy, jego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu znajduje się gdzie indziej.

Organ podatkowy może obalić domniemania przyjęte na podstawie art. 24a, 24b lub 24c, jeżeli istnieją przesłanki świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć.

Do celów stosowania zasad przewidzianych w art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz spełnienia wymogów przewidzianych w art. 24c niniejszego rozporządzenia, jako dowody służą w szczególności:

a) adres na fakturze wystawianej usługobiorcy;

b) dane dotyczące rachunku bankowego, takie jak miejsce, w którym prowadzony jest rachunek bankowy wykorzystywany do dokonywania płatności lub adres na fakturze wystawianej usługobiorcy, posiadany przez bank;

c) dane rejestracyjne środka transportu wynajętego przez usługobiorcę, jeżeli rejestracja tego środka transportu jest wymagana w miejscu jego użytkowania, lub inne podobne informacje;

d) inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia.

Do celów stosowania zasad zawartych w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE oraz spełnienia wymogów art. 24b lit. d) lub art. 24d ust. 1 niniejszego rozporządzenia, jako dowody służą w szczególności:

a) adres na fakturze wystawianej usługobiorcy;

b) adres IP urządzenia używanego przez usługobiorcę lub dowolna inna metoda geolokalizacji;

c) dane dotyczące rachunku bankowego, takie jak miejsce, w którym prowadzony jest rachunek bankowy wykorzystywany do dokonywania płatności lub adres na fakturze wystawianej usługobiorcy, posiadany przez bank;

d) kod MCC i międzynarodowy numer tożsamości telefonicznej abonenta mobilnego (IMSI) zapisane na karcie SIM, której używa usługobiorca;

e) lokalizacja łącza stacjonarnego usługobiorcy, za pomocą którego usługa jest świadczona na jego rzecz;

f) inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia.

Art. 24a Rozporządzenia 282/2011:

1. W przypadku gdy dostawca usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną świadczy te usługi w takich miejscach, jak automat telefoniczny, budka telefoniczna, punkt bezprzewodowego dostępu do internetu, kafejka internetowa, restauracja lub w lobby hotelowym, w przypadku których do świadczenia usługi przez tego usługodawcę konieczna jest fizyczna obecność usługobiorcy w tym miejscu, przyjmuje się do celów stosowania art. 44, 58 i 59a dyrektywy 2006/112/WE, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w tym miejscu oraz że usługa ta jest tam faktycznie użytkowana i wykorzystywana.

2. Jeżeli miejsce, o którym mowa w ust. 1 niniejszego artykułu, znajduje się na pokładzie statku, statku powietrznego lub pociągu wykonującego przewóz osób na terytorium Wspólnoty zgodnie z art. 37 i 57 dyrektywy 2006/112/WE, państwem, w którym znajduje się to miejsce, jest państwo rozpoczęcia przewozu osób.

Art. 24b 16 Rozporządzenia 282/2011:

Do celów stosowania art. 58 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku świadczenia na rzecz osoby niebędącej podatnikiem usług telekomunikacyjnych, nadawczych lub usług świadczonych drogą elektroniczną:

a) za pomocą jej łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym zainstalowane jest to łącze stacjonarne;

b) za pomocą sieci telefonii komórkowej, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie ustalonym na podstawie kodu MCC kraju, w którym wydano kartę SIM wykorzystywaną podczas odbioru tych usług;

c) wymagających stosowania dekodera lub podobnego urządzenia lub karty, i gdy nie wykorzystuje się łącza stacjonarnego, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu, w którym znajduje się ten dekoder lub podobne urządzenie, lub, jeżeli miejsce to nie jest znane, w miejscu, do którego została przesłana karta z zamiarem wykorzystywania jej w tym miejscu;

d) w okolicznościach innych niż te, o których mowa w art. 24a oraz w lit. a), b) i c) niniejszego artykułu, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wymienionych w art. 24f niniejszego rozporządzenia.

Bez uszczerbku dla akapitu pierwszego lit. d) w przypadku usług objętych tym przepisem - świadczonych przez podatnika z jego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej znajdujących się w państwie członkowskim - o całkowitej wartości, z wyłączeniem VAT, w bieżącym i poprzednim roku kalendarzowym nieprzekraczającej 100 000 EUR lub równowartości tej kwoty wyrażonej w walucie krajowej, przyjmuje się, że usługobiorca ten ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu wskazanym jako takie przez usługodawcę na podstawie jednego dowodu przedstawionego przez osobę uczestniczącą w świadczeniu usług inną niż usługodawca lub usługobiorca, zgodnie z wykazem w art. 24f lit. a)-e).

Jeżeli w trakcie roku kalendarzowego przekroczony zostanie próg przewidziany w akapicie drugim, akapit ten nie ma zastosowania od tego czasu i do czasu, kiedy ponownie zostaną spełnione warunki ustanowione w tym akapicie.

Równowartość odnośnej kwoty w walucie krajowej oblicza się przez zastosowanie kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny w dniu przyjęcia rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) 2017/2459 17 .

Art. 24c Rozporządzenia 282/2011:

Do celów stosowania art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE, w przypadku świadczenia usług polegających na wynajmie innym niż wynajem krótkoterminowy środków transportu na rzecz osoby niebędącej podatnikiem, przyjmuje się, że usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w miejscu ustalonym jako takie przez usługodawcę na podstawie dwóch dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wymienionych w art. 24e niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 24d Rozporządzenia 282/2011:

1. W przypadku gdy usługodawca świadczy usługę wymienioną w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE, może obalić domniemania, o których mowa w art. 24a lub w art. 24b lit. a), b) lub c) niniejszego rozporządzenia, na podstawie trzech dowodów, które nie mogą być ze sobą sprzeczne, wskazujących na to, że siedziba danego usługobiorcy, jego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu znajduje się gdzie indziej.

2. Organ podatkowy może obalić domniemania przyjęte na podstawie art. 24a, 24b lub 24c, jeżeli istnieją przesłanki świadczące o tym, że usługodawca dopuścił się nieprawidłowości lub nadużyć.

Art. 24e Rozporządzenia 282/2011:

Do celów stosowania zasad przewidzianych w art. 56 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE oraz spełnienia wymogów przewidzianych w art. 24c niniejszego rozporządzenia, jako dowody służą w szczególności:

a) adres na fakturze wystawianej usługobiorcy;

b) dane dotyczące rachunku bankowego, takie jak miejsce, w którym prowadzony jest rachunek bankowy wykorzystywany do dokonywania płatności lub adres na fakturze wystawianej usługobiorcy, posiadany przez bank;

c) dane rejestracyjne środka transportu wynajętego przez usługobiorcę, jeżeli rejestracja tego środka transportu jest wymagana w miejscu jego użytkowania, lub inne podobne informacje;

d) inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia.

Art. 24f Rozporządzenia 282/2011:

Do celów stosowania zasad zawartych w art. 58 dyrektywy 2006/112/WE oraz spełnienia wymogów art. 24b lit. d) lub art. 24d ust. 1 niniejszego rozporządzenia, jako dowody służą w szczególności:

a) adres na fakturze wystawianej usługobiorcy;

b) adres IP urządzenia używanego przez usługobiorcę lub dowolna inna metoda geolokalizacji;

c) dane dotyczące rachunku bankowego, takie jak miejsce, w którym prowadzony jest rachunek bankowy wykorzystywany do dokonywania płatności lub adres na fakturze wystawianej usługobiorcy, posiadany przez bank;

d) kod MCC i międzynarodowy numer tożsamości telefonicznej abonenta mobilnego (IMSI) zapisane na karcie SIM, której używa usługobiorca;

e) lokalizacja łącza stacjonarnego usługobiorcy, za pomocą którego usługa jest świadczona na jego rzecz;

f) inne informacje istotne z handlowego punktu widzenia.

81. Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi według rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r.

Począwszy od 1.1.2020 r. ujednolicono zasady dokumentowania WDT na terenie całej Unii Europejskiej. Wprowadzono domniemanie, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w przypadku spełnienia określonych warunków dotyczących dokumentowania transakcji. W szczególności istotne jest posiadanie określonych dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji.

W rozporządzeniu zostały wskazane dwie kategorie dokumentów. Pierwsza z nich (kategoria A) zawiera dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów.

Druga grupa dokumentów (kategoria B) obejmuje:

1) polisę ubezpieczeniową w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;

2) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;

3) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

Gdy transportu dokonuje sprzedawca lub podmiot działający na jego rzecz, aby skorzystać z domniemania sprzedawca jest obowiązany:

1) wskazać, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz

2) być w posiadaniu:

a) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów z kategorii A, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy,

b) jakichkolwiek pojedynczych dowodów z kategorii A, wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami z kategorii B, potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Gdy transportu dokonuje nabywca, aby skorzystać z domniemania sprzedawca jest obowiązany posiadać następujące dokumenty:

1) pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy. Oświadczenie powinno wskazywać państwo członkowskie przeznaczenia towarów, datę wystawienia, nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy, ilość i rodzaj towarów, datę i miejsce przybycia towarów. W przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy i zostać dostarczone sprzedawcy przez nabywcę do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa, oraz

2) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów z kategorii A, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub

3) jakichkolwiek pojedynczych dowodów z kategorii A wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami z kategorii B, potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Art. 45a Rozporządzenia 282/2011:

1. Do celów stosowania zwolnień ustanowionych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE domniemywa się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego do miejsca przeznaczenia

znajdującego się poza jego terytorium, ale na terytorium Wspólnoty, w którymkolwiek z następujących przypadków:

a) sprzedawca wskazuje, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez niego lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, oraz sprzedawca jest w posiadaniu co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo sprzedawca jest w posiadaniu jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy;

b) sprzedawca jest w posiadaniu następujących dokumentów:

(i) pisemnego oświadczenia nabywcy potwierdzającego, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy, oraz wskazującego państwo członkowskie przeznaczenia towarów; takie pisemne oświadczenie określa: datę wystawienia; nazwę lub imię i nazwisko oraz adres nabywcy; ilość i rodzaj towarów; datę i miejsce przybycia towarów; w przypadku dostawy środków transportu, numer identyfikacyjny środków transportu; oraz identyfikację osoby przyjmującej towary na rzecz nabywcy; oraz

(ii) co najmniej dwóch niebędących ze sobą w sprzeczności dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub jakichkolwiek pojedynczych dowodów, o których mowa w ust. 3 lit. a), wraz z jakimikolwiek pojedynczymi niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami, o których mowa w ust. 3 lit. b), potwierdzających transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, które są niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.

Nabywca dostarcza sprzedawcy pisemne oświadczenie, o którym mowa w lit. b) ppkt (i), do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa.

2. Organ podatkowy może obalić domniemanie przyjęte na podstawie ust. 1.

3. Do celów ust. 1 następujące dokumenty są akceptowane jako dowód wysyłki lub transportu:

a) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów;

b) następujące dokumenty:

(i) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów;

(ii) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia;

(iii) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.

82. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* – obowiązki dotyczące przemieszczenia towarów w zakresie rejestrowania w ewidencji oraz wykazywania w informacji podsumowującej według ustawy o podatku od towarów i usług i rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15.03.2011 r.

Odpowiedź:

Definicja

Procedura magazynu typu *call-off stock* ma miejsce, jeżeli podatnik podatku od wartości dodanej wysyłający lub transportujący towary rejestruje przemieszczenie towarów w ewidencji, o której mowa w art. 54a ust. 1 rozporządzenia 282/2011 oraz podaje w informacji odpowiadającej informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1 pkt 5 VATU, numer identyfikacji podatkowej podatnika któremu mają zostać dostarczone towary.

Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu *call-off stock*, zawiera następujące informacje:

1) określenie państwa członkowskiego, z którego towary zostały wysłane lub przetransportowane, oraz datę wysyłki lub transportu towarów;

2) numer identyfikacyjny VAT podatnika, dla którego przeznaczone są towary, nadany przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane;

3) określenie państwa członkowskiego, do którego towary są wysyłane lub transportowane, numer identyfikacyjny VAT prowadzącego magazyn, adres magazynu, w którym towary są składowane w momencie ich przybycia, oraz datę przybycia towarów do magazynu;

4) wartość, opis i ilość towarów, które przybyły do magazynu;

5) numer identyfikacyjny VAT podatnika zastępującego osobę, o której mowa w lit. b) niniejszego ustępu, na warunkach, o których mowa w art. 17a ust. 6 dyrektywy 2006/112/WE;

6) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych towarów oraz datę dokonania dostawy towarów, o której mowa w art. 17a ust. 3 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, a także numer identyfikacyjny VAT nabywcy;

7) podstawę opodatkowania, opis i ilość towarów, oraz datę wystąpienia któregokolwiek z warunków, a także odpowiednią podstawę zgodnie z art. 17a ust. 7 dyrektywy 2006/112/WE;

8) wartość, opis i ilość powrotnie przemieszczonych towarów oraz datę powrotu towarów, o których mowa w art. 17a ust. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

Art. 13 VATU:

1. Przez wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5, rozumie się wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu czynności określonych w art. 7 na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, z zastrzeżeniem ust. 2-8.

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

1) podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju;

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

3) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi w pkt 1 i 2, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;

4) podmiotem innym niż wymienione w pkt 1 i 2, działającym (zamieszkującym) w innym niż

Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

3. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów uznaje się również przemieszczenie przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz towarów należących do jego przedsiębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika.

4. Przemieszczenia towarów, o którym mowa w ust. 3, przez podatnika, o którym mowa w art. 15, lub na jego rzecz nie uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, w przypadku gdy:

1) towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz;

2) przemieszczenie towarów następuje w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju;

3) towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie transportu pasażerskiego wykonywanego na terytorium Unii Europejskiej z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika na pokładach tych pojazdów;

4) towary mają być przedmiotem eksportu towarów przez tego podatnika;

5) towary mają być przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 i 2, dokonanej przez tego podatnika, jeżeli przemieszczenie towarów następuje na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, do którego dokonywana jest ta wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów;

6) towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium kraju;

7) towary mają być czasowo używane na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w celu świadczenia usług przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, który przemieścił lub na rzecz którego przemieszczono te towary;

8) towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła;

9) przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej.

5. W przypadku gdy ustaną okoliczności, o których mowa w ust. 4, przemieszczenie towarów uznaje się za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

6. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, o którym mowa w art. 15, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9, z zastrzeżeniem ust. 7.

7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje również wówczas, gdy dokonującymi dostawy towarów są inne niż wymienione w ust. 6 podmioty, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

8. Za wewnątrzwspólnotową dostawę towarów nie uznaje się dostawy towarów, o których mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10 i 18, oraz towarów opodatkowanych według zasad określonych w art. 120 ust. 4 i 5.

Art. 100 VATU:

1. Podatnicy, o których mowa w art. 15, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych:

1) wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów w rozumieniu art. 13 ust. 1 i 3, do których ma zastosowanie art. 42 ust. 1, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób

prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

2) wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1 lub art. 11 ust. 1, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

3) dostawach towarów zgodnie z art. 136 ust. 1 lub 2, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,

4) usługach, do których stosuje się art. 28b, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, innych niż zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0%, dla których zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca,

5) przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock, o której mowa w dziale II rozdziale 3b, oraz o zmianach w zakresie tej procedury zawartych w informacjach - zwane dalej "informacjami podsumowującymi".

2. Przepis ust. 1 pkt 2 w zakresie wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1, stosuje się również do osób prawnych niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, zarejestrowanych jako podatnicy VAT UE.

3. Informacje podsumowujące składa się za okresy miesięczne, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:

1) powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji, o których mowa w ust. 1 pkt 1-4;

2) dokonano przemieszczenia towarów lub zmiany w zakresie procedury, o których mowa w ust. 1 pkt 5.

4.(*uchylony*)

5.(*uchylony*)

6.(*uchylony*)

7.(*uchylony*)

8. Informacja podsumowująca powinna zawierać następujące dane:

1) nazwę lub imię i nazwisko podmiotu składającego informację podsumowującą oraz jego numer identyfikacji podatkowej podany w potwierdzeniu dokonanym przez naczelnika urzędu skarbowego zgodnie z art. 97 ust. 9, który zastosował dla transakcji i przemieszczeń, o których mowa w ust. 1;

2) właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez państwo członkowskie właściwe dla podatnika podatku od wartości dodanej lub osoby prawnej niebędącej takim podatnikiem, nabywających towary lub usługi, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej;

3) właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez państwo członkowskie właściwe dla podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego dostawy towarów, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej - w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 2;

4) łączną wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, łączną wartość wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, w tym również łączną wartość dostawy towarów, o której mowa w ust. 1 pkt 3, łączną wartość świadczonych usług, o których mowa w ust. 1 pkt 4 - w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów;

5) właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych podatnika podatku od wartości dodanej nadany mu przez państwo członkowskie, na terytorium którego towary zostały przemieszczone w procedurze magazynu typu call-off stock - w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 5.

9. W przypadku transakcji, o której mowa w art. 136, informacja podsumowująca powinna dodatkowo zawierać adnotację, że nabycie i dostawa zostały dokonane w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych.

10. Na potrzeby ust. 1 pkt 4 zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego, na którym, zgodnie z art. 28b, ma miejsce świadczenie usług, jest usługobiorca, jeżeli podatnik, o którym mowa w art. 15, będący usługodawcą nie posiada na terytorium tego państwa członkowskiego:

1) siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej;

2) siedziby działalności gospodarczej, posiada natomiast na tym terytorium stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy, jeżeli usługodawca posiada takie inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na tym terytorium, nie uczestniczy w tych transakcjach.

11. Na potrzeby określenia momentu powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w ust. 3, w zakresie świadczenia usług wymienionych w ust. 1 pkt 4, przepisy art. 19a ust. 1-3 i 8 stosuje się odpowiednio.

12. Przedstawiciel podatkowy, o którym mowa w art. 18d ust. 1, składa, za okresy miesięczne, informacje podsumowujące zawierające zbiorcze informacje o dokonanych wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów, do rozliczenia których został upoważniony.

Art. 54a Rozporządzenia 282/2011:

1. Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu call-off stock, zawiera następujące informacje:

a) określenie państwa członkowskiego, z którego towary zostały wysłane lub przetransportowane, oraz datę wysyłki lub transportu towarów;

b) numer identyfikacyjny VAT podatnika, dla którego przeznaczone są towary, nadany przez państwo członkowskie, do którego towary są wysyłane lub transportowane;

c) określenie państwa członkowskiego, do którego towary są wysyłane lub transportowane, numer identyfikacyjny VAT prowadzącego magazyn, adres magazynu, w którym towary są składowane w momencie ich przybycia, oraz datę przybycia towarów do magazynu;

d) wartość, opis i ilość towarów, które przybyły do magazynu;

e) numer identyfikacyjny VAT podatnika zastępującego osobę, o której mowa w lit. b) niniejszego ustępu, na warunkach, o których mowa w art. 17a ust. 6 dyrektywy 2006/112/WE;

f) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych towarów oraz datę dokonania dostawy towarów, o której mowa w art. 17a ust. 3 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE, a także numer identyfikacyjny VAT nabywcy;

g) podstawę opodatkowania, opis i ilość towarów, oraz datę wystąpienia któregokolwiek z warunków, a także odpowiednią podstawę zgodnie z art. 17a ust. 7 dyrektywy 2006/112/WE;

h) wartość, opis i ilość powrotnie przemieszczonych towarów oraz datę powrotu towarów, o których mowa w art. 17a ust. 5 dyrektywy 2006/112/WE.

2. Ewidencja, o której mowa w art. 243 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, która ma być prowadzona przez każdego podatnika, któremu dostarczane są towary w ramach procedury magazynu typu call-off stock, zawiera następujące informacje:

a) numer identyfikacyjny VAT podatnika, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu call-off stock;

b) opis i ilość towarów dla niego przeznaczonych;

c) datę przybycia do magazynu towarów dla niego przeznaczonych;

d) podstawę opodatkowania, opis i ilość dostarczonych mu towarów oraz datę dokonania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 17a ust. 3 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE;

e) opis i ilość towarów oraz datę usunięcia towarów z magazynu na zlecenie podatnika, o którym mowa w lit. a);

f) opis i ilość towarów zniszczonych lub brakujących oraz datę zniszczenia, utraty lub kradzieży towarów, które uprzednio przybyły do magazynu, lub datę stwierdzenia ich zniszczenia lub braku;

W przypadku gdy towary te są wysyłane lub transportowane w ramach procedury magazynu typu call-off stock do prowadzącego magazyn innego niż podatnik, któremu towary mają

zostać dostarczone, ewidencja prowadzona przez tego podatnika nie musi zawierać informacji, o których mowa w lit. c), e) i f) akapitu pierwszego.

Art. 243 Dyrektywy Rady 2006/112:

1. Każdy podatnik prowadzi ewidencję towarów wysłanych lub transportowanych przez niego lub na jego rzecz do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu, ale na terytorium Wspólnoty, na potrzeby transakcji obejmujących wycenę tych towarów, dotyczące ich prace lub ich czasowe używanie, o których mowa w art. 17 ust. 2 lit. f), g) i h).

2. Każdy podatnik prowadzi ewidencję księgową w sposób wystarczająco szczegółowy, aby umożliwić identyfikację towarów wysłanych do niego z innego państwa członkowskiego przez lub na rzecz podatnika zidentyfikowanego do celów VAT w tym innym państwie członkowskim, a służących świadczeniu usług polegających na wycenie tych towarów lub usługach na tych towarach.

3. Każdy podatnik, który przemieszcza towary w ramach procedury magazynu typu call-off stock , o której mowa w art. 17a, prowadzi ewidencję umożliwiającą organom podatkowym zweryfikowanie prawidłowego stosowania tego artykułu. Każdy podatnik, któremu towary są dostarczane w ramach procedury magazynu typu call-off stock , o której mowa w art. 17a, prowadzi ewidencję tych towarów.

83. Zasady wystawiania i ewidencjonowania faktur korygujących *in minus* oraz *in plus*.

Odpowiedź:

Definicja

Zgodnie z art. 106j ust. 1 pkt 1–4 VATU, fakturę korygującą wystawia się w przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

1) udzielono rabatu w związku z wcześniejszą zapłatą;

2) udzielono innych opustów i obniżek cen;

3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań;

4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, otrzymanej przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 VATU (czyli sprzedaży oraz dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej względnie stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z których dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium innego państwa członkowskiego – z zastrzeżeniem warunków określonych w art. 106a pkt 2 lit. a VATU– lub terytorium państwa trzeciego, jak również sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i na terytorium kraju na rzecz określonych podmiotów) – z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dokonywana jest na poczet wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Ponadto, na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 5 VATU, fakturę korygującą wystawia się także w przypadku, gdy po wystawieniu faktury podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury.

Rozliczenie faktur korygujących *in minus*

Warunki obniżenia podstawy opodatkowania podatku od towarów i usług w następstwie zawyżenia kwoty podatku uległy znaczącym zmianom od 1.1.2021 r. Ustawodawca pozostawił jednak podatnikom wybór stosowania zasad obowiązujących do końca 2020 r. nie dalej niż do końca 2021 r.

W przypadku faktur korygujących wystawionych po 31.12.2020 r. w związku z obniżeniem podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13 VATU lub w związku ze

stwierdzeniem pomyłki na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14 VATU, podatnicy podatku od towarów i usług w okresie do 31.12.2021 r. mogą stosować przepisy VATU w brzmieniu dotychczasowym, jeżeli wybór stosowania tych przepisów zostanie uzgodniony na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi, a ich nabywcą, przed wystawieniem pierwszej faktury korygującej w roku 2021 r.

Rezygnacja z wyboru, o którym mowa wyżej, może nastąpić nie wcześniej niż po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano tego wyboru, pod warunkiem, że zostanie ona uzgodniona na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi, a ich nabywcą.

Metoda obowiązująca do 31.12.2020 r.

W przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna, dokonuje się obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku:

1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;

2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

3) sprzedaży: energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika Nr 3 do VATU;

4) gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

Metoda obowiązująca od 1.1.2021 r.

Zgodnie z art. 29a ust. 13 VATU przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna, dokonuje się obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że:

1) z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej, oraz

2) warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją.

W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Warunku posiadania dokumentacji, o której mowa wyżej nie stosuje się w przypadku:

1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;

2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

3) sprzedaży: energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika Nr 3 do VATU.

Rozliczenie faktur korygujących *in plus*

W okresie do 31.12.2020 r. ustawodawca w art. 29a VATU nie odnosił się w ogóle do faktur korygujących podwyższających cenę, a przez to i podstawę opodatkowania. Należało w ówczesnym stanie prawnym przyjąć, że moment uwzględnienia owego podwyższenia uzależniony był od przyczyny korekty.

W przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania. Tym samym należy przyjąć, że w przypadku, gdy pierwotnie wystawiona faktura opiewała na zaniżoną wartość transakcji (najczęściej na skutek błędu) w przypadku, gdy zostanie wystawiona korekta podwyższająca cenę (podstawę opodatkowania) do wartości, która powinna zostać ujęta na pierwotnej fakturze, zwiększenie podstawy opodatkowania powinno zostać ujęte poprzez korektę deklaracji za okres, w którym czynność podlegająca opodatkowaniu została wykazana (powinna zostać wykazana). Jeżeli natomiast cena (podstawa opodatkowania) zostanie zwiększona na skutek zdarzeń (okoliczności), które będą miały miejsce po wykonaniu świadczenia (i po wystawieniu pierwotnej faktury), wówczas zwiększenie podstawy opodatkowania powinno zostać ujęte w rozliczeniu za okres, w którym takie zdarzenie (taka okoliczność) wystąpiło – najczęściej będzie to moment wystawienia faktury korygującej. W tym przypadku podatnik nie będzie więc zobowiązany do korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym transakcja została wykazana (*T. Michalik*, VAT. Komentarz, wyd. 16, Legalis). Natomiast zgodnie z art. 29a ust. 18 VATU w przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwiększenie podstawy opodatkowania "następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje".

Art. 29a ust. 10 VATU:

10. Podstawę opodatkowania obniża się o:

1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;

2) wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12;

3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;

4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1.

Art. 29a ust. 13-17 VATU:

13. W przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1-3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

14. Przepis ust. 13 stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

15. Warunku posiadania dokumentacji, o którym mowa w ust. 13, nie stosuje się w przypadku:

1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;

2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

3) sprzedaży: energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy;

4) (*uchylony*)

16. (*uchylony*)

17. W przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

Art. 106j VATU:

1. W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1,

2) udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1,

3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,

4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

5) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiejkolwiek innej pozycji faktury

- podatnik wystawia fakturę korygującą.

2. Faktura korygująca powinna zawierać:

1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";

2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:

a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6,

b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;

4) przyczynę korekty;

5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;

6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

3. W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca, o której mowa w ust. 2:

1) powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;

2) może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 5 i 6 oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

84.Wiążąca informacja stawkowa – definicja, zasady wydawania, opłata, termin ważności.

Odpowiedź:

Definicja

Od 1.11.2019 r. weszły w życie przepisy dot. wiążącej informacji stawkowej. Wiążąca informacja stawkowa („WIS") jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, która zawiera:

1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;

2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług niezbędną do:

a) określenia stawki właściwej dla towaru albo usługi,

b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie;

3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

Zasady wydawania

Wniosek o wydanie WIS zawiera:

1) imię i nazwisko lub nazwę wnioskodawcy, jego adres zamieszkania lub adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej lub inny numer umożliwiający identyfikację wnioskodawcy;

2) imię, nazwisko i adres zamieszkania pełnomocnika wnioskodawcy, jeżeli został ustanowiony, lub innych osób upoważnionych do kontaktu w sprawie wniosku;

3) określenie przedmiotu wniosku, w tym:

a) szczegółowy opis towaru lub usługi, pozwalający na taką ich identyfikację, aby dokonać ich klasyfikacji zgodnej z Nomenklaturą scaloną (CN), Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług lub Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych,

b) wskazanie klasyfikacji, według której mają być klasyfikowane towar lub usługa,

c) wskazanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług lub przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie;

4) informacje dotyczące opłaty należnej od wniosku.

Wnioskodawca składa pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań oświadczenie następującej treści: ,, Świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia oświadczam, że w dniu złożenia wniosku, w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani kontrola celno-skarbowa oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. "

Wniosek o wydanie WIS może zawierać żądanie sklasyfikowania towaru albo usługi na potrzeby stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie, innych niż dotyczące określenia stawki podatku.

Przedmiotem wniosku o wydanie WIS mogą być:

1) towar albo usługa, albo

2) towary lub usługi, które w ocenie wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu.

Do wniosku o wydanie WIS można dołączyć dokumenty odnoszące się do towaru albo usługi, w szczególności fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta lub inne dostępne dokumenty umożliwiające organowi wydającemu WIS dokonanie właściwej klasyfikacji towaru albo usługi.

Na wezwanie organu wydającego WIS wnioskodawca jest obowiązany do dostarczenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, próbki towaru, w przypadku gdy jest to niezbędne dla dokonania prawidłowej klasyfikacji towaru. W przypadku niedostarczenia próbki towaru w terminie określonym w wezwaniu organ wydający WIS wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia.

Nie wydaje się WIS, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIS, w dniu złożenia tego wniosku, jest przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

WIS wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku o wydanie WIS.

Opłata za wydanie WIS

Wniosek podlega opłacie w kwocie 40 zł.

Wnioskodawca jest obowiązany do uiszczenia opłaty z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz, w przypadku gdy rozpatrzenie wniosku o wydanie WIS wymaga przeprowadzenia badania lub analizy.

Termin ważności

WIS oraz decyzje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o zmianie WIS są ważne przez okres 5 lat od dnia ich wydania.

Art. 42a VATU:

Wiążąca informacja stawkowa, zwana dalej „WIS", jest decyzją wydawaną na potrzeby opodatkowania podatkiem dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług, która zawiera:

1) opis towaru albo usługi będących przedmiotem WIS;

2) klasyfikację towaru według działu, pozycji, podpozycji lub kodu Nomenklatury scalonej (CN) albo według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług albo według sekcji, działu, grupy lub klasy Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych albo usługi według działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii lub pozycji Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, niezbędną do:

a) określenia stawki podatku właściwej dla towaru albo usługi,

b) stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie - w przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 4;

3) stawkę podatku właściwą dla towaru albo usługi.

Art. 42b VATU:

1. WIS jest wydawana na wniosek:

1) podatnika posiadającego numer identyfikacji podatkowej;

2) podmiotu innego niż wymieniony w pkt 1, dokonującego lub zamierzającego dokonywać czynności, o których mowa w art. 42a;

3)32) zamawiającego w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2019 r. - Prawo zamówień publicznych (Dz.U. poz. 2019, z późn. zm.33)) - w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym.

2. Wniosek o wydanie WIS zawiera:

1) imię i nazwisko lub nazwę wnioskodawcy, jego adres zamieszkania lub adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej lub inny numer umożliwiający identyfikację wnioskodawcy;

2) imię, nazwisko i adres zamieszkania pełnomocnika wnioskodawcy, jeżeli został ustanowiony, lub innych osób upoważnionych do kontaktu w sprawie wniosku;

3) określenie przedmiotu wniosku, w tym:

a) szczegółowy opis towaru lub usługi, pozwalający na taką ich identyfikację, aby dokonać ich klasyfikacji zgodnej z Nomenklaturą scaloną (CN), Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług lub Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych,

b) wskazanie klasyfikacji, według której mają być klasyfikowane towar lub usługa,

c) wskazanie przepisów ustawy lub przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie - w przypadku, o którym mowa w ust. 4;

4) informacje dotyczące opłaty należnej od wniosku.

3. Wnioskodawca, o którym mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, we wniosku o wydanie WIS składa pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań oświadczenie następującej treści: ,, Świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia oświadczam, że w dniu złożenia wniosku, w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani kontrola celno-skarbowa oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. " Treść oświadczenia zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. W razie złożenia fałszywego oświadczenia przepisu art. 42c ust. 1 nie stosuje się w związku z wydaniem tej WIS.

4. Wniosek o wydanie WIS może zawierać żądanie sklasyfikowania towaru albo usługi na potrzeby stosowania przepisów ustawy oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie, innych niż dotyczące określenia stawki podatku.

5. Przedmiotem wniosku o wydanie WIS mogą być:

1) towar albo usługa, albo

2) towary lub usługi, które w ocenie wnioskodawcy razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu.

6. Do wniosku o wydanie WIS dołącza się potwierdzenie wpłaty opłaty, o której mowa w art. 42d ust. 1.

7. Do wniosku o wydanie WIS można dołączyć dokumenty odnoszące się do towaru albo usługi, w szczególności fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta lub inne dostępne dokumenty umożliwiające organowi wydającemu WIS dokonanie właściwej klasyfikacji towaru albo usługi.

8. Na wezwanie organu wydającego WIS wnioskodawca jest obowiązany do dostarczenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, próbki towaru, w przypadku gdy jest to niezbędne dla dokonania prawidłowej klasyfikacji towaru. W przypadku niedostarczenia próbki towaru w terminie określonym w wezwaniu organ wydający WIS wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia.

8a. Nie wydaje się WIS, jeżeli zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIS, w dniu złożenia tego wniosku, jest przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

8b. W przypadku, o którym mowa w ust. 8a, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie WIS, mając na względzie ujednolicenie formy składanych wniosków oraz zapewnienie sprawnej

obsługi wnioskodawców.

Art. 42c VATU:

1. WIS wiąże organy podatkowe wobec podmiotów, o których mowa w art. 42b ust. 1, dla których została wydana, w odniesieniu do:

1) towaru będącego przedmiotem dostawy, importu lub wewnątrzwspólnotowego nabycia dokonanych po dniu, w którym WIS została doręczona;

2) usługi, która została wykonana po dniu, w którym WIS została doręczona;

3) towarów oraz usług, które razem składają się na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu wykonaną po dniu, w którym WIS została doręczona.

2. W przypadku zmiany albo uchylenia WIS i zastosowania się przez podmiot, na rzecz którego została ona wydana, do WIS przed jej zmianą albo uchyleniem, przepisy art. 14k-14m Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

3. W przypadku:

1) czynności, o której mowa w art. 42a, dokonanej po dniu, w którym WIS została zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej organu wydającego WIS, do podmiotu innego niż podmiot, o którym mowa w ust. 1,

2) zastosowania na potrzeby podatku klasyfikacji towaru według Nomenklatury scalonej (CN), określonej dla tego towaru w wiążącej informacji akcyzowej

- przepisy art. 14k-14m Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

Art. 42ca VATU:

Jeżeli przedmiot WIS stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5, przepisu art. 42c nie stosuje się.

Art. 42d VATU:

1. Wniosek o wydanie WIS podlega opłacie w wysokości 40 zł.

2. W przypadku, o którym mowa w art. 42b ust. 5 pkt 2, opłata za wniosek o wydanie WIS jest ustalana jako iloczyn kwoty określonej w ust. 1 i liczby towarów oraz usług składających się, w ocenie wnioskodawcy, razem na jedną czynność podlegającą opodatkowaniu.

3. Opłata za wniosek o wydanie WIS stanowi dochód budżetu państwa.

4. Opłata za wniosek o wydanie WIS podlega zwrotowi:

1) w całości - w przypadku wycofania wniosku;

2) w części przekraczającej należną wysokość - w przypadku uiszczenia jej w wysokości wyższej od należnej.

5. Zwrotu opłaty za wniosek o wydanie WIS dokonuje się nie później niż w terminie 30 dni od dnia:

1) wycofania wniosku;

2) zakończenia postępowania w sprawie wydania WIS - w przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2.

Art. 42e VATU:

1. Wnioskodawca jest obowiązany do uiszczenia opłaty z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz, w przypadku gdy rozpatrzenie wniosku o wydanie WIS wymaga przeprowadzenia badania lub analizy.

2. Badania lub analizy mogą być wykonywane przez laboratoria jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej lub inne akredytowane laboratoria, Bibliotekę Narodową, a także instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk, instytuty badawcze lub międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium kraju, dysponujące wyposażeniem niezbędnym dla danego rodzaju badań lub analiz.

3. Opłata, o której mowa w ust. 1, pobierana za badania lub analizy wykonywane przez laboratoria jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej stanowi dochód budżetu państwa.

4. Na wezwanie organu wydającego WIS wnioskodawca jest obowiązany do uiszczenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, zaliczki na pokrycie opłaty, o której mowa w ust. 1. W przypadku nieuiszczenia zaliczki w terminie określonym w wezwaniu organ wydający WIS wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku o wydanie WIS bez rozpatrzenia.

5. Wysokość opłaty, o której mowa w ust. 1, i termin jej uiszczenia są określane przez organ wydający WIS w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie.

6. Wysokość opłaty, o której mowa w ust. 1, powinna odpowiadać rzeczywistym wydatkom poniesionym z tytułu przeprowadzonych badań lub analiz. W przypadku gdy badania lub analizy są przeprowadzane przez laboratoria jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, wysokość opłaty, o której mowa w ust. 1, powinna odpowiadać ryczałtowym stawkom opłat określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 92 ust. 4 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. - Prawo celne, jeżeli stawki te zostały określone w

tych przepisach.

7. W przypadku gdy kwota zaliczki uiszczonej na pokrycie opłaty, o której mowa w ust. 1, jest wyższa niż kwota opłaty określona w postanowieniu wydanym na podstawie ust. 5, a także w przypadku gdy opłata jest nienależna, zwrot kwoty nienależnej następuje w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania WIS.

Art. 42f VATU:

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób uiszczenia opłaty za wniosek o wydanie WIS i opłaty, o której mowa w art. 42e ust. 1, mając na względzie zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 42g VATU:

1. WIS wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku o wydanie WIS. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej.

2. W sprawach dotyczących WIS stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem rozdziałów 17, 18, 19 i 20.

Art. 42h VATU:

1. WIS wygasa z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku odnoszących się do towaru albo usługi będących jej przedmiotem, w wyniku której WIS staje się niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie WIS następuje z dniem wejścia w życie przepisów, w wyniku których WIS stała się z nimi niezgodna.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu zmienia albo uchyla wydaną WIS, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, w tym w wyniku wystąpienia przesłanek, o których mowa w art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej.

3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z urzędu zmienia wydaną WIS, w przypadku gdy nie jest ona zgodna z przepisami prawa w wyniku:

1) przyjęcia zmiany w Nomenklaturze scalonej (CN);

2) przyjęcia przez Komisję Europejską środków w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów;

3) utraty zgodności z interpretacją Nomenklatury scalonej (CN) wynikającą z:

a) not wyjaśniających, o których mowa w art. 9 ust. 1 lit. a tiret drugie rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej,

b) wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,

c) decyzji klasyfikacyjnych, opinii klasyfikacyjnych lub zmian not wyjaśniających do Nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów, przyjętej przez organizację ustanowioną na podstawie Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej, sporządzonej w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. (Dz.U. z 1978 r. poz. 43);

4) błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego.

4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejąć do dalszego prowadzenia, w drodze postanowienia, wszczęte przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej postępowanie w sprawie zmiany WIS.

Art. 42ha VATU:

WIS oraz decyzje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o zmianie WIS są ważne przez okres 5 lat od dnia ich wydania.

Art. 42i VATU:

WIS, wraz z wnioskami o ich wydanie, decyzje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zmianie albo uchyleniu WIS oraz decyzje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej o zmianie WIS, po usunięciu danych identyfikujących podatnika, zamawiającego i inne podmioty wskazane we wniosku o wydanie WIS oraz danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa, są zamieszczane, bez zbędnej zwłoki, w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej.

c/ Podatek dochodowy od osób fizycznych:

- w części B (pytania otwarte) **uchyla się** pyt.: 43,

d/ Podatek dochodowy od osób prawnych:

- w części B (pytania otwarte) dodaje się 83 nowe pytania; nowe pytania określone
w załączniku do niniejszej uchwały: (**zob. cz. 2 Suplementu**)

4/ w dziedzinie **V Postępowanie przed organami administracji publicznej i sądami administracyjnymi oraz postępowanie egzekucyjne w administracji** w zakresie:
a/ Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

- w części B (pytania otwarte) pyt. 166 otrzymuje brzmienie zawarte w załączniku
do niniejszej uchwały.

166. Omów zagadnienie wyznaczenia pracownika lub organu do załatwienia sprawy.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

5/ w dziedzinie **VI Międzynarodowe, wspólnotowe i krajowe prawo celne**

- w części B (pytania otwarte) **dodaje się** pyt. 51 w brzmieniu zawartym w
załączniku do niniejszej uchwały.

51. TARIC – zasady funkcjonowania i charakter prawny.

Odpowiedź:

TARIC (Zintegrowana Taryfa Wspólnot Europejskich) jest to elektroniczna baza danych prowadzona przez Dyrekcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej. Działa w językach urzędowych Państw Członkowskich UE. Obejmuje informacje dotyczące kodów towarów zgodnych z ogólnie przyjętą nomenklaturą celną oraz wszystkie wymogi i środki polityki handlowej, które są stosowane wobec konkretnych towarów wywożonych i przywożonych do UE, w tym: stawki celne obowiązujące w państwie, z którego towar jest nabywany, zawieszenia cła, ceł antydumpingowych, preferencji celnych, kontyngentów, zakazów importu i eksportu, ceł wyrównawczych *etc*. Kody TARIC wykorzystywane są przy wypełnianiu np. zgłoszeń celnych.

Funkcja TARIC, to informowanie o warunkach importu i eksportu danego towaru. TARIC nie jest aktem prawnym, nie stanowi źródła prawa i nie ma mocy wiążącej.

W przypadku wątpliwości co do zastosowania klasyfikacji taryfowej, w celu uzyskania wiążącego stanowiska organu administracji celnej można wystąpić z wnioskiem o wydanie Wiążącej Informacji Taryfowej.

Rozporządzenie Komisji WE Nr 1031/2008 z 19.9.2008 r. (Dz.Urz.UE.L Nr 291, s. 1).

6/ w dziedzinie **VIII Prawo karne skarbowe**
- w części B (pytania otwarte) w pyt.: 12 i 13 wyrazy „Urząd skarbowy" zamienia
się wyrazami „Naczelnik Urzędu Skarbowego".

12. Podatnik podatku od wartości dodanej, niezidentyfikowany dla potrzeb transakcji wewnątrzwspólnotowych dokonał nabycia wewnątrzwspólnotowego. Nie złożył informacji podsumowującej. Naczelnik Urzędu Skarbowego chce w związku z tym nałożyć na niego karę grzywny w drodze mandatu karnego. Czy słusznie? Odpowiadając proszę omówić pojęcie blankietowości przepisów prawa karnego skarbowego.

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

13. Podatnik złożył deklarację VAT-7, w której podał dane niezgodne z rzeczywistością. Następnie złożył korektę tej deklaracji, podając dane zgodne ze stanem faktycznym i wpłacił (wraz z odsetkami) brakujące należności podatkowe. Naczelnik Urzędu Skarbowego chce teraz wszcząć postępowanie karne skarbowe przeciwko temu podatnikowi. Czy słusznie? Odpowiadając, proszę scharakteryzować znaczenie „klauzuli niekaralności".

Odpowiedź:

Zmiana w pytaniu ma charakter redakcyjny i nie wymaga zmiany odpowiedzi w stosunku do wydania książkowego.

Wykaz pytań do działu IV rozdz. 4. zgodny z Załącznikiem do uchwały Nr 16/VII/2021 Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego z dnia 26 kwietnia 2021 r.

Pytania 1-117

Rozdział 4. Podatek dochodowy od osób prawnych

1. Wymień kategorie podatników podatku dochodowego od osób prawnych według terminologii przyjętej w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podatnikami CIT są:

1) osoby prawne (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne i od 1.7.2021 r. proste spółki akcyjne oraz inne osoby prawne);

2) spółki kapitałowe w organizacji;

3) spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

4) spółki niemające osobowości prawnej mające 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;

5) jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek cywilnych, partnerskich oraz jawnych (z zastrzeżeniem pkt 6);

6) spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki,

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników

7) podatkowe grupy kapitałowe.

Podstawa prawna:

Art. 1 PDOPrU:

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:
a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), lub
b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników
– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;
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.
4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.
6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejsca składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikację tych podmiotów.

Art. 1a PDOPrU:
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)2 podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:
a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 500 000 zł,
b) jedna ze spółek, zwana dalej ,,spółką dominującą", posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej ,,spółkami zależnymi", która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprywatyzacji,
c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,
d) w spółkach tych nie występują zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa;
2) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej ,,umową":
a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie aktu notarialnego, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,
b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;
3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a–c, a ponadto:
a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień

[2] Art. 1a ust. 2 pkt 1 zdanie wstępne w brzmieniu ustawy z dnia 19.07.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655, ze zm. z Dz.U. z 2020 r. poz. 288, ze zm. z Dz.U. z 2021 r. poz. 187), która wchodzi w życie 1.07.2021 r.

od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,
b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;
4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach – w wysokości co najmniej 2%.
2a. Warunek określony w ust. 2 pkt 1 lit. d uważa się za spełniony również wtedy, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i 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:

orzeczenia [1]
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
8a. Za naruszenie warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego uważa się również zmniejszenie udziału spółki dominującej w kapitale spółki zależnej wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej poniżej progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.
9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.
10. W przypadku gdy w okresie obowiązywania umowy wystąpią zmiany w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujące naruszeniem warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego, dzień poprzedzający dzień wystąpienia tych zmian, z zastrzeżeniem ust. 12, jest dniem, w którym następuje utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika oraz koniec jej roku podatkowego. Dzień wystąpienia zmian, o których mowa w zdaniu pierwszym, jest pierwszym dniem roku podatkowego spółek, które przed tym dniem tworzyły podatkową grupę kapitałową. Przepis art. 8 ust. 3 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.
10a. W przypadku, o którym mowa w ust. 10, spółki tworzące uprzednio podatkową grupę kapitałową

są obowiązane w terminie 3 miesięcy od dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika rozliczyć podatek dochodowy za okres od drugiego roku podatkowego poprzedzającego dzień utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, liczonego od początku roku podatkowego, w którym to zdarzenie wystąpiło, oraz za okres od początku roku, w którym nastąpiła utrata przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika, do dnia utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika – przyjmując, że podatkowa grupa kapitałowa w tych okresach nie istniała. Rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe od dochodu ustalonego zgodnie z art. 7 ust. 1–3, odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą.
10b. Jeżeli podatkowa grupa kapitałowa funkcjonuje krócej niż trzy pełne lata podatkowe, przepis ust. 10a stosuje się do całego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej. W przypadku gdy okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej uległ wydłużeniu zgodnie z ust. 9, przepis ust. 10a stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.
10c. W przypadku obowiązku dokonania rozliczenia, o którym mowa w ust. 10a:
1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową za okres, o którym mowa w ust. 10a, zalicza się, proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku;
2) jeżeli należne zaliczki lub należny podatek dochodowy od poszczególnych spółek, obliczone zgodnie z pkt 1, będą wyższe niż przypadające na daną spółkę zaliczki lub podatek, które zostały wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, powstała różnica stanowi zaległość podatkową, od której pobiera się odsetki za zwłokę liczone od dnia, do którego powinna nastąpić płatność zaliczki lub podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe.
11. Zbycie udziałów (akcji), objętych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji lub w związku z reprywatyzacją, oraz dalszy obrót tymi udziałami (akcjami) przez ich posiadaczy nie stanowi naruszenia warunków uznania podatkowej grupy kapitałowej za podatnika podatku dochodowego.
12. W przypadku niezachowania warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4, podatkowa grupa kapitałowa traci status podatnika z ostatnim dniem roku podatkowego, w którym naruszyła ten warunek, z tym że spółka dominująca jest obowiązana do złożenia zeznania, o którym mowa w art. 27 ust. 1, za ten rok podatkowy.
12a. W przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową statusu podatnika na podstawie ust. 10 lub 12 naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w ust. 4, wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie decyzji o rejestracji umowy, którą doręcza się spółce dominującej, ze skutkiem doręczenia wobec pozostałych spółek wchodzących uprzednio w skład tej grupy.
13. Przystąpienie do innej podatkowej grupy kapitałowej przez którąkolwiek ze spółek wchodzących uprzednio w skład grupy, która utraciła ten status, może nastąpić nie wcześniej niż po upływie:
1) roku podatkowego spółki następującego po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia warunku, o którym mowa w ust. 2 pkt 4;
2) 3 lat podatkowych następujących po roku kalendarzowym, w którym podatkowa grupa kapitałowa utraciła prawo do uznania jej za podatnika – w przypadku naruszenia innych warunków funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.
14. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy.
15. (*uchylony*)

2. Czy ,,zakład” jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych? Omów koncepcję opodatkowania ,,zakładu”.

Odpowiedź:

,,Zakład” nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Przepisy PDOPrU przewidują, że podatnicy niemający na terytorium Polski miejsca siedziby lub zarządu podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski, za które uważa się w szczególności dochody z wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Polski, w tym poprzez położony na terytorium Polski **zagraniczny zakład**.

Zgodnie z definicją zawartą w przepisach PDOPrU, zagraniczny zakład oznacza:

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.

Zgodnie z artykułem dotyczącym opodatkowania zysków przedsiębiorstw (w większości umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania jest to art. 7, zyski z przedsiębiorstwa jednego z państw mogą podlegać opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim państwie przez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi.

Zatem, jeżeli przedsiębiorstwo mające siedzibę np. we Francji prowadzi działalność gospodarczą w Polsce poprzez położony w Polsce zakład w rozumieniu postanowień umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej między Francją i Polską, zyski tego przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w Polsce, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej zyski uzyskane na terytorium Polski mogą być przypisane temu zakładowi. W związku z powyższym w przypadku podmiotów mających siedzibę lub zarząd poza terytorium Polski, ale w kraju, z którym Polska podpisała umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, opodatkowanie na zasadzie ograniczonego obowiązku podatkowego znajdzie zastosowanie wtedy, gdy podmioty te będą prowadzić działalność w Polsce poprzez położony w Polsce zakład i dochody, które uzyskają w Polsce, będą uzyskane poprzez ten zakład. Jeżeli podmioty te nie będą prowadzić w Polsce działalności poprzez zakład położony na terytorium Polski, dochody (przychody), jakie podmioty te osiągną w Polsce, będą podlegały opodatkowaniu w Polsce podatkiem dochodowym od osób prawnych tylko wtedy, gdy będą mieścić się w jednej z poniższych kategorii dochodów (przychodów):

1) z tytułu uzyskiwania na terytorium Polski dochodów z dywidend;

2) z tytułu uzyskiwania na terytorium Polski dochodów z odsetek;

3) z tytułu uzyskiwania na terytorium Polski dochodów z należności licencyjnych;

4) z nieruchomości położonej na terytorium Polski;

5) z tytułu dochodów kapitałowych osiągniętych na terytorium Polski (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Podstawa prawna:

Art. 1 PDOPrU:

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), lub

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników

– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;

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.
4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.
6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejsca składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikację tych podmiotów.

Art. 3 PDOPrU:
1. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.
2. Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
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 Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;
2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;
3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;
4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;
4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.
4. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 3 pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.
5. Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt 1–4.

Art. 4a pkt 11 PDOPrU:
Ilekro**ć** w ustawie jest mowa o:
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;

3. Podaj pięć przykładów jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Odpowiedź:

Jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych to m.in.:

1) spółki komandytowe mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

3) spółki niemające osobowości prawnej mające 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;

4) spółki jawne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki,

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników.

5) komitet społeczny powoływany do przeprowadzania zbiórek publicznych na podstawie art. 4 ustawy z 14.3.2014 r. o zasadach prowadzenia zbiórek publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1672) – jak wskazano w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.4.2018 r. (0114-KDIP2-1.4010.57.2018.3.JS, Legalis):

Podstawa prawna:

Art. 1 PDOPrU:
1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.
2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:
a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), lub
b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w

składzie podatników
– do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;
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.
4. Informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:
1) imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
2) nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.
5. Spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.
6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejsca składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikację tych podmiotów.

4. Warunki konieczne do założenia podatkowej grupy kapitałowej w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podatkowa grupa kapitałowa składa się z co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych. Podatkowa grupa kapitałowa jest podatnikiem, jeżeli **łącznie spełnione** są następujące warunki:

1) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z o.o., proste spółki akcyjne (od 1.7.2021 r.) lub spółki akcyjne mające siedzibę na terytorium Polski, jeżeli:

a) przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą ze spółek jest nie niższy niż 500 000 zł;

b) jedna ze spółek (spółka dominująca) posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek (spółek zależnych);

c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tej grupy;

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

2) spółka dominująca i spółki zależne zawarły, w formie aktu notarialnego, umowę o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, na okres co najmniej 3 lat podatkowych, i umowa ta została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;

3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące grupę spełniają nadal powyższe warunki, a ponadto:

a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych związanych z działalnością na terenie specjalnej strefy ekonomicznej oraz w związanych z decyzją o wsparciu wydanej na podstawie ustawy z 10.5.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1752), a ponadto nie korzystają ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw;

b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej z podmiotami powiązanymi, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane;

4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów w przychodach w wysokości co najmniej 2%.

Umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej musi zawierać co najmniej:

1) wykaz spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz wysokość ich kapitału zakładowego (po rejestracji umowa nie może być rozszerzona na inne spółki);

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) określenie przyjętego roku podatkowego.

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 grupę.

Naczelnik urzędu skarbowego dokonuje, w formie decyzji, rejestracji umowy lub odmawia zarejestrowania umowy, jeżeli nie zostaną spełnione powyższe warunki. Do decyzji o rejestracji umowy oraz do decyzji o odmowie rejestracji umowy stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Art. 1a ust. 1–9 PDOPrU:

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 reprywatyzacji,

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;

1[3]) podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, proste spółki akcyjne lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli:

a) przeciętny kapitał zakładowy, określony w sposób, o którym mowa w ust. 2b, przypadający na każdą z tych spółek, jest nie niższy niż 500 000 zł,

b) jedna ze spółek, zwana dalej „spółką dominującą", posiada bezpośredni 75% udział w kapitale zakładowym lub w tej części kapitału zakładowego pozostałych spółek, zwanych dalej „spółkami zależnymi", która na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nie została nieodpłatnie lub na zasadach preferencyjnych nabyta przez pracowników, rolników lub rybaków albo która nie stanowi rezerwy mienia Skarbu Państwa na cele reprywatyzacji,

c) spółki zależne nie posiadają udziałów w kapitale zakładowym innych spółek tworzących tę grupę,

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

2) umowa o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, zwana dalej „umową":

a) została zawarta przez spółkę dominującą i spółki zależne, w formie aktu notarialnego, na okres co najmniej 3 lat podatkowych,

b) została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego;

3) po utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej spółki tworzące tę grupę spełniają warunki wymienione w pkt 1 lit. a–c, a ponadto:

a) nie korzystają ze zwolnień podatkowych określonych w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a oraz ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw,

b) w przypadku dokonania transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6

[3] Art. 1a ust. 2 pkt 1 zdanie wstępne PDOPrU w brzmieniu ustawy z 19.7.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm.), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, niewchodzącymi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ustalają lub nie narzucają warunków różniących się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3;

4) podatkowa grupa kapitałowa osiągnie za każdy rok podatkowy udział dochodów, określonych zgodnie z art. 7 ust. 1, w przychodach – w wysokości co najmniej 2%.

2a. Warunek określony w ust. 2 pkt 1 lit. d uważa się za spełniony również wtedy, gdy spółka po przystąpieniu do podatkowej grupy kapitałowej dokona korekty deklaracji podatkowej i 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 progu określonego w ust. 2 pkt 1 lit. b.

9. Do przedłużenia okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej jest wymagane zawarcie nowej umowy, podlegającej zgłoszeniu i zarejestrowaniu przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

5. Utrata statusu podatkowej grupy kapitałowej w podatku dochodowym od osób prawnych (przesłanki, skutki).

Odpowiedź:

Przesłanki

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 (co do zasady) 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.

Skutki podatkowe

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.

Jeżeli podatkowa grupa kapitałowa funkcjonuje krócej niż trzy pełne lata podatkowe – rozliczenia podatku dochodowego dokonuje odrębnie każda z tych spółek, obliczając należne zaliczki na podatek dochodowy oraz należny podatek za poszczególne lata podatkowe, odpowiednio za poszczególne miesiące i lata, w których podatek był rozliczany przez spółkę dominującą.

W przypadku gdy okres funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej uległ wydłużeniu powyższą zasadę stosuje się wyłącznie do przedłużonego okresu funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej.

W przypadku obowiązku dokonania rozliczenia, o którym mowa wyżej:

1) kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez podatkową grupę kapitałową, 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.

Art. 1a ust. 10–10c PDOPrU:

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.

6. Ograniczony obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych. Kategorie dochodu (przychodu), które uważa się za osiągane przez nierezydentów na terytorium Polski.

Odpowiedź:

Podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się w szczególności dochody (przychody) z:

1) wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;

2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;

3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;

5) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;

6) 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;

7) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a PDOPrU (*exit tax*).

Podstawa prawna:

Art. 3 PDOPrU:

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

2) położonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nieruchomości lub praw do takiej nieruchomości, w tym ze zbycia jej w całości albo w części lub zbycia jakichkolwiek praw do takiej nieruchomości;

3) papierów wartościowych oraz pochodnych instrumentów finansowych niebędących papierami wartościowymi, dopuszczonych do publicznego obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w ramach regulowanego rynku giełdowego, w tym uzyskane ze zbycia tych papierów albo instrumentów oraz z realizacji praw z nich wynikających;

4) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji) w spółce, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną lub tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym, instytucji wspólnego inwestowania lub innej osobie prawnej i praw o podobnym charakterze lub z tytułu należności będących następstwem posiadania tych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw – jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki, spółki niebędącej osobą prawną, tego funduszu inwestycyjnego, tej instytucji wspólnego inwestowania lub osoby prawnej, bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości;
4a) tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej;
5) tytułu należności regulowanych, w tym stawianych do dyspozycji, wypłacanych lub potrącanych, przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od miejsca zawarcia umowy i wykonania świadczenia;
6) niezrealizowanych zysków, o których mowa w rozdziale 5a.
4. Wartość aktywów, o której mowa w ust. 3 pkt 4, ustala się na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu, o którym mowa w tym przepisie. W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.
5. Za dochody (przychody), o których mowa w ust. 3 pkt 5, uważa się przychody wymienione w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1, jeżeli nie stanowią dochodów (przychodów), o których mowa w ust. 3 pkt 1–4.

7. Definicja ,,spółki" oraz ,,spółki niebędącej osobą prawną" w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 4a PDOPrU, ,,spółką niebędącą osobą prawną" jest spółka inna, niż wskazana w definicji ,,spółki". Zatem spółki niebędące osobami prawnymi, o których mowa jest w art. 5 PDOPrU, to spółki cywilne, spółki jawne (w których wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi) oraz spółki partnerskie. Natomiast ,,spółka" oznacza:

1) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. WE L Nr 294, s. 1 ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251),
2) spółkę kapitałową w organizacji,
3) mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne oraz spółki jawne, jeżeli ich wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a PDOPrU lub nie złoży aktualizacji tej informacji w zakreślonym terminie;
4) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Podstawa prawna:

Art. 4a pkt 14 i 21 PDOPrU:
Ilekroć w ustawie jest mowa o:
14)
spółce niebędącej osobą prawną – oznacza to spółkę inną niż określona w pkt 21;
21) spółce – oznacza to:
a) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną 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) spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
d) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

8. Sposób opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu osiąganego przez osobę prawną z tytułu udziału w zyskach i stratach spółki niebędącej osobą prawną.

Odpowiedź:

Definicja pojęcia ,,spółka niebędąca osobą prawną" zawarta została w art. 4a pkt 14 PDOPrU. Pojęcie to oznacza spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego, czyli inną niż określona w art. 4a pkt 21 PDOPrU. Zatem spółki niebędące osobami prawnymi, o których mowa jest w art. 5 PDOPrU, to spółki cywilne, spółki jawne (w których wszyscy wspólnicy są osobami fizycznymi) oraz spółki partnerskie. Przepis ten nie dotyczy przychodów z tytułu udziału w spółce komandytowo-akcyjnej, spółce komandytowej i spółce jawnej (w której przynajmniej jeden wspólnik nie jest osobą fizyczną), gdyż nie są one spółkami niebędącymi osobą prawną w rozumieniu przepisów PDOPrU.

Żadna ze spółek nieposiadających osobowości prawnej nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (oczywiście z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej, spółki komandytowej i spółki jawnej, w której przynajmniej jeden wspólnik nie jest osobą fizyczną). Innymi słowy, na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, spółki te są transparentne. Wspólnicy tych spółek, będący podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od dochodów uzyskiwanych z udziału w spółce niemającej osobowości prawnej (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, 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.

Przepisy PDOPrU rozróżniają dwa odrębne źródła przychodów, tj. zyski kapitałowe (art. 7b PDOPrU) oraz inne źródła przychodów. Przychody z zysków kapitałowych, przypisane wspólnikowi zwiększają przychody wspólnika uzyskane z tego źródła. Zatem w przypadku, gdy spółka transparentna podatkowo będzie uzyskiwać przychody, o których mowa jest w art. 7b PDOPrU (np. z tytułu dywidendy), przychody jakie będzie uzyskiwać wspólnik takiej spółki – podatnik podatku dochodowego od osób prawnych będą przychodami ze źródła – zyski kapitałowe.

Ponadto te zasady stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Podstawa prawna:

Art. 5 PDOPrU:
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*)

9. Opodatkowanie jednostek samorządu terytorialnego oraz ich jednostek organizacyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ są osobami prawnymi w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy z 8.3.1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.), zgodnie z którym gmina posiada osobowość prawną, art. 2 ust. 2 ustawy z 5.6.1998 r. o samorządzie powiatowym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 920), zgodnie z którym, powiat ma osobowość prawną oraz art. 6 ust. 2 ustawy z 5.6.1998 r. o samorządzie wojewódzkim (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1668 ze zm.), zgodnie z którym województwo ma osobowość prawną.

Jednostki samorządu terytorialnego są jednak zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.). Jednostkami samorządu terytorialnego są gminy, powiaty i województwa, a źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego oraz zasady ustalania i gromadzenia tych dochodów, jak również zasady ustalania i przekazywania subwencji ogólnej oraz dotacji celowych z budżetu państwa na rzecz jednostek samorządu terytorialnego określają przepisy powołanej wyżej DochSamTerytU. Przykładowo, zgodnie z przepisami DochSamTerytU, dochodami gminy są wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych.

Podstawa prawna:

Art. 1 ust. 1 PDOPrU:
1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.

Art. 6 ust. 1 pkt 6 PDOPrU:
1. Zwalnia się od podatku:
6) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego;

10. Przedstaw podstawowe zasady ustalania dochodu w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem podziału na źródła dochodu.

Odpowiedź:

Ze skutkiem od 1.1.2018 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono rozróżnienie dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Zgodnie z art. 7 ust. 1 PDOPrU przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę:

1) **dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych**, oraz
2) **dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów**.

Istotną różnicą pomiędzy dwoma źródłami przychodów jest też to, że dochody z zysków kapitałowych nie mogą być opodatkowane stawką 9% wynikającą z art. 19 ust. 1 pkt 2 PDOPrU.

Dochodem ze źródła przychodów jest, co do zasady, 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.

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.

Podatnicy są zatem zobowiązani do odrębnego określenia wyniku podatkowego uzyskanego z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej. W przypadku podatnika osiągającego w roku podatkowym dochody z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej (dochody z innych źródeł przychodów) przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym będzie stanowić suma dochodu osiągniętego z tych dwóch źródeł. Jeżeli natomiast podatnik w jednym ze źródeł osiągnie dochód, natomiast w drugim stratę, przedmiot opodatkowania stanowić będzie osiągnięty dochód z tego źródła przychodów bez możliwości pomniejszenia go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów.

Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

1) przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku;

2) co do zasady, przychodów z należności licencyjnych, dywidend i przychodów z tytułu własności środka trwałego sklasyfikowanego jako centrum handlowe, dom towarowy, budynek biurowy *etc.*;

3) straty poniesionej ze źródła przychodów;

4) co do zasady, kosztów uzyskania przychodów o których mowa w pkt 1 i 2;

5) strat przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę;

6) strat przedsiębiorstw państwowych przejmowanych lub nabywanych na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;

7) 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 prawa bankowego;

8) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:

a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospod arczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot fak tycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem l ub nabyciem, lub

b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na d zień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie po siadały.

Art. 7 PDOPrU:

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

2. Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

1) przychodów ze 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 2019 r. poz. 2357 oraz z 2020 r. poz. 284, 288, 321 i 1086);
7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:
a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

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.

4b. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się strat, o których mowa w ust. 3 pkt 7.

5. 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. Przepis ust. 5 nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

7. Podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie ust. 5:
1) może obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych;
2) traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

8. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, podatnik traci prawo do dokonania obniżenia określonego w tym przepisie od dnia, w którym skorzystał z tego obniżenia, oraz jest obowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę.

11. Wymień i opisz źródła dochodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Ze skutkiem od 1.1.2018 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

wprowadzono rozróżnienie dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Zgodnie z art. 7 ust. 1 PDOPrU przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę:

1) **dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych**, oraz

2) **dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów**.

Dochodem ze źródła przychodów jest, co do zasady, 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.

Zyski kapitałowe jako odrębne źródło przychodów wyodrębniono 1.1.2018 r., kiedy w PDOPrU wprowadzono wiele zmian związanych ze zwalczaniem tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Jedną z tych zmian było wyodrębnienie w ustawie źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika. Agresywną optymalizacją dostrzeganą przez Ministerstwo Finansów, która stanowiła bezpośredni powód uchwalenia art. 7b PDOPrU był mechanizm „kreowania straty w operacjach gospodarczych dokonywanych z użyciem posiadanego majątku i obniżanie o wysokość takiej straty dochodów wygenerowanych w następstwie prowadzenia podstawowej działalności (działalności operacyjnej)" (por. uzasadnienie do projektu ustawy, Druk sejmowy VIII kadencji Nr 1878). Odpowiedzią na te działania niektórych podatników miało być rozwiązanie polegające na, w dużym uproszczeniu, uniemożliwieniu rozliczania strat osiągniętych w jednym ze źródeł (np. w ramach zysków kapitałowych) z dochodami z działalności gospodarczej (pozostałymi dochodami). Taka strata w dalszym ciągu podlega jednak rozliczeniu w latach kolejnych zgodnie z dotychczasowymi zasadami, ale już tylko w ramach tego samego źródła.

Istotną różnicą pomiędzy dwoma źródłami przychodów jest też to, że dochody z zysków kapitałowych nie mogą być opodatkowane stawką 9% wynikającą z art. 19 ust. 1 pkt 2 PDOPrU.

Przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z pozostałej działalności

Jak wskazano wyżej, PDOPrU wyodrębnia dwa źródła przychodów – przychody z zysków kapitałowych oraz przychody z pozostałej działalności.

Pojęcie przychodów z zysków kapitałowych zostało zdefiniowane w art. 7b PDOPrU. Za przychody z zysków kapitałowych uważa przychody wskazane w art. 7b PDOPrU, m.in.:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, w tym dywidendy, przychody z umorzenia udziału lub akcji, wartość majątku otrzymanego w wyniku likwidacji osoby prawnej;

2) przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego;

3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce komandytowej, spółce komandytowo-akcyjnej oraz spółce jawnej posiadającej status podatnika CIT, w tym przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia oraz 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, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika;

b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych;

c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania;

d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a–c;

e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a–c;

f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.

Przykładowy katalog przychodów z pozostałej działalności zawiera natomiast art. 12 PDOPrU (ustawodawca posługuje się zwrotem „w szczególności"). Przychodami są wszelkie definitywne przysporzenia w majątku podatnika, które powiększają ten majątek w sposób trwały. Przychodami są m.in.:

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;

3) wartość 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 zostały odpisane jako nieściągalne lub umorzone i zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Art. 7b PDOPrU:

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 podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,

– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,

– przychody spółki dzielonej,

n[4]) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;

2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;

3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce, o której

[4] Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. n PDOPrU dodana ustawą z 19.7.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm.), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

mowa w art. 1 ust. 3, w tym:
a) przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia,
b) przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;
4) przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną;
5) przychody ze zbycia wierzytelności uprzednio nabytych przez podatnika oraz wierzytelności wynikających z przychodów zaliczanych do zysków kapitałowych;
6) przychody:
a) z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika,
b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a–c,
e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a–c,
f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.
2. W przypadku ubezpieczycieli, banków, podmiotów, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 3, 4, 15 i 16, instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz podmiotów, o których mowa w art. 3 pkt 21 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, przychody wymienione w ust. 1, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i f, zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.
3. W przypadku podatników prowadzących działalność, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przychody wymienione w ust. 1 pkt 6 lit. f zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Art. 12 ust. 1 PDOPrU:

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, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych – 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 lub potrąconych dla celów ustalenia zysku (straty) netto w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych;
5b–5c) (*uchylone*)
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;
6b) równowartość zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów kwot odpisanych lub wypłaconych z funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, na cele inne niż cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1 i 2, lub na te cele inwestycyjne, ale sfinansowanych lub zwróconych podatnikowi w jakiejkolwiek formie;
6c) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli w roku podatkowym podatnik nie spełnił warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 1–6;
6d) równowartość środków zgromadzonych na funduszu, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadająca kwocie niewydatkowanej zgodnie z art. 15 ust. 1hb pkt 4, chyba że środki te zostały zaliczone do przychodów na podstawie pkt 6c;
7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;
7a–8a) (*uchylone*)
8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;
8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;
9) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa – wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia; przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio;
10) przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, w przypadku gdy:
a) pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości wyższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwróconego kapitału a kwotą udzielonej pożyczki (kredytu),
b) pożyczkobiorca (kredytobiorca) zwraca tytułem spłaty pożyczki (kredytu) środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty otrzymanej pożyczki (kredytu) – w wysokości różnicy pomiędzy kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału;
11) opłata recyklingowa, o której mowa w art. 40c ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 1114);
12) przychody powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych w części nieuwzględnionej w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok tego okresu zgodnie z przepisami o rachunkowości.

12. Zyski kapitałowe jako źródło przychodów.

Odpowiedź:

Zyski kapitałowe jako odrębne źródło przychodów wyodrębniono 1.1.2018 r., kiedy w PDOPrU wprowadzono wiele zmian związanych ze zwalczaniem tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej. Jedną z tych zmian było wyodrębnienie w ustawie źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielenie dochodów uzyskiwanych z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika. Agresywną optymalizacją dostrzeganą przez Ministerstwo Finansów, która stanowiła bezpośredni powód uchwalenia art. 7b PDOPrU był mechanizm „kreowania straty w operacjach gospodarczych dokonywanych z użyciem posiadanego majątku i obniżanie o wysokość takiej straty dochodów wygenerowanych w następstwie prowadzenia podstawowej działalności (działalności operacyjnej)" (por. uzasadnienie do projektu ustawy, Druk sejmowy VIII kadencji Nr 1878). Odpowiedzią na te działania niektórych podatników miało być rozwiązanie polegające na, w dużym uproszczeniu, uniemożliwieniu rozliczania strat osiągniętych w jednym ze źródeł (np. w ramach zysków kapitałowych) z dochodami z działalności gospodarczej (pozostałymi dochodami). Taka strata w dalszym ciągu podlega jednak rozliczeniu w latach kolejnych zgodnie z dotychczasowymi zasadami, ale już tylko w ramach tego samego źródła.

Pojęcie przychodów z zysków kapitałowych zostało zdefiniowane w art. 7b PDOPrU. Za przychody z zysków kapitałowych uważa przychody wskazane w art. 7b PDOPrU, m.in.:

1) przychody z udziału w zyskach osób prawnych, w tym dywidendy, przychody z umorzenia udziału lub akcji, wartość majątku otrzymanego w wyniku likwidacji osoby prawnej;

2) przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego;

3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce komandytowej, spółce komandytowo-akcyjnej oraz spółce jawnej posiadającej status podatnika CIT, w tym przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia oraz 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, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika;

b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych;

c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania;

d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a–c;

e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a–c;

f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.

Art. 7b PDOPrU:

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 podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
– przychody spółki dzielonej,
n[5]) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;

2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;
3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie 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 oraz praw wytworzonych przez podatnika,
b) z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych,
c) z tytułu uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania,
d) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnych charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a–c,
e) ze zbycia praw, o których mowa w lit. a–c,
f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.

2. W przypadku ubezpieczycieli, banków, podmiotów, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 3, 4, 15 i 16, instytucji finansowych w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz podmiotów, o których mowa w art. 3 pkt 21 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, przychody wymienione w ust. 1, z wyłączeniem przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. a i f, zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.
3. W przypadku podatników prowadzących działalność, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przychody wymienione w ust. 1 pkt 6 lit. f zalicza się do przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

[5] Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. n PDOPrU dodana ustawą z 19.7.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm.), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

13. Wymień i opisz 4 kategorie przychodów, które zalicza się do zysków kapitałowych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Za przychody z zysków kapitałowych uważa się m. in.:

1) **przychody z udziału w zyskach osób prawnych** – są to przychody faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym m.in. dywidendy, przychody z umorzenia udziału lub akcji, wartość majątku otrzymanego w wyniku likwidacji osoby prawnej, równowartość zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego, dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych, 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;

2) **przychody z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego (aportu)** do osoby prawnej lub spółki komandytowej, komandytowo-akcyjnej lub spółki jawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a PDOPrU. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU, w przypadku wniesienia do wskazanych powyżej podmiotów wkładu niepieniężnego, wartość tego wkładu, określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość określona w innym dokumencie o podobnym charakterze, jest przychodem podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, który taki wkład niepieniężny wniósł do spółki;

3) **inne, niż określone w pkt 1, przychody z udziału (akcji) w osobie prawnej lub spółce komandytowej, spółce komandytowo-akcyjnej oraz spółce jawnej posiadającej status podatnika CIT** – w tym przychody ze zbycia udziału (akcji), w tym ze zbycia dokonanego celem ich umorzenia oraz przychody uzyskane w wyniku wymiany udziałów;

4) **przychody ze zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną** – zgodnie z art. 10 § 1 KSH, ogół praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej może być przeniesiony na inną osobę tylko wówczas, gdy umowa spółki tak stanowi. Warto zwrócić uwagę, że ,,spółką niebędącą osobą prawną" według przepisów PDOPrU nie jest spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna oraz spółka jawna, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i pkt 1a PDOPrU.

Art. 7b ust. 1 pkt 1–4 PDOPrU:

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 podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
– przychody spółki dzielonej,
n[6]) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;
2) przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, wkładu niepieniężnego;
3) inne, niż określone w pkt 1 i 2, przychody z udziału (akcji) w osobie 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;

14. Wymień 6 przykładów przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych jako dochody z udziału w zyskach osób prawnych.

Odpowiedź:

Dochodami z udziału w zyskach osób prawnych będą m. in.

1) dywidendy,

2) przychody z umorzenia udziału lub akcji,

3) wartość majątku otrzymanego w wyniku likwidacji osoby prawnej,

4) równowartość zysku osoby prawnej przeznaczonego na podwyższenie jej kapitału zakładowego,

5) dopłaty otrzymane w przypadku połączenia lub podziału spółek przez wspólników spółki przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,

6) 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.

Art. 7b ust. 1 pkt 1–4 PDOPrU:
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

[6] Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. n PDOPrU dodana ustawą z 19.7.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm.), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

przejmowanej, spółek łączonych lub dzielonych,
h) przychody wspólnika spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa,
i) zapłata, o której mowa w art. 12 ust. 4d,
j) wartość niepodzielonych zysków w spółce oraz wartość zysku przekazanego na inne kapitały niż kapitał zakładowy w spółce przekształcanej – w przypadku przekształcenia spółki w spółkę niebędącą osobą prawną, z tym że przychód określa się na dzień przekształcenia,
k) odsetki od udziału kapitałowego, wypłacane na rzecz wspólnika przez spółkę, o której mowa w art. 1 ust. 3,
l) odsetki od pożyczki udzielonej osobie prawnej lub spółce, o której mowa w art. 1 ust. 3, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez tę osobę prawną lub spółkę lub od wysokości tego zysku (pożyczka partycypacyjna),
m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:
– przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
– przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
– przychody spółki dzielonej,
n[7]) przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej;

15. Zasady przypisywania kosztów do źródeł przychodów, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku dochodowego.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 7 ust. 1 PDOPrU przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę:

1) **dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych**, oraz

2) **dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów**.

Dochodem ze źródła przychodów jest, co do zasady, 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.

Podatnicy są zobowiązani do odrębnego określenia wyniku podatkowego uzyskanego z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej. W przypadku podatnika osiągającego w roku podatkowym dochody z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej (dochody z innych źródeł przychodów) przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym stanowić będzie suma dochodu osiągniętego z tych dwóch źródeł. Przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Polski lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku.

Art. 7 ust. 1–3 PDOPrU:
1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.
2. Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.
3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

[7] Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. n PDOPrU dodana ustawą z 19.7.2019 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1655 ze zm.), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

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 2019 r. poz. 2357 oraz z 2020 r. poz. 284, 288, 321 i 1086);
7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:
a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

16. Wymień 5 przykładów dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według zasad szczególnych.

Odpowiedź:

Dochodami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według zasad szczególnych są m.in.:

1) podatek z tytułu należności licencyjnych uzyskanych na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej przez podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu;

2) podatek od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 PDOPrU przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej;

3) podatek od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych;

4) podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (regulacja CFC);

5) podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (*exit tax*).

Podstawa prawna:

Art. 21 ust. 1 PDOPrU:
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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:
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).

Art. 22d PDOPrU:
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. 24f PDOPrU:
1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:
1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej 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 podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.
5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej 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 jakiejkolwiek 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 urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.
13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę.

Art. 24a ust. 1 PDOPrU:

1. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

17. Zasady dotyczące wyboru roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie, umowie spółki albo innym odpowiednim dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników – wówczas rokiem podatkowym jest okres 12 miesięcy kalendarzowych.

O wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy podatnik informuje w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy po zmianie rok podatkowy.

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 12 i dłuższy niż 23 kolejne miesiące kalendarzowe.

W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności i wyboru innego roku podatkowego:

1) pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej niż 12 kolejnych miesięcy kalendarzowych;

2) jeżeli działalność podjęto po raz pierwszy w drugiej połowie roku kalendarzowego, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność.

Art. 8 PDOPrU:

1. Rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.
2. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności, pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych.
2a. W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność.
2b. W przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego.
3. W razie zmiany roku podatkowego, za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe.
4. O wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy podatnik informuje w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy poprzedzający pierwszy po zmianie rok podatkowy.
5. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które nie były dotychczas podatnikami w rozumieniu ustawy, informują o wyborze roku podatkowego innego niż rok kalendarzowy w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym uzyskały status tego podatnika.
6. Jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.
7. Przepisy ust. 1–5 stosuje się odpowiednio do podatkowych grup kapitałowych. Dla poszczególnych spółek tworzących grupę:
   1) dzień poprzedzający początek roku podatkowego przyjętego przez grupę jest dniem kończącym rok podatkowy tych spółek;
   2) dzień następujący po dniu, w którym upłynął okres obowiązywania umowy lub w którym grupa utraciła status podatkowej grupy kapitałowej, jest dniem rozpoczynającym rok podatkowy tych spółek.

18. Jakie elementy musi zawierać ewidencja rachunkowa, do której prowadzenia są zobowiązani podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie:

1) wysokości dochodu (straty),
2) podstawy opodatkowania,
3) 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.

Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z

odliczenia, o którym mowa w art. 18d PDOPrU, są obowiązani w ewidencji wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.

Jeżeli ustalenie dochodu lub straty nie jest możliwe, dochód lub stratę określa się w drodze oszacowania.

Art. 9 ust. 1–2 PDOPrU:

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 żeglugowymi 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.

19. Podstawowe wymogi związane z obowiązkiem sporządzenia dokumentacji cen transferowych w podatku dochodowym od osób prawnych (progi dla rodzajów transakcji, rodzaje dokumentów, które należy sporządzić, terminy).

Odpowiedź:

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.

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 porównawczą** – czyli analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych, albo
   b) **analizę zgodności** – czyli analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane, zwaną dalej – 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**;
5) w przypadku transakcji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku podatkowym 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 wymienione.

W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi:

1) dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł;

2) dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.

Podmiotami z terytoriów i państw stosujących tzw. szkodliwą konkurencję podatkową są podmioty wskazane w rozporządzeniu wydanym na podstawie delegacji ustawowej określonej w art. 11j PDOPrU.

Składanie oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych

Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, **składają urzędom skarbowym** oświadczenie o jej sporządzeniu, **w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.**

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.

Składanie informacji o cenach transferowych

Podmioty powiązane obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych – w zakresie transakcji kontrolowanych objętych tym obowiązkiem **przekazują Szefowi KAS** informację o cenach transferowych za rok podatkowy, sporządzoną na podstawie wzoru dokumentu elektronicznego zamieszczonego w Biuletynie Informacji Publicznej – **w terminie do końca dziewiątego dnia miesiąca po zakończeniu roku podatkowego.**

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.

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.

Obowiązek przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych na żądanie organów podatkowych

Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych przedkładają, na żądanie organów podatkowych, tę dokumentację, **w terminie 7 dni od dnia doręczenia tego żądania.**

Art. 4a ust. 1 pkt 29 PDOPrU:

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

29) rzeczywistym właścicielu – oznacza to podmiot, który spełnia łącznie następujące warunki:

a) otrzymuje należność dla własnej korzyści, w tym decyduje samodzielnie o jej przeznaczeniu i ponosi ryzyko ekonomiczne związane z utratą tej należności lub jej części,

b) nie jest pośrednikiem, przedstawicielem, powiernikiem lub innym podmiotem zobowiązanym prawnie lub faktycznie do przekazania całości lub części należności innemu podmiotowi,

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

Art. 11a ust. 1 pkt 6 PDOPrU:

1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

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.

Art. 11k PDOPrU:

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.

2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

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. ust. 2–3, 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. 11m PDOPrU:

1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom 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 pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:

1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;
2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11o ust. 1 lub 1a.

Art. 11o PDOPrU:

1. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani także podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 100 000 zł. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

1a. Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych są obowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujący transakcji kontrolowanej lub transakcji innej niż transakcja kontrolowana, jeżeli rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową oraz wartość tej transakcji za rok podatkowy, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – za rok obrotowy, przekracza 500 000 zł. Przepisy art. 11k ust. 3–5, art. 11l, art. 11q ust. 1 i art. 11r stosuje się odpowiednio.

1b. Na potrzeby ust. 1a domniemywa się, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli druga strona transakcji, o których mowa w ust. 1a, dokonuje w roku podatkowym lub roku obrotowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ustalaniu tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną są obowiązani do dochowania należytej staranności.

2. Wartość transakcji, o której mowa w ust. 1 i 1a, 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. 11q PDOPrU:

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.

1a. W przypadku transakcji, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również uzasadnienie gospodarcze tej transakcji, w szczególności opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

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 PDOPrU:

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 PDOPrU:

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. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.

3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 11m ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 11p ust. 1.

4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

20. Przesłanki i warunki recharakteryzacji lub pominięcia transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Odpowiedź:

Uwagi ogólne

Przepis art. 11c PDOPrU obowiązujący od 1.1.2019 r. precyzuje możliwość uznania przez organ, że w danych okolicznościach podmioty niepowiązane nie zawarłyby danej transakcji lub zawarłyby inną transakcję, umożliwiając recharakteryzację transakcji kontrolowanej na inną transakcję – i oceny skutków podatkowych tylko tej innej transakcji, jak również pozwalając na nieuwzględnienie skutków podatkowych transakcji kontrolowanej, jeśli podmioty niepowiązane nie zawarłyby takiej transakcji w ogóle. Dotychczas obowiązujące regulacje umożliwiały takie podejście – zdaniem organów podatkowych – na podstawie ogólnie sformułowanej zasady ceny rynkowej. Brak precyzyjnej regulacji w tym zakresie powodował liczne wątpliwości, które były przedmiotem sporów przed sądami administracyjnymi.

Przesłanki recharakteryzacji lub pominięcia transakcji

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 (transakcja właściwa), uwzględniając:

1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane;

2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji

– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

Podstawą zastosowania recharakteryzacji lub pominięcia transakcji 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.

Zgodnie z art. 11d PDOPrU ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach. Określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie innej metody jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.

W przypadku gdy organ podatkowy:

1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody;

2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

Art. 11c PDOPrU:

1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między

sobą podmioty niepowiązane.
2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.
3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.
4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej „transakcją właściwą", uwzględniając:
1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji
– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.
5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie:
1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo
2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.
6. W okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozumieniem.

Art. 11d ust. 4–5 PDOPrU:
4. Określając wysokość dochodu (straty), organ podatkowy stosuje metodę przyjętą przez podmiot powiązany, chyba że zastosowanie metody innej niż przyjęta przez podmiot powiązany jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.
5. W przypadku gdy zgodnie z art. 11c ust. 4 organ podatkowy:
1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody;
2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

21. Jakie podmioty są uznawane za podmioty powiązane w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych?

Odpowiedź:

W rozumieniu przepisów PDOPrU podmioty powiązane to:

1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot, lub

2) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:

a) ten sam inny podmiot lub

b) małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub

3) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub

4) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Ponadto 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. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU:
1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:
4) podmiotach powiązanych – oznacza to:
a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot,

lub
b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
– ten sam inny podmiot lub
– małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
d) podatnika i jego zagraniczny zakład, a w przypadku podatkowej grupy kapitałowej – spółkę kapitałową wchodzącą w jej skład i jej zagraniczny zakład.

Art. 11a ust. 4 PDOPrU:
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.

22. Wywieranie znaczącego wpływu w kontekście uznania podmiotów za powiązane w oparciu o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w przepisach PDOPrU, 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.

Posiadanie pośrednio udziału lub prawa (pkt 1 ww. wyliczenia) oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku, gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;

2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku, gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;

3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku, gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

Art. 11a ust. 2–3 PDOPrU:
2. Przez wywieranie znaczącego wpływu, o którym mowa w ust. 1 pkt 4 lit. a i b, rozumie się:
1) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 25%:
a) udziałów w kapitale lub
b) praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub
c) udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych, lub
2) faktyczną zdolność osoby fizycznej do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, lub
3) pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.
3. Posiadanie pośrednio udziału lub prawa, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, oznacza sytuację, w której jeden podmiot posiada w drugim podmiocie udział lub prawo za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów, przy czym wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa odpowiada:

1) wielkości udziału albo prawa łączącego dowolne dwa podmioty spośród wszystkich podmiotów uwzględnianych przy ustalaniu posiadania pośrednio udziału lub prawa – w przypadku gdy wszystkie wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są równe;
2) najniższej wielkości udziału lub prawa łączącego podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana – w przypadku gdy wielkości udziałów lub praw łączących te podmioty są różne;
3) sumie wielkości posiadanych pośrednio udziałów lub praw – w przypadku gdy podmioty, pomiędzy którymi wielkość posiadanego pośrednio udziału lub prawa jest ustalana, łączy więcej niż jeden posiadany pośrednio udział lub prawo.

23. Jakie przesłanki należy uwzględnić przy wyborze metody weryfikacji cen transferowych najbardziej odpowiedniej w danych okolicznościach?

Odpowiedź:

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.

W przypadku gdy nie jest możliwe zastosowanie ww. metod, stosuje się inną metodę, w tym techniki wyceny, najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach.

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.

Art. 11d PDOPrU:

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 metody innej niż przyjęta przez podmiot powiązany jest bardziej odpowiednie w danych okolicznościach.
5. W przypadku gdy zgodnie z art. 11c ust. 4 organ podatkowy:
   1) pomija transakcję kontrolowaną – odstępuje od zastosowania metody;
   2) zastępuje transakcję kontrolowaną transakcją właściwą – stosuje metodę odpowiednią dla transakcji właściwej.

24. Warunki dokonania korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów – w przypadku korekt zwiększających koszty uzyskania przychodów.

Odpowiedź:

Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości 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 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 RP albo w państwie lub na terytorium, z którym RP 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. 11e PDOPrU:

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.

25. Warunki dokonania korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych przychodów lub poniesionych kosztów uzyskania przychodów – w przypadku korekt zwiększających przychody podatkowe.

Odpowiedź:

Podatnik może dokonać korekty cen transferowych poprzez zmianę wysokości uzyskanych 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 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 RP albo w państwie lub na terytorium, z którym RP 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. 11e PDOPrU:
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.

26. Warunki skorzystania z „*safe harbour*” dla transakcji o niskiej wartości dodanej.

Odpowiedź:

Definicja usług o niskiej wartości dodanej

Usługi o niskiej wartości dodanej zgodnie z przepisami PDOPrU to usługi wymienione w załączniku Nr 6 do ustawy (wyszczególnione usługi w zakresie księgowości i audytu, usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa, usługi związane z zasobami ludzkimi, usługi informatyczne, usługi komunikacji i promocji, usługi prawne, usługi w zakresie podatków, usługi administracyjno-biurowe), 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).

Warunki skorzystania z *safe harbour*

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 koszt plus lub marży transakcyjnej netto 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.

Art. 11d ust. 1 pkt 3–4 PDOPrU:
1. Ceny transferowe weryfikuje się, stosując metodę najbardziej odpowiednią w danych okolicznościach, wybraną spośród następujących metod:

3) koszt plus;

4) marży transakcyjnej netto.

Art. 11f PDOPrU:

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).

27. Warunki skorzystania z „*safe harbour*” dla transakcji pożyczkowych.

Odpowiedź:

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 w ujęciu rocznym na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;

2) nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;

3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;

4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;

5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

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 pkt 1 – biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

Art. 11g PDOPrU:

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 w ujęciu rocznym na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych aktualnym na dzień zawarcia tej umowy;
   2) nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii;
   3) pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat;
   4) w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązanymi liczony odrębnie dla udzielonych oraz

zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty;
5) pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

2. Kwoty pożyczki wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski obowiązującego w ostatnim dniu roboczym poprzedzającym dzień wypłaty kwoty pożyczki.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do kredytu i emisji obligacji.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza nie rzadziej niż raz w roku, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski", rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, o których mowa w ust. 1 pkt 1, biorąc pod uwagę rodzaje bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym.

28. Warunki oceny, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny.

Odpowiedź:

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 progi dokumentacyjne (np. w przypadku transakcji towarowej próg wynosi 10 000 000 zł).

Progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji.

Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

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 – tj. rozporządzeniu Ministra Finansów z 21.12.2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2491 ze zm.), oraz

3) metody weryfikacji cen transferowych, oraz

4) inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

Art. 11k PDOPrU:

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.

2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

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. ust. 2–3, 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.

29. Obowiązek przygotowania informacji o cenach transferowych – podmioty zobowiązane, zakres elementów informacji o cenach transferowych.

Odpowiedź:

Podmioty zobowiązane do złożenia informacji o cenach transferowych

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 PDOPrU (zawierane wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium RP w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych nie korzysta ze zwolnień podatkowych i nie poniósł straty podatkowej)

– przekazują Szefowi KAS, 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.

Obowiązek złożenia informacji ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a PDOPrU (chodzi o podatników i spółki niebędące osobami prawnymi dokonujących m.in. transakcji z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy przekracza 100 000 zł) – w zakresie transakcji wskazanych w tym przepisie.

W przypadku spółek niebędących osobami prawnymi podmiotem obowiązanym do przekazania informacji o cenach transferowych jest wyznaczony wspólnik. Wyznaczenie wspólnika nie zwalnia pozostałych wspólników z odpowiedzialności za nieprzekazanie informacji o cenach transferowych.

Zakres elementów informacji o cenach transferowych

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.

Art. 11t PDOPrU:

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 i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. 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 niebędących osobami prawnymi podmiotem obowiązanym 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.

30. Podaj co najmniej 4 przykłady transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi zwolnionych z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych.

Odpowiedź:

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że 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.

W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

Ponadto 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 RP w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:
   a) nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego;
   b) nie korzysta ze zwolnienia dotyczącego specjalnych stref ekonomicznych oraz ze zwolnienia wynikającego z decyzji o wsparciu;
   c) nie poniósł straty podatkowej;
2) objętych uprzednim porozumieniem cenowym w okresie, którego dotyczy to porozumienie;
3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
4) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

Przykłady transakcji zwolnionych z obowiązku sporządzenia dokumentacji cen transferowych:

1) zakup towarów od podmiotu powiązanego o wartości nieprzekraczającej w roku obrotowym 10 000 0 00 zł;

2) zakup usług księgowych od podmiotu powiązanego o wartości przekraczającej w roku obrotowym 2 000 000 zł w sytuacji, gdy transakcja następuje pomiędzy podmiotami powiązanymi, które mają w roku podatkowym siedzibę na terytorium Polski, nie korzystają ze zwolnienia podmiotowego, ani ze zwolnień dotyczących specjalnych stref ekonomicznych i decyzji o wsparciu, ani nie poniosły straty podatkowej;

3) zakup licencji od podmiotu powiązanego, w sytuacji, gdy transakcja jest objęta decyzją w sprawie porozumienia w sprawach ustalenia cen transferowych (w okresie, którego dotyczy decyzja);

4) zakup usług informatycznych od podmiotu powiązanego w ramach podatkowej grupy kapitałowej.

Art. 11k ust. 1–2a PDOPrU:

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.

2a. W przypadku transakcji kontrolowanych z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową próg dokumentacyjny wynosi 100 000 zł, niezależnie od rodzaju transakcji.

Art. 11n PDOPrU:

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 uprzednim porozumieniem cenowym w okresie, którego dotyczy to porozumienie;
3) których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;
4) między spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową;
5) w przypadku gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami;
6) w których cena została ustalona w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. poz. 2019 oraz z 2020 r. poz. 288);
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 2019 r. poz. 935 oraz z 2020 r. poz. 285), 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.

31. Zakres oświadczenia o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych i podmioty zobowiązane do jego złożenia. Kto może podpisać oświadczenie?

Odpowiedź:

Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom skarbowym oświadczenie o jej sporządzeniu, w terminie do końca dziewiątego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego.

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.

Oświadczenie podpisuje kierownik jednostki w rozumieniu RachunkU, podając pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:

1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku, gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;

2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Przez kierownika jednostki zgodnie z przepisami RachunkU rozumie się:

1) członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę;

2) w przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej – wspólników prowadzących sprawy spółki;

3) w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawy spółki albo zarząd;

4) w przypadku spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawy spółki;

5) w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą – tę osobę;

6) likwidatora;

7) syndyka;

8) zarządcę ustanowionego w postępowaniu restrukturyzacyjnym;

9) zarządcę sukcesyjnego.

Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Art. 11m PDOPrU:

1. Podmioty powiązane, które są obowiązane do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych, składają urzędom 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 pełnioną przez siebie funkcję, przy czym:
   1) oświadczenie składa i podpisuje każda z osób uprawnionych do reprezentacji – w przypadku gdy kilka osób spełnia kryteria kierownika jednostki albo nie jest możliwe określenie kierownika jednostki;
   2) nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.
4. Oświadczenie o sporządzeniu lokalnej dokumentacji cen transferowych składa się za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.
5. Przepisy ust. 1–4 stosuje się odpowiednio do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi obowiązanych do sporządzania lokalnej dokumentacji cen transferowych na podstawie art. 11o ust. 1 lub 1a.

Art. 3 ust. 1 pkt 6 RachunkU:
1. Ilekroć w ustawie jest mowa o:
6) kierowniku jednostki – rozumie się przez to członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę. W przypadku spółki jawnej i spółki cywilnej za kierownika jednostki uważa się wspólników prowadzących sprawy spółki, w przypadku spółki partnerskiej – wspólników prowadzących sprawy spółki albo zarząd, a w odniesieniu do spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej – komplementariuszy prowadzących sprawy spółki. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą za kierownika jednostki uważa się tę osobę; do osób wykonujących wolne zawody przepis ten stosuje się odpowiednio. Za kierownika jednostki uważa się również likwidatora, a także syndyka lub zarządcę ustanowionego w postępowaniu restrukturyzacyjnym oraz zarządcę sukcesyjnego, o którym mowa w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, albo osobę, o której mowa w art. 14 tej ustawy, która dokonała zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2019 r. poz. 63).

32. Czy możliwe jest zażądanie przez organ podatkowy przedstawienia lokalnej dokumentacji cen transferowych dla transakcji niepodlegających obowiązkowi dokumentacyjnemu?

Odpowiedź:

W przypadku wystąpienia prawdopodobieństwa zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej organ podatkowy może zwrócić się do podatnika niebędącego mikroprzedsiębiorcą 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.

Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem po upływie terminu 9 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu 12 miesięcy po zakończeniu roku obrotowego.

Art. 11s PDOPrU:
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. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086), z żądaniem sporządzenia i przedłożenia lokalnej dokumentacji cen transferowych niezawierającej analizy porównawczej lub analizy zgodności dla wskazanych przez organ podatkowy transakcji kontrolowanych w roku podatkowym, w terminie 30 dni od dnia doręczenia takiego żądania. Żądanie wskazuje okoliczności świadczące o prawdopodobieństwie zaniżenia wartości transakcji kontrolowanej.
3. Organ podatkowy może wystąpić z żądaniem, o którym mowa w ust. 1, po upływie terminu, o którym mowa w art. 11m ust. 1, a w przypadku grupowej dokumentacji cen transferowych – po upływie terminu, o którym mowa w art. 11p ust. 1.
4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ma zastosowanie również do podatników i spółek niebędących osobami prawnymi, o których mowa w art. 11o ust. 1 i 1a, w zakresie transakcji wskazanych w tych przepisach. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

33. Zasady wyboru sposobu rozliczenia różnic kursowych w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub na podstawie przepisów o rachunkowości.

W przypadku wyboru metody według przepisów o rachunkowości, podatnik ma obowiązek:
1) stosować tę metodę przez okres nie krótszy niż 3 lata podatkowe, licząc od początku

roku podatkowego, w którym została przyjęta metoda;

2) informować o wyborze tej metody w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym rozpoczęli jej stosowanie;

3) zapewnić badanie sprawozdań finansowych podatnika przez firmy audytorskie, przez okres stosowania tej metody.

Rezygnacja ze stosowania metody według przepisów o rachunkowości może nastąpić dopiero po upływie 3-letniego okresu.

Art. 9b PDOPrU:

1. Podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie:
   1) art. 15a, albo
   2) przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 3, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez firmy audytorskie.
2. Podatnicy, którzy wybrali metodę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych i wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Wycena ta dla celów podatkowych powinna być dokonywana na ostatni dzień każdego miesiąca i na ostatni dzień roku podatkowego lub na ostatni dzień kwartału i na ostatni dzień roku podatkowego albo tylko na ostatni dzień roku podatkowego, z tym że wybrany termin wyceny musi być stosowany przez pełny rok podatkowy i nie może być zmieniany.
3. W przypadku wyboru metody, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy mają obowiązek stosować tę metodę przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta ta metoda. Podatnicy informują o wyborze tej metody w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym rozpoczęli jej stosowanie.
4. O rezygnacji ze stosowania metody, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za ostatni rok podatkowy, w którym stosowali tę metodę. Rezygnacja może nastąpić po upływie okresu, o którym mowa w ust. 3.
5. W przypadku wyboru metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym została wybrana ta metoda, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie przepisów o rachunkowości na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego. Od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym wybrali tę metodę, stosują zasady, o których mowa w ust. 2.
6. W przypadku rezygnacji z metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podatnicy:
   1) zaliczają na ostatni dzień roku podatkowego, w którym stosowali tę metodę, odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie przepisów o rachunkowości;
   2) od pierwszego dnia roku podatkowego, następującego po roku, w którym stosowali tę metodę, stosują zasady, o których mowa w art. 15a, ustalając różnice kursowe od dnia, o którym mowa w pkt 1.
7. W razie połączenia lub podziału podmiotów, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów, w przypadku gdy podmiot przejmowany lub dzielony stosował metodę ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, podmioty powstałe w wyniku podziału lub połączenia oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, z wyjątkiem podmiotu przejmującego przy podziale przez wydzielenie, mają prawo do rezygnacji ze stosowania tej metody, niezależnie od upływu czasu jej stosowania. W takim przypadku podmiot informuje o tej rezygnacji w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1, składanym za rok podatkowy, w którym dokonano połączenia lub podziału.

34. Moment powstania przychodu związanego z działalnością gospodarczą w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Co do zasady, za datę powstania przychodu w rozumieniu ustawy uważa się **dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi**, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

1) wystawienia faktury;

2) uregulowania należności.

Jeżeli strony ustalą, że 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.

Za datę powstania przychodu z tytułu realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych uważa się moment realizacji tych praw.

W stosunku do pobrania wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik może wybrać metodę, zgodnie z którą za datę powstania przychodu uznaje się dzień pobrania wpłaty.

W przypadku otrzymania przychodu, do którego nie stosuje się tych zasad (określonych w art. 12 ust. 3a, 3c, 3d i 3f PDOPrU) – za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

Art. 12 ust. 3a PDOPrU:

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.

Art. 12 ust. 3c–3g PDOPrU:

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, cieplnej 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 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.

przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.

35. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku objęcia udziałów/akcji w zamian za wkład pieniężny oraz wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa.

Odpowiedź:

Objęcie udziałów/akcji w zamian za wkład pieniężny

Wniesienie wkładu pieniężnego nie skutkuje powstaniem przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych u podmiotu wnoszącego wkład.

Objęcie udziałów/akcji w zamian za wkład niepieniężny (aport) inny niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU w przypadku objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny (aport), przychodem jest wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze. 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. Odpowiednio stosuje się przepis art. 14 ust. 2 PDOPrU, co oznacza że wartość rynkową aportu określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b PDOPrU wniesienie wkładu niepieniężnego, którego przedmiotem jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część nie skutkuje powstaniem przychodu.

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny (aport) w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, na dzień objęcia tych udziałów (akcji) ustala się koszt uzyskania przychodu (o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU), w sposób określony w art. 15 ust. 1j PDOPrU, przykładowo w wysokości:

1) **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne** – wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych;

2) **jeżeli przedmiotem wkładu są inne składniki majątku podatnika** – faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie;

3) **jeżeli przedmiotem wkładu jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotowi wnoszącemu ten wkład** – w wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych;

4) **jeżeli przedmiotem wkładu jest wierzytelność z tytułu pożyczki (kredytu)** – w 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 PDOPrU.

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 z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny.

Art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU:

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b PDOPrU

4. Do przychodów nie zalicza się:

25) wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do:

b) spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Art. 15 ust. 1j PDOPrU:

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

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

2) wartości:

a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

– jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;
2a) wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);
2b) wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;
3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1–2b składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;
4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek 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.

Art. 15 ust. 1o PDOPrU:

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.

36. Zasady ustalania wartości świadczeń częściowo odpłatnych w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Zgodnie z ustawą przychodem jest także wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. **Wartość nieodpłatnych świadczeń ustala się**:

1) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców;

2) jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu;

3) jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu – w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu;

4) 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.

Wartością świadczeń częściowo odpłatnych jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według powyższych zasad, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

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.

Art. 12 ust. 1 pkt 2 PDOPrU:

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:
   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.

Art. 12 ust. 6–6a PDOPrU:

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.

Art. 14 ust. 3 PDOPrU:

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.

37. Wskaż przy spełnieniu jakich przesłanek podział lub łączenie spółek kapitałowych w podatku dochodowym od osób prawnych będzie neutralny podatkowo.

Odpowiedź:

Co do zasady, przychody spółki kapitałowej (spółki przejmującej lub nowo zawiązanej), które powstają w wyniku podziału i przejęcia przez te spółki majątku innej kapitałowej, są dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przychodem z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Jednakże w określonych przypadkach przychody z podziału lub łączenia spółek podlegają wyłączeniu z przychodów podatkowych:

1) do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek dzielonych;

2) do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki dzielonej, określonemu na ostatni dzień poprzedzający dzień podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;

3) do przychodów nie zalicza się przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną.

Powyższe wyłączenia mają zastosowanie wyłącznie do spółek podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (art. 3 ust. 1 PDOPrU), przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, lub przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Dodatkowo wyłączenia mają zastosowanie do spółek nieposiadających siedziby lub miejsca zarządu na terytorium Polski (osiągających dochody na terytorium Polski), podlegających w państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Powyższe wyłączenia **nie mają zastosowania, jeżeli głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek lub podziału spółek jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania**. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Jak wskazano w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z

23.12.2020 r. Nr 0111-KDIB1-1.4040.481.2020.1.BS (Legalis): ,,(…) zbadanie przesłanek i celów dokonywanego połączenia spółek jest w pełni możliwe dopiero w ramach ewentualnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego organu kontroli celno-skarbowej".

Podstawa prawna:

Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m PDOPrU:

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:

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

- przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
- przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
- przychody spółki dzielonej.

Art. 12 ust. 4 pkt 3e–3f PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:

3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonemu 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%.

Art. 12 ust. 4 pkt 12 PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:

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.

Art. 12 ust. 13–15 PDOPrU:

13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14a. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio w przypadku połączenia funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych, z tym że przepisów tych nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14b. Jeżeli połączenie funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych nie zostało przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 14a domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

15. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:

1) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo

2) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, albo

3) art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

38. Przedstaw skutki podziału lub łączenia spółek kapitałowych dla spółek oraz ich wspólników w podatku dochodowym od osób prawnych, gdy nie są spełnione warunki neutralności podatkowej podziału lub połączenia.

Odpowiedź:

Warunki neutralności podatkowej podziału lub połączenia

W określonych przypadkach przychody z podziału lub łączenia spółek podlegają wyłączeniu z przychodów podatkowych:

1) do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek dzielonych;

2) do przychodów nie zalicza się wartości majątku spółki dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki dzielonej, określonemu na ostatni dzień poprzedzający dzień podziału, otrzymanego przez spółkę przejmującą posiadającą w kapitale zakładowym spółki dzielonej udział w wysokości nie mniejszej niż 10%;

3) do przychodów nie zalicza się przychodu wspólnika spółki przejmowanej lub dzielonej stanowiącego wartość emisyjną udziałów (akcji) przydzielonych przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną.

Powyższe wyłączenia mają zastosowania wyłącznie do spółek podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (art. 3 ust. 1 PDOPrU), przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, lub przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Dodatkowo wyłączenia mają zastosowanie do spółek nieposiadających siedziby lub miejsca zarządu na terytorium Polski (osiągających dochody na terytorium Polski), podlegających w państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek podlegających w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Powyższe wyłączenia nie mają zastosowania, jeżeli głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek lub podziału spółek jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Skutki podziału lub łączenia, gdy nie są spełnione warunki neutralności podatkowej – dla spółek

Przychody spółki kapitałowej (spółki przejmującej lub nowo zawiązanej), które powstają w wyniku podziału i przejęcia przez te spółki majątku innej kapitałowej, są dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przychodem z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8c PDOPrU przychodem dla spółki przejmującej lub nowo zawiązanej jest, ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej.

Skutki podziału lub łączenia, gdy nie są spełnione warunki neutralności podatkowej – dla wspólników

W przypadku podziału przez przejęcie, przez zawiązanie nowych spółek i przez przejęcie i zawiązanie nowych spółek, podziałem objęty jest zawsze cały majątek spółki dzielonej, która ulega rozwiązaniu (przestaje istnieć). **Jeżeli majątek ten nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa, dla wspólnika spółki dzielonej powstaje przychód z tytułu udziału w zysku osób prawnych**. Natomiast w przypadku podziału przez wydzielenie przenoszona jest tylko część majątku spółki dzielonej, pozostała nieprzeniesiona część majątku pozostaje w spółce dzielonej, która po podziale dalej istnieje. **Jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa dla wspólnika spółki dzielonej powstaje**

przychód z tytułu udziału w zysku osób prawnych.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 8b PDOPrU do przychodów udziałowca (akcjonariusza) spółki dzielonej zalicza się ustaloną na dzień podziału wartość emisyjną udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych temu udziałowcowi (akcjonariuszowi), 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.

Kosztem uzyskania tego przychodu będą, zgodnie z art. 15 ust. 1ma PDOPrU, koszty nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w spółce dzielonej, obliczone zgodnie z art. 15 ust. 1k PDOPrU albo zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8 PDOPrU. 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 (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Podstawa prawna:

Art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. m PDOPrU:

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:

m) przychody uzyskane w następstwie przekształceń, łączenia lub podziałów podmiotów, w tym:

- przychody osoby prawnej lub spółki, o której mowa w art. 1 ust. 3, przejmującej w następstwie łączenia lub podziału majątek lub część majątku innej osoby prawnej lub spółki,
- przychody wspólnika spółki łączonej lub dzielonej,
- przychody spółki dzielonej.

Art. 12 ust. 1 pkt 8b–9 PDOPrU:

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

8b) ustalona na dzień podziału wartość emisyjna udziałów (akcji) spółki przejmującej lub nowo zawiązanej przydzielonych udziałowcowi (akcjonariuszowi) spółki dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio;

8c) ustalona na dzień łączenia lub podziału wartość majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną;

9) w spółce podlegającej podziałowi, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie majątek przejmowany na skutek podziału lub majątek pozostający w spółce, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa – wartość rynkowa składników majątkowych przeniesionych na spółki przejmujące lub nowo zawiązane ustalona na dzień podziału lub wydzielenia; przepisy art. 14 ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 12 ust. 4 pkt 3e–3f PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:

3e) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej otrzymanego przez spółkę przejmującą odpowiadającej wartości emisyjnej udziałów (akcji) przydzielonych udziałowcom (akcjonariuszom) spółek łączonych lub spółki dzielonej;

3f) wartości majątku spółki przejmowanej lub dzielonej, odpowiadającej procentowemu udziałowi spółki przejmującej w kapitale zakładowym spółki przejmowanej lub dzielonej, określonemu 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%.

Art. 12 ust. 4 pkt 12 PDOPrU

4. Do przychodów nie zalicza się:

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.

Art. 12 ust. 13–15 PDOPrU:

13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

14a. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio w przypadku połączenia funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych, z tym że przepisów tych nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
14b. Jeżeli połączenie funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych nie zostało przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 14a domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
15. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:
1) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
2) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, albo
3) art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

39. Przedstaw warunki jakie muszą być spełnione wedle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, aby aport udziałów do spółki był traktowany jako neutralna podatkowa ,,wymiana udziałów".

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 12 ust. 4d PDOPrU, jeżeli spółka nabywająca – podatnik podatku dochodowego od osób prawnych:

1) nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz

2) w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki spółka przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) albo

3) w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki spółka przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji) lub w przypadku braku wartości nominalnej, wartości rynkowej tych udziałów (akcji)

– do przychodów wspólnika tej innej spółki nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych przez spółkę oraz wartości udziałów (akcji) tej innej spółki nabytych przez spółkę od wspólnika tej innej spółki.

Powyższe zasady mają zastosowanie, jeżeli spełnione są poniższe warunki:

1) podmioty biorące udział w wymianie udziałów podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do EOG opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia oraz

2) w wyniku nabycia udziałów (akcji) spółki, której udziały (akcje) są nabywane, spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane albo

3) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, w której udziały (akcje) są nabywane, w wyniku nabycia udziałów (akcji) spółki, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa liczbę udziałów (akcji) w tej spółce.

W przypadku gdy spółka nabywająca lub spółka, której udziały (akcje) są zbywane, nie podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (nie ma na terytorium Polski siedziby lub zarządu), omówione powyżej zasady mają zastosowanie, jeżeli taka spółka jest podmiotem wymienionym w załączniku Nr 3 do PDOPrU lub spółką mającą siedzibę lub zarząd w innym niż państwo członkowskie Unii Europejskiej państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

Wymiana udziałów nie będzie miała neutralnego charakteru, jeżeli głównym lub jednym z głównych celów wymiany udziałów jest uniknięcie lub uchylenie się od

opodatkowania. Jeżeli wymiana udziałów nie została przeprowadzona z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

Podstawa prawna:
Art. 12 ust. 4d PDOPrU:
Jeżeli spółka nabywa od wspólnika innej spółki udziały (akcje) tej innej spółki oraz w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje jej wspólnikowi własne udziały (akcje) albo w zamian za udziały (akcje) tej innej spółki przekazuje wspólnikowi tej innej spółki własne udziały (akcje) wraz z zapłatą w gotówce w wysokości nie wyższej niż 10% wartości nominalnej własnych udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej – wartości rynkowej tych udziałów (akcji), oraz jeżeli w wyniku nabycia:
1) spółka nabywająca uzyska bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, albo
2) spółka nabywająca, posiadająca bezwzględną większość praw głosu w spółce, której udziały (akcje) są nabywane, zwiększa ilość udziałów (akcji) w tej spółce
– do przychodów nie zalicza się wartości udziałów (akcji) przekazanych wspólnikowi tej innej spółki oraz wartości udziałów (akcji) nabytych przez spółkę, pod warunkiem że podmioty biorące udział w tej transakcji podlegają w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (wymiana udziałów).

Art. 12 ust. 13–15 PDOPrU:
13. Przepisów ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów połączenia spółek, podziału spółek, wymiany udziałów lub wniesienia wkładu niepieniężnego jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
14. Jeżeli połączenie spółek, podział spółek, wymiana udziałów lub wniesienie wkładu niepieniężnego nie zostały przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 13 domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów tych czynności jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
14a. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b oraz ust. 4d stosuje się odpowiednio w przypadku połączenia funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych, z tym że przepisów tych nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
14b. Jeżeli połączenie funduszy inwestycyjnych zamkniętych w rozumieniu ustawy o funduszach inwestycyjnych nie zostało przeprowadzone z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, dla celów ust. 14a domniemywa się, że głównym lub jednym z głównych celów takiego połączenia jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.
15. Przepisy ust. 4 pkt 3e, 3f, 12 i pkt 25 lit. b mają zastosowanie wyłącznie do spółek będących podatnikami, o których mowa w:
1) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek innych spółek mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej albo
2) art. 3 ust. 1, przejmujących majątek spółek podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, albo
3) art. 3 ust. 2, podlegających w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania, przejmujących majątek spółek będących podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1.

40. Zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych środków pieniężnych oraz środków trwałych otrzymanych z tytułu likwidacji spółki niebędącej osobą prawną.

Odpowiedź:

Likwidacja spółki niemającej osobowości prawnej i wypłata środków pieniężnych

W przypadku likwidacji spółki niebędącej osobą prawną i otrzymania przez wspólnika tej spółki środków pieniężnych z tego tytułu, otrzymane środki pieniężne nie będą stanowiły dla wspólnika przychodu na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych (art. 12 ust. 4 pkt 3 lit. a PDOPrU). Przez środki pieniężne, o których mowa w art. 12 ust. 4 pkt 3a, rozumie się również:

1) wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o

należny podatek od towarów i usług oraz

2) wartość wierzytelności z tytułu udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną pożyczki – z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki

– jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je wspólnika.

Likwidacja spółki niemającej osobowości prawnej i wypłata składników majątku

W przypadku likwidacji spółki niebędącej osobą prawną i otrzymania przez wspólnika tej spółki składników majątkowych spółki, innych niż środki pieniężne, wartość tych składników nie będzie dla wspólnika stanowić przychodu w momencie ich otrzymania. Jednak po stronie wspólnika, który otrzymał te składniki majątkowe, przychód powstanie w przypadku:

1) odpłatnego zbycia tych składników majątku (przychodem będzie wartość tych składników wyrażona w cenie odpowiadająca wartości rynkowej ustalonej zgodnie z art. 14 ust. 1–3 PDOPrU);

2) spłaty otrzymanej wierzytelności (przychodem będzie uzyskana spłata).

Podstawa prawna:

Art. 12 ust. 4 pkt 3a–3b PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:

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.

Art. 12 ust. 4g PDOPrU:

4g. Przez środki pieniężne, o których mowa w ust. 4 pkt 3a, rozumie się również wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz wierzytelności z tytułu udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną pożyczki – z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki, jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je wspólnika.

41. Zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych środków pieniężnych oraz środków trwałych otrzymanych z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki niebędącej osobą prawną.

Odpowiedź:

Wystąpienie wspólnika ze spółki niemającej osobowości prawnej i wypłata środków pieniężnych

W przypadku wystąpienia przez wspólnika (podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) ze spółki niemającej osobowości prawnej i otrzymania przez wspólnika środków pieniężnych z tego tytułu, otrzymane środki pieniężne nie będą stanowiły u tego wspólnika przychodu w części, w jakiej otrzymane środki pieniężne odpowiadają:

1) wydatkom na nabycie przez wspólnika prawa do udziału w spółce lub na objęcie przez wspólnika prawa do udziału w spółce oraz

2) uzyskanej przed wystąpieniem nadwyżce przychodów przypadających temu wspólnikowi z tytułu udziału w spółce nad kosztami przypadającymi na tego wspólnika pomniejszonej o wypłaty na rzecz tego wspólnika z tytułu udziału w spółce i wydatki niestanowiące kosztu uzyskania przychodu.

Wystąpienie wspólnika ze spółki niemającej osobowości prawnej i wypłata składników majątku

W przypadku wystąpienia przez wspólnika (podatnika podatku dochodowego od osób

prawnych) ze spółki niemającej osobowości prawnej i otrzymania przez wspólnika z tego tytułu składników majątkowych spółki, wartość tych składników nie będzie dla tego wspólnika stanowić przychodu w momencie ich otrzymania. Jednak po stronie wspólnika, który otrzymał te składniki majątkowe, przychód powstanie w przypadku:

1) odpłatnego zbycia tych składników majątku (przychodem będzie wartość tych składników wyrażona w cenie odpowiadająca wartości rynkowej ustalonej zgodnie z art. 14 ust. 1–3 PDOPrU);

2) spłaty otrzymanej wierzytelności (przychodem będzie uzyskana spłata).

Podstawa prawna:

Art. 12 ust. 4 pkt 3a–3b PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:
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.

42. Zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zwrotu podatku wraz z oprocentowaniem na przykładzie podatku od nieruchomości oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Odpowiedź:

Zwrot podatku od nieruchomości

Podatek od nieruchomości, która jest wykorzystywana na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, niewątpliwie wykazuje związek z tą działalnością (wiąże się bowiem z ogólnym funkcjonowaniem podmiotu gospodarczego i nie został z tych kosztów wyłączony na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP). Podatek ten podlega zatem zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6 PDOPrU do przychodów nie zalicza się zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Wyjątek stanowi więc sytuacja, w której ww. podatki i opłaty zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Wówczas stanowią one przychód w części, w jakiej zostały wcześniej uznane za koszty uzyskania przychodów.

Jak wskazano w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10.09.2019 r. (Nr 0111-KDIB1-2.4010.295.2019.1.ANK) nadpłata podatku od nieruchomości będzie stanowiła przychód podatkowy w takiej części, w jakiej wcześniej podatek od nieruchomości zaliczono do kosztów uzyskania przychodu. Zdaniem Dyrektora KIS, momentem rozpoznania ww. przychodu będzie moment faktycznego otrzymania przez podatnika zwrotu nadpłaconego podatku. Podatnik nie będzie miał zatem obowiązku dokonywania korekt deklaracji CIT za poprzednie lata (nie koryguje on kosztów uzyskania przychodów).

Odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych nie stanowi przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 7 PDOPrU).

Zwrot podatku dochodowego od osób prawnych

Podatek dochodowy nie stanowi kosztu uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 15 PDOPrU). Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 6 PDOPrU do przychodów nie zalicza się zwróconych,

umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. Reasumując, zwrot podatku dochodowego od osób prawnych nie będzie stanowił przychodu podatkowego. Również odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych nie stanowią przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 7 PDOPrU).

Podstawa prawna:
Art. 12 ust. 4 pkt 6–7 PDOPrU:
Do przychodów nie zalicza się:
6) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
6a) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
6b) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych przepisów, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;
7) odsetek otrzymanych w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych, a także oprocentowania zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, w rozumieniu odrębnych przepisów;
8) kwot stanowiących równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także z tytułu pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z:
a) bankowym postępowaniem ugodowym w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków lub
b) postępowaniem restrukturyzacyjnym, postępowaniem upadłościowym lub
c) realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw lub
d) przymusową restrukturyzacją w rozumieniu ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji.
Art. 16 ust. 1 pkt 15 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
15) podatku dochodowego oraz wpłat z zysku określonych w odrębnych przepisach.

43. Ustalanie przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług w podatku dochodowym od osób prawnych, gdy cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej.

Odpowiedź:

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.

Wartość rynkową 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.

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.

Podstawa prawna:
Art. 14 PDOPrU:
1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych

znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.
2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.
3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający albo świadczący usługi.
4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.
5. (*uchylony*)
6. (*uchylony*)
7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.

44. Przedstaw różnicę w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w stosowaniu regulacji o cenach transferowych w stosunku do regulacji dotyczącej ustalania przychodu, gdy cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej.

Odpowiedź:

Regulacja dotycząca ustalania przychodu, gdy cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej

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.

Wartość rynkową 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.

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.

Regulacje o cenach transferowych

Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. 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.

Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w powyższej sytuacji, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej ,,transakcją właściwą", uwzględniając:

1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,

2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji

– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

Podstawa prawna:

Art. 11c PDOPrU:

1. Podmioty powiązane są obowiązane ustalać ceny transferowe na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.
2. Jeżeli w wyniku istniejących powiązań zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane, i w wyniku tego podatnik wykazuje dochód niższy (stratę wyższą) od tego, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organ podatkowy określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań.
3. Określając wysokość dochodu (straty) podatnika w sytuacji, o której mowa w ust. 2, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia i realizacji transakcji kontrolowanej oraz zachowanie stron tej transakcji.
4. W przypadku gdy organ podatkowy uzna, że w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję, lub dokonałyby innej czynności, zwanych dalej ,,transakcją właściwą", uwzględniając:
1) warunki, które ustaliły między sobą podmioty powiązane,
2) fakt, że warunki ustalone między podmiotami powiązanymi uniemożliwiają określenie ceny transferowej na takim poziomie, na jaki zgodziłyby się podmioty niepowiązane kierujące się racjonalnością ekonomiczną uwzględniając opcje realistycznie dostępne w momencie zawarcia transakcji
– organ ten określa dochód (stratę) podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód (stratę) podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.
5. Podstawą zastosowania ust. 4 nie może być wyłącznie:
1) trudność w weryfikacji ceny transferowej przez organ podatkowy albo
2) brak porównywalnych transakcji występujących pomiędzy podmiotami niepowiązanymi w porównywalnych okolicznościach.
6. W okresie obowiązywania uprzedniego porozumienia cenowego organ podatkowy nie określa zobowiązania podatkowego (wysokości straty) w zakresie, w jakim wykazany przez podatnika dochód (strata) został ustalony zgodnie z tym porozumieniem.

Art. 14 PDOPrU:

1. Przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy, praw majątkowych lub świadczenia usług jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej.
2. Wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy, praw majątkowych lub usług określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca zbycia albo świadczenia.
3. Jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający albo świadczący usługi.
4. Przepisy art. 12 ust. 4 pkt 7, 9 i 10 stosuje się odpowiednio.
5. (*uchylony*)
6. (*uchylony*)
7. W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 6 wartość zbytych nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy ustala się na podstawie przepisów art. 11c i art. 11d.

45. Ustalanie przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku uregulowania zobowiązania w całości lub części poprzez wykonanie świadczenia niepieniężnego.

Odpowiedź:

W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego (art. 14a PDOPrU). Przepisy art. 14 ust. 1–3 PDOPrU stosuje się odpowiednio. Przepis art. 14a PDOPrU stosuje się odpowiednio w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Podstawa prawna:
Art. 14a PDOPrU:

1. W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości albo w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), dywidendy, umorzenia albo zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji), podziału pomiędzy wspólników (akcjonariuszy) majątku likwidowanej spółki albo spółdzielni, przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepisy art. 14 ust. 1–3 stosuje się odpowiednio.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę niebędącą osobą prawną.

Art. 14 ust. 1–3 PDOPrU:

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.

46. Ustalanie w podatku dochodowym od osób prawnych wartości początkowej nabytych odpłatnie składników majątkowych oraz wytworzonych we własnym zakresie.

Odpowiedź:

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się przede wszystkim:

1) cenę nabycia – w razie odpłatnego ich nabycia;

2) cenę nabycia powiększoną o różnicę pomiędzy wartością rzeczy lub prawa a odpłatnością ponoszoną przez podatnika – w razie częściowo odpłatnego nabycia;

3) koszt wytworzenia – w razie wytworzenia we własnym zakresie.

Cena nabycia

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, w szczególności o np. 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 VAT – z wyjątkiem przypadków, gdy podatek VAT nie stanowi podatku naliczonego, albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku.

Koszt wytworzenia

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.

Art. 16g ust. 1 pkt 1–2 PDOPrU:

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.

Art. 16g ust. 3–6 PDOPrU:

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.

47. Ustalanie w podatku dochodowym od osób prawnych wartości początkowej nabytych odpłatnie składników majątkowych oraz otrzymanych w wyniku darowizny.

Odpowiedź:

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się przede wszystkim:

1) cenę nabycia – w razie odpłatnego ich nabycia;

2) cenę nabycia powiększoną o różnicę pomiędzy wartością rzeczy lub prawa a odpłatnością ponoszoną przez podatnika – w razie częściowo odpłatnego nabycia;

4) wartość rynkową z dnia nabycia – w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub

w inny nieodpłatny sposób;

Cena nabycia

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, w szczególności o np. 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 VAT – z wyjątkiem przypadków, gdy podatek VAT nie stanowi podatku naliczonego, albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku.

Wartość rynkowa

Zgodnie z art. 16g ust. 12 PDOPrU przy określaniu wartości rynkowej należy kierować się zasadami wynikającymi z art. 14 PDOPrU. Według tego przepisu wartość rynkową określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Podatnik może określić wartość rynkową samodzielnie, na podstawie powyższych kryteriów, jeśli tylko posiada odpowiednią wiedzę o rynku, na którym przeprowadzane są transakcje, których przedmiotem są tego samego rodzaju rzeczy co rzecz będąca przedmiotem nabycia w drodze spadku, darowizny, aportu czy też likwidacji osoby prawnej. Podatnik może również skorzystać w tym zakresie z pomocy biegłego rzeczoznawcy (W. Dmoch, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Art. 16g ust. 1 pkt 1–3 PDOPrU:

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;

Art. 16g ust. 3–7 PDOPrU:

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.

Art. 16g ust. 12 PDOPrU:

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.

48. Zasady rozliczania w czasie na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztów bezpośrednio związanych z przychodami.

Odpowiedź:

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PDOPrU.

Koszty bezpośrednie – co do zasady, 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.

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;

2) złożenia zeznania, nie później niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania

– są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po terminach do sporządzenia sprawozdania finansowego lub złożenia zeznania – są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie.

Charakter prowadzonej działalności przez danego podatnika ma podstawowe znaczenie dla ustalenia, czy dany wydatek ma charakter kosztu bezpośrednio związanego z przychodem, bowiem ten sam wydatek może u jednego podatnika być kosztem uzyskania przychodu bezpośrednio związanym z przychodem, podczas gdy u innego podatnika nie będzie on już mieć takiego charakteru.

Art. 15 ust. 4 PDOPrU:

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.

Art. 15 ust. 4b–4c PDOPrU:

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.

49. Zasady rozliczania w czasie na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych kosztów pośrednio związanych z przychodami.

Odpowiedź:

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PDOPrU.

Koszty pośrednie – 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.

Przykładem kosztów, które nie są bezpośrednio związane z przychodami, a które zaliczane są do kosztów uzyskania przychodu w dacie ich poniesienia, gdyż nie jest możliwe rozliczenie ich w czasie z uwagi na brak możliwości ustalenia okresu, którego dotyczą, są koszty funkcjonowania danej jednostki (koszty ogólnoadministracyjne), a także koszt budowy infrastruktury ponoszony przez podatnika, np. w celu umożliwienia (poprawienia) dojazdu do nieruchomości podatnika.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który:

1) ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo

2) 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.

Art. 15 ust. 4d–4e PDOPrU:

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.

50. Wydatki na rzecz pracowników osób prawnych, uznawane za koszt uzyskania przychodów na przykładzie wynagrodzeń.

Odpowiedź:

Zgodnie z ogólną zasadą, 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 PDOPrU.

Wynagrodzenia – stanowią koszty uzyskania przychodu 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, stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57 PDOPrU. Oznacza to, że jeżeli podatnik nie dokona wypłaty (nie postawi do dyspozycji) wymienionych świadczeń w terminie, wówczas wydatki związane z tymi świadczeniami stają się kosztem w momencie ich faktycznej wypłaty (postawienia do dyspozycji).

Art. 15 ust. 1 PDOPrU:

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.

Art. 15 ust. 4g PDOPrU:

4g. Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy, z zastrzeżeniem ust. 4ga, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 57.

Art. 16 ust. 1 pkt 57 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

57) niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4–9 oraz w art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w ustawie z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 910), a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4g.

51. Koszty uzyskania przychodów osoby prawnej występujące w przypadku zbycia udziałów w spółce objętych za wkład niepieniężny.

Odpowiedź:

W przypadku odpłatnego zbycia udziałów w spółce objętych w zamian za wkład niepieniężny, koszty uzyskania przychodów tego zbycia są zdeterminowane przez postać wkładu niepieniężnego:

1) w przypadku zbycia udziałów w spółce – objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, w tym również za wkład w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej – kosztem uzyskania przychodów jest **nominalna wartość udziałów**;

2) w przypadku zbycia udziałów w spółce – objętych w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – kosztem uzyskania przychodów jest **przyjęta dla celów podatkowych wartość składników przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części**, wynikająca z odpowiedniej ewidencji rachunkowej, ale nie wyższa niż wartość tych udziałów z dnia ich objęcia;

3) w przypadku realizacji przedsięwzięcia w ramach partnerstwa publiczno-prawnego – kosztem uzyskania przychodów jest **wartość początkowa składnika majątkowego albo wartość równa wydatkom poniesionym na nabycie gruntów**.

Art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU:

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 15 ust. 1k PDOPrU:

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.

52. Warunki uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów u osoby prawnej prowadzącej działalność gospodarczą.

Odpowiedź:

Dany wydatek może być uznany za koszt uzyskania przychodów u osoby prawnej prowadzącej działalność gospodarczą, jeżeli:

1) został faktycznie poniesiony;

2) jego poniesienie nastąpiło w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów;

3) został prawidłowo udokumentowany;

4) nie został wymieniony w katalogu wydatków nieuznawanych za koszt uzyskania przychodu (art. 16 ust. 1 PDOPrU);

5) płatność za ten wydatek została wykonana za pośrednictwem rachunku płatniczego – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność jest inny przedsiębiorca, a jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł. Jeżeli podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów koszt w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, pomimo że zgodnie z ustawą – Prawo przedsiębiorców płatność powinna zostać zrealizowana za pośrednictwem rachunku, to ma obowiązek:

a) zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo

b) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększenia przychodów

– w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego;

6) płatność za ten wydatek została wykonana przelewem na rachunek dostawcy znajdujący się na „białej liście" podatników VAT (wykaz, o którym mowa w art. 96b ust. 1 VATU) – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność jest inny przedsiębiorca, jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł, a dostawca towarów lub usługodawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Jeżeli podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów koszt w tej części, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu na „białej liście" podatników VAT, to ma obowiązek:

a) zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo

b) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększenia przychodów

– w miesiącu, w którym został zlecony przelew.

Wyłączenia ww. wydatku z kosztów uzyskania przychodów nie stosuje się w przypadkach wskazanych w art. 15d ust. 4 PDOPrU, m.in. w przypadku gdy zapłata nastąpiła z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności, a także gdy podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na rachunek nieznajdujący się na „białej liście" zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 pkt 2 OrdPU, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu;

7) płatność za ten wydatek została dokonana w procedurze podzielonej płatności (art. 108a ust. 1a VATU) – jeżeli na fakturze zostały zawarte wyrazy „mechanizm podzielonej płatności" zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a VATU. Jeżeli podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów wydatek pomimo ww. obowiązku, to ma obowiązek:

a) zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo

b) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększenia przychodów

– w miesiącu, w którym płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.

Wyłączenie ograniczenia w zaliczaniu wydatków do kosztów uzyskania przychodów na podstawie progu 5% EBITDA

Warto zwrócić uwagę, że art. 15c PDOPrU ogranicza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na niektóre usługi niematerialne oraz opłat z tytułu korzystania z praw autorskich, praw własności przemysłowej lub *know-how.* Ograniczenie ma zastosowanie wyłącznie do wydatków poniesionych na nabycie usług od podmiotów powiązanych oraz podmiotów z siedzibą w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Zgodnie z art. 15e PDOPrU podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

1) usług doradczych, badania rynku, zarządzania i kontroli, usług przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oaz świadczeń o podobnym charakterze;

2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z autorskich praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej, *know-how*;

3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;

– jeżeli są poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty EBITDA, tj. 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.

Kwota kosztów nieodliczona w danym roku podatkowym podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi powyżej oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z omawianych przepisów. Ograniczenie kwoty wydatków podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów nie ma zastosowania do:

1) kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej (w ten sposób ustawodawca zachęca do tworzenia podatkowych grup kapitałowych);

2) kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim uprzednie porozumienie cenowe obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy;

3) kosztów nieprzekraczających w roku podatkowym łącznie 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;

4) kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 30zb pkt 2 OrdPU obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy.

Płatność na inny rachunek, niż znajdujący się na „białej liście" podatników VAT

Zgodnie z art. 96b VATU Szef KAS od 1.9.2019 r. prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:

1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;

2) zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Wykaz obejmuje m.in. numery rachunków rozliczeniowych podatnika wskazanych w zgłoszeniu identyfikacyjnym lub zgłoszeniu aktualizacyjnym i potwierdzonych przy wykorzystaniu STIR.

Od 1.1.2020 r. podatnik nie zalicza do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w której płatność została wykonana przelewem na rachunek dostawcy towarów lub usług (w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług potwierdzonych fakturą) nieznajdujący

się na „białej liście" podatników VAT – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność jest inny przedsiębiorca, jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł, a dostawca towarów lub usługodawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Przepisów o wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność została zrealizowana na rachunek inny niż znajdujący się na „białej liście" podatników VAT, **nie stosuje się**, jeżeli zapłata należności przez podatnika:

1) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 VATU, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 pkt 2 OrdPU, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu lub

2) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub

3) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności lub

4) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Związek wydatku z działalnością gospodarczą

Poniesienie wydatku musi być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów. Wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności (*P. Małecki*, *M. Mazurkiewicz*, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, Lex/el. 2015). Jak wskazano w wyr. NSA z 16.10.2012 r. (II FSK 430/11, Legalis): „Zwrot «w celu» oznacza, że nie każdy wydatek poniesiony przez podatnika w związku z prowadzoną działalnością podlega odliczeniu od podstawy opodatkowania, lecz tylko ten wydatek, który pozostaje w takim związku przyczynowo-skutkowym. Poniesienie wydatku ma lub może mieć wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodów. Wydatek należy oceniać, mając na uwadze racjonalność określonego działania dla osiągnięcia przychodu. Poniesienie wydatku musi zatem być powiązane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, ukierunkowaną na uzyskanie przychodów; wydatek powinien, przynajmniej potencjalnie, wpływać na wielkość uzyskiwanych lub spodziewanych przychodów z tej działalności. Kosztowa kwalifikacja konkretnego wydatku u konkretnego podatnika musi więc uwzględniać charakter i profil prowadzonej działalności gospodarczej oraz ekonomiczną racjonalność poniesionego wydatku".

Prawidłowe udokumentowanie wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodów

Wydatek stanowiący koszt uzyskania przychodu powinien być też odpowiednio udokumentowany: „Dla zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów istotne jest prawidłowe ich udokumentowanie. Wprawdzie art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343) nie definiuje zasad dokumentowania wydatków, jednakże z art. 9 tej ustawy wynika, że podatnik powinien prowadzić stosowne ewidencje podatkowe. Oczywiste jest zatem, że powinien on posiadać dokumenty, jakich wymagają przepisy prawa. Powyższe oznacza, że art. 15 ww. ustawy należy interpretować w zestawieniu z art. 9 tej ustawy oraz przepisami do których art. 9 odsyła. Są to bowiem przepisy za pomocą których dochodzi do konkretyzacji regulacji przepisów podatkowego prawa materialnego, których elementem jest obowiązek

dysponowania przez określony czas dokumentami, które w tym okresie podlegać mogą analizie przez organy podatkowe w celu weryfikacji prawidłowości samoobliczenia i wpłacania daniny publicznej, a zatem kreują sytuację prawnopodatkową podatnika" (wyr. WSA w Łodzi z 8.3.2018 r., I SA/Łd 95/18, Legalis).

Art. 96b ust. 1–2 VATU:

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:
   1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;
   2) zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.
2. Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Dane tego podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w ust. 3 pkt 1–3, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

Art. 117ba § 3 OrdPU:

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:
   1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców lub
   2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, lub
   3) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:
      a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub
      b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub
      c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym
   – jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub
   4) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub
   5) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 15 ust. 1 PDOPrU:

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.

Art. 15d PDOPrU:

1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców:
   1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
   2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, lub
   3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności" zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.
2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy w tej części:

1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody

– w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
2) dokonania płatności po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

4. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w zakresie, w jakim przepis ten dotyczy płatności dokonanej z naruszeniem ust. 1 pkt 2, nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:
1) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu lub
2) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:
a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub
b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub
c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub
3) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy o podatku od towarów i usług, lub
4) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 15e PDOPrU:

1. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:
1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,
3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

– poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów 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 10–15 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.
10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.
11. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:
1) kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;
2) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;
3) usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7;
4) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1–3, 6 i 7.
12. Przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.
13. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej kwota wskazana w ust. 12 odnosi się do każdej spółki tworzącej taką grupę.
14. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej.
15. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, w zakresie, w jakim:
1) uprzednie porozumienie cenowe, o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 7, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy, lub
2) porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 20zb pkt 2 Ordynacji podatkowej, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy.
16. (*uchylony*)

Art. 19 PrPrzed:
Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:
1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

53. Zasady dokonywania korekty kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 12 ust. 3j PDOPrU korekty kosztów uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty – **pod warunkiem, że korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką.**

Możliwość dokonania korekty w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca jest wyłączona, jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego ze zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.

Jeżeli jednak w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub poniesione koszty są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Pojęcie „błędu rachunkowego" i „oczywistej omyłki"

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęć „błędu rachunkowego" i „oczywistej omyłki". Pojęcia te zatem należy rozumieć zgodnie z ich znaczeniem potocznym (tak m.in. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13.4.2018 r. Nr 0114-KDIP2-2.4010.68.2018.2.JG, Legalis). Zatem, za „błąd rachunkowy" należy uznać sytuację, gdy koszt został niewłaściwie ujęty ze względu na błąd w toku wykonywania obliczeń; może to dotyczyć zarówno okoliczności leżących po stronie wystawcy faktury czy innego dokumentu księgowego (np. błędne podanie na fakturze cen lub wartości towarów), jak i po stronie odbiorcy takiego dokumentu (np. wprowadzenie do ksiąg rachunkowych nieprawidłowej cyfry, zastosowanie wadliwego kursu waluty obcej przy przeliczaniu wartości kosztu na złote itp.).

Za „oczywistą omyłkę" należy uznać oczywisty błąd, który nie jest jednocześnie błędem rachunkowym. Takim błędem będzie np. ujęcie w kosztach podatkowych faktury wystawionej na podmiot inny niż faktyczny nabywca towaru. „Omyłka" wiązać się również będzie z błędem polegającym albo na nieprawidłowym wystawieniu albo nieprawidłowym ujęciu dowodu księgowego. Okoliczność taka musi mieć zatem charakter „pierwotny". Co więcej, „omyłka" musi być „oczywista". Oznacza to, że w przypadku jakichkolwiek wątpliwości co do charakteru przyczyn korekty, korekta dokonywana winna być w okresie otrzymania faktury korygującej (bądź innego dokumentu potwierdzającego stosowną korektę). Tylko w przypadku jednoznacznego stwierdzenia, że nieprawidłowe ujęcie kosztu było bezpośrednim wynikiem błędu rachunkowego lub oczywistej omyłki, korekta kosztu winna być uwzględniana „wstecznie", tj. w okresie, w którym koszt taki został pierwotnie ujęty przez podatnika.

Art. 15 ust. 4i–4l PDOPrU:

4i. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

4j. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 4i, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

4k. Przepisów ust. 4i i 4j nie stosuje się do korekty kosztów uzyskania przychodów, do których ma zastosowanie art. 15b, oraz jeżeli korekta dotyczy kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu.

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.

54. Koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU w przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny (aport), przychodem jest wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze. 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. Odpowiednio stosuje się przepis art. 14 ust. 2 PDOPrU, co oznacza że wartość rynkową aportu określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami, prawami lub usługami tego samego rodzaju. W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny (aport) w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, na dzień objęcia tych udziałów (akcji) ustala się koszt uzyskania przychodu (o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU), w sposób określony w art. 15 ust. 1j PDOPrU, przykładowo w wysokości:

1) **jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne** – wartości początkowej przedmiotu wkładu, zaktualizowanej zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszonej o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych;

2) **jeżeli przedmiotem wkładu są inne składniki majątku podatnika** – faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie;

3) **jeżeli przedmiotem wkładu jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotowi wnoszącemu ten wkład** – w wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych;

4) **jeżeli przedmiotem wkładu jest wierzytelność z tytułu pożyczki (kredytu)** – w 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 PDOPrU.

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 z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny.

Art. 12 ust. 1 pkt 7 PDOPrU:

1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności:

7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 15 ust. 1j PDOPrU:

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

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

2) wartości:

a) określonej zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni objęte w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część,

b) określonej zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 8, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, nie zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny,

c) określonej zgodnie z ust. 1k, w przypadku gdy udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni, które są wnoszone w formie wkładu niepieniężnego, zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części

– jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są udziały (akcje) w spółce albo wkłady w spółdzielni;

2a) wartości odpowiadającej kwocie pożyczki (kredytu), która została przekazana przez wnoszącego wkład na rachunek płatniczy tej spółki lub spółdzielni, nie wyższej jednak niż wartość wkładu z tytułu tej pożyczki (kredytu) określona zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 – jeżeli przedmiotem wkładu

niepieniężnego jest wierzytelność z tytułu tej pożyczki (kredytu);
2b) wartości wierzytelności, w części zaliczonej uprzednio do przychodów należnych – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest wierzytelność zaliczona uprzednio do przychodów należnych podmiotu wnoszącego ten wkład;
3) faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie lub wytworzenie, innych niż wymienione w pkt 1–2b składników majątku podatnika – jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego są te inne składniki;
4) wydatków na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek 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.

Art. 15 ust. 1o PDOPrU:

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.

55. Wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych jako koszt uzyskania przychodu.

Odpowiedź:

Wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. 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 wyjątkiem zamiany jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, dokonanej zgodnie z przepisami ustawy o funduszach inwestycyjnych.

Podstawa prawna:

Art. 16 ust. 1 pkt 8 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e.

Art. 16 ust. 7e PDOPrU:

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.

56. Ograniczenia w zaliczaniu do kosztów podatkowych wydatków związanych z samochodami osobowymi.

Odpowiedź:

Nie stanowią kosztów podatkowych:

1) odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia samochodu osobowego, 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 11.1.2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (tekst jedn. z 2020 r. poz. 908 ze zm.),

b) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych;

2) składki 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;

3) opłaty wynikające z umowy leasingu dotyczące samochodu osobowego, 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;

4) 25% poniesionych wydatków 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.

Podstawa prawna:

Art. 16 ust. 1 pkt 4 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a–16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

a) 225 000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 908 i 1086),

b) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

Art. 16 ust. 1 pkt 49–49a PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;

49a) dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

57. Regulacje dotyczące rozliczenia w podatku dochodowym od osób prawnych pakietu wierzytelności.

Odpowiedź:

W przypadku nabycia w ramach jednej transakcji co najmniej 100 wierzytelności bez wyodrębnienia ceny nabycia poszczególnych wierzytelności dochód z pakietu wierzytelności stanowi nadwyżka przychodów uzyskanych z wierzytelności wchodzących w skład pakietu wierzytelności nad kosztem nabycia pakietu wierzytelności.

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.

Przez koszt nabycia pakietu wierzytelności rozumie się cenę nabycia takiego pakietu wierzytelności.

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.

Art. 15ba PDOPrU:
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.

58. Koszty uzyskania przychodów w przypadku finansowania dłużnego (zasady wyłączenia z kosztów podatkowych, limity).

Odpowiedź:

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych 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 oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

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.

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.

Koszty finansowania dłużnego wyłączone w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych – w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.

Wyżej wymienionych ograniczeń 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.

Art. 15c ust. 1–15 PDOPrU:
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 osiągane 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.

Art. 15c ust. 18–20 PDOPrU:

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 podatników 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.

59. Proszę przedstawić obowiązujące w podatku dochodowym od osób prawnych warunki w zakresie wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów finansowania dłużnego.

Odpowiedź:

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych 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 oraz kosztów finansowania dłużnego nieuwzględnionych w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

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.

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.

Koszty finansowania dłużnego wyłączone w roku podatkowym z kosztów uzyskania przychodów podlegają zaliczeniu do takich kosztów w następnych 5 latach podatkowych – w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.

Wyżej wymienionych ograniczeń 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.

Art. 15c ust. 1–15 PDOPrU:

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 osiągane 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.
Art. 15c ust. 18–20 PDOPrU:
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 podatników 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.

60. Skutki w podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku dokonania płatności bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub na rachunek inny niż zawarty w wykazie podatników VAT.

Odpowiedź:

Dany wydatek nie stanowi kosztu uzyskania przychodów:

1) **jeżeli płatność za ten wydatek nie została wykonana za pośrednictwem rachunku płatniczego** – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność jest inny przedsiębiorca, a jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł. Jeżeli podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów koszt w tej części, w jakiej płatność została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, pomimo że zgodnie z ustawą – Prawo przedsiębiorców płatność powinna zostać zrealizowana za pośrednictwem rachunku,

to ma obowiązek:

a) zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo

b) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększenia przychodów

– w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego;

2) **jeżeli płatność za ten wydatek nie została wykonana przelewem na rachunek dostawcy znajdujący się na „białej liście" podatników VAT** (wykaz, o którym mowa w art. 96b ust. 1 VATU) – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność jest inny przedsiębiorca, jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł, a dostawca towarów lub usługodawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Jeżeli podatnik zaliczy do kosztów uzyskania przychodów koszt w tej części, w jakiej płatność została dokonana na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu na „białej liście" podatników VAT, to ma obowiązek:

a) zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo

b) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększenia przychodów

– w miesiącu, w którym został zlecony przelew.

Art. 96b ust. 1–2 VATU:

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:
   1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;
   2) zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.
2. Wykaz jest udostępniany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sposób umożliwiający sprawdzenie, w tym automatycznie, czy podmiot znajduje się w wykazie na wybrany dzień, przypadający nie wcześniej niż w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym podmiot jest sprawdzany. Dane tego podmiotu są udostępniane według stanu na wybrany dzień, z wyjątkiem danych, o których mowa w ust. 3 pkt 1–3, które są udostępniane według stanu na dzień sprawdzenia.

Art. 15d PDOPrU:

1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców:
   1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub
   2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, lub
   3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności" zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.
2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy w tej części:
   1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
   2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody

– w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
   1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
   2) dokonania płatności po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.
4. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w zakresie, w jakim przepis ten dotyczy płatności dokonanej z naruszeniem ust. 1 pkt 2, nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:
   1) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie, o którym mowa

w art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu lub

2) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub

3) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy o podatku od towarów i usług, lub

4) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 19 PrPrzed:

Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz

2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

61. Wskaż w jakich przypadkach nie ma zastosowania regulacja ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidująca wyłączenie z kosztów podatkowych z uwagi na dokonanie płatności na rachunek inny niż zawarty w wykazie podatników VAT.

Odpowiedź:

Dany wydatek nie stanowi kosztu uzyskania przychodów, jeżeli płatność za ten wydatek nie została wykonana przelewem na rachunek dostawcy znajdujący się na „białej liście" podatników VAT (wykaz, o którym mowa w art. 96b ust. 1 VATU) – w przypadku, gdy stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca, jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15 000 zł, a dostawca towarów lub usługodawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Przepisów o wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność została zrealizowana na rachunek inny niż znajdujący się na „białej liście" podatników VAT, nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:

1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców;

2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 VATU, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 pkt 2 OrdPU, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu lub

3) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub

4) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, lub

5) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 96b ust. 1–2 VATU:

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów:

1) w odniesieniu do których naczelnik urzędu skarbowego nie dokonał rejestracji albo które wykreślił z rejestru jako podatników VAT;

2) zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona.

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

Art. 117ba § 3 OrdPU:

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:

1) wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców lub

2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie o zapłacie należności na ten rachunek do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, lub

3) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:

a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub

b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub

c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub

4) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub

5) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 15d PDOPrU:

1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców:

1) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego lub

2) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, potwierdzonych fakturą, dokonanych przez dostawcę towarów lub usługodawcę zarejestrowanego na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny, lub

3) pomimo zawarcia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności” zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o podatku od towarów i usług, została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności określonego w art. 108a ust. 1a tej ustawy.

2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców została dokonana z naruszeniem ust. 1, podatnicy w tej części:

1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów – zwiększają przychody

– w miesiącu, w którym odpowiednio została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego, został zlecony przelew albo płatność została dokonana z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
2) dokonania płatności po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym, z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

4. Przepisów ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w zakresie, w jakim przepis ten dotyczy płatności dokonanej z naruszeniem ust. 1 pkt 2, nie stosuje się, jeżeli zapłata należności przez podatnika:
1) została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, a podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek zawiadomienie, o którym mowa w art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu lub
2) została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej:
a) służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub
b) wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, lub
c) prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym

– jeżeli odpowiednio bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury, wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty, przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, o którym mowa w lit. a, b lub c, lub
3) została dokonana z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, o którym mowa w art. 108a ustawy o podatku od towarów i usług, lub
4) wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.

Art. 19 PrPrzed:
Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:
1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

62. Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów usług niematerialnych (zasady, kategorie kosztów, limity, wyłączenia).

Odpowiedź:

Artykuł 15c PDOPrU ogranicza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na niektóre usługi niematerialne oraz opłat z tytułu korzystania z praw autorskich, praw własności przemysłowej lub *know-how.* Ograniczenie ma zastosowanie wyłącznie do wydatków poniesionych na nabycie usług od podmiotów powiązanych oraz podmiotów z siedzibą w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową.

Zgodnie z art. 15e PDOPrU podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:

1) usług doradczych, badania rynku, zarządzania i kontroli, usług przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oaz świadczeń o podobnym charakterze;

2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z autorskich praw majątkowych, licencji, praw własności przemysłowej, *know-how*;

3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe

– jeżeli są poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych, lub

podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty EBITDA, tj. 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.

Kwota kosztów nieodliczona w danym roku podatkowym podlega odliczeniu w kolejnych 5 latach podatkowych, zgodnie z zasadami określonymi powyżej oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z omawianych przepisów. Ograniczenie kwoty wydatków podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów nie ma zastosowania do:

1) kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej (w ten sposób ustawodawca zachęca do tworzenia podatkowych grup kapitałowych);

2) kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim uprzednie porozumienie cenowe obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy;

3) kosztów nieprzekraczających w roku podatkowym łącznie 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;

4) kosztów usług, opłat i należności w zakresie, w jakim porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 30zb pkt 2 OrdPU obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy.

Art. 15e PDOPrU:

1. Podatnicy są obowiązani wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty:
   1) usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
   2) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7,
   3) przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika z tytułu pożyczek, innych niż udzielonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze

– poniesione bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów powiązanych w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 lub podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów 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 10–15 oraz w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z tych przepisów.

10. Za koszty poniesione pośrednio na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1, uważa się koszty poniesione na rzecz podmiotu niepowiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 z podatnikiem, jeżeli rzeczywistym właścicielem należności z tytułów, o których mowa w ust. 1, lub jej części jest podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem lub podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2.

11. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:

1) kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usługi;

2) kosztów usług, o których mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o podatku od towarów i usług;

3) usług ubezpieczenia świadczonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 6 i 7;

4) gwarancji i poręczeń udzielonych przez podmioty, o których mowa w art. 15c ust. 16 pkt 1–3, 6 i 7.

12. Przepis ust. 1 stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie, z wyłączeniem kosztów, o których mowa w ust. 11, przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 000 000 zł. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc kwotę 250 000 zł przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

13. W przypadku podatkowej grupy kapitałowej kwota wskazana w ust. 12 odnosi się do każdej spółki tworzącej taką grupę.

14. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów poniesionych przez spółkę tworzącą podatkową grupę kapitałową na rzecz innych spółek z tej podatkowej grupy kapitałowej.

15. Ograniczenie, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do kosztów usług, opłat i należności, o których mowa w ust. 1, w zakresie, w jakim:

1) uprzednie porozumienie cenowe, o którym mowa w art. 11a ust. 1 pkt 7, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy, lub

2) porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 20zb pkt 2 Ordynacji podatkowej, obejmuje prawidłowość kalkulacji wynagrodzenia za te usługi, opłaty i należności w okresie, którego to porozumienie dotyczy.

16. (*uchylony*)

Art. 19 PrPrzed:

Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz

2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

63. Warunki i możliwości amortyzacji wartości firmy u podatnika będącego osobą prawną.

Odpowiedź:

Amortyzacji podlega niezależnie od przewidywanego okresu używania wartość firmy – jeżeli powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

1) kupna;

2) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający;

3) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Amortyzacji podlega również wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium RP przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim UE podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f PDOPrU (*exit tax*) – w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa.

Amortyzacji nie podlega wartość firmy, jeżeli powstała w inny sposób niż określony powyżej.

Wartość początkową firmy stanowi:

1) dodatnia różnica pomiędzy ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, albo

2) dodatnia różnica pomiędzy 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 przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

Tylko dodatnia wartość firmy podlega amortyzacji i ma znaczenie podatkowe. Wartość firmy może też być ujemna. W takiej sytuacji ma ona znaczenie wyłącznie bilansowe i rozlicza się ją nie przez amortyzację, ale przez międzyokresowe rozliczenie przychodów. Dodatnia wartość firmy w przypadku nabycia stanowi w istocie nadwyżkę, którą kupujący postanowił zapłacić za markę, klientów, pozycję na rynku i inne czynniki niematerialne niedające się wprost wycenić. Ujemna wartość firmy jest natomiast kreowana, gdy nabywca nie ocenia pozytywnie przyszłości firmy, ale istotny jest dla niego jej majątek (*P. Małecki*, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, Lex/el. 2018).

Art. 16b ust. 2 pkt 1–2a PDOPrU:

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

1) (*uchylony*)

2) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

a) kupna,

b) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,

c) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji;

2a) wartość firmy, jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość ta została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f – w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa.

Art. 16c pkt 4 PDOPrU:

Amortyzacji nie podlegają:

4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 i 2a,

– zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Art. 16g ust. 2 PDOPrU:

2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia 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.

64. Konsekwencje podatkowe występujące u osoby prawnej zaliczającej wydatki inwestycyjne bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Według definicji ustawowej, inwestycje to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy o rachunkowości – a zatem środki trwałe w budowie to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Za wartość początkową środków trwałych uważa się w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia.

Za koszt wytworzenia środka trwałego uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do jego wytworzenia:

1) rzeczowych składników majątku;
2) wykorzystanych usług obcych;
3) kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi;
4) innych kosztów dających się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.

Do kosztu wytworzenia nie zalicza się:
1) kosztów ogólnych zarządu;
2) kosztów sprzedaży;
3) 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. Z kolei zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 15 PDOPrU kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Wydatki ponoszone w związku z realizacją inwestycji mogą powiększać jej wartość albo być zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów – jeżeli są wydatkowane przed jej rozpoczęciem lub po jej zakończeniu.

Konsekwencją zaliczenia wydatków inwestycyjnych bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów u osoby prawnej jest to, że takie wydatki nie będą zwiększały wartości początkowej wytworzonego środka trwałego.

Art. 4a pkt 1 PDOPrU:
Ilekroć w ustawie jest mowa o:
1) inwestycjach – oznacza to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680 oraz z 2020 r. poz. 568), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości".

Art. 15 ust. 1 PDOPrU:
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.

Art. 16g ust. 1 pkt 2 PDOPrU:
1. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2–14, uważa się:
2) w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia.

Art. 16g ust. 4 PDOPrU:
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.

Art. 3 ust. 1 pkt 16 RachunkU:
1. Ilekroć w ustawie jest mowa o:
16) środkach trwałych w budowie – rozumie się przez to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

65. Metody amortyzacji przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych i przewidziany dla każdej z nich moment dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Odpowiedź:

Podatnicy 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.

Metoda liniowa

Metoda liniowa polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od pierwszego

miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość niematerialną i prawną wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Podatnicy, w ramach amortyzacji liniowej, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Roczna stopa amortyzacji (czyli wysokość rocznych stawek amortyzacyjnych) została określona w załączniku Nr 1 do PDOPrU i w celu ustalenia stawki amortyzacji miesięcznej lub kwartalnej, stawkę określoną w załączniku Nr 1 do PDOPrU należy podzielić, odpowiednio przez 12 lub przez 4.

Ponadto podatnicy mogą:

1) indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych (art. 16j PDOPrU), po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż wskazany w ustawie;

2) korzystać z amortyzacji przyspieszonej (art. 16i PDOPrU).

Metoda degresywna

Zasady dokonywania amortyzacji degresywnej określa art. 16k PDOPrU. Przy wykorzystaniu tej metody podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest w każdym roku dokonywania amortyzacji inna stawka (coraz mniejsza), aż do roku, w którym kwota rocznego odpisu amortyzacyjnego byłaby niższa niż kwota tego odpisu obliczona przy zastosowaniu metody liniowej.

Amortyzacja degresywna dotyczyć może wyłącznie:

1) maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych;

2) środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych.

Amortyzacja degresywna polega na tym, że:

1) w pierwszym roku używania środka trwałego amortyzacja dokonywana jest przy zastosowaniu stawki amortyzacyjnej wynikającej z Wykazu podwyższonej o współczynnik nie wyższy niż 2;

2) w drugim roku oraz w latach następnych amortyzacja dokonywana jest również przy zastosowaniu stawki podwyższonej o ten sam współczynnik, z tym że za podstawę amortyzacji przyjmuje się w każdym roku wartość początkową środka trwałego pomniejszoną o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne;

3) począwszy od roku, w którym roczna kwota odpisów amortyzacyjnych obliczona przy zastosowaniu stawki podwyższonej byłaby niższa niż roczna kwota odpisów amortyzacyjnych obliczona przy zastosowaniu stawki zgodnej z Wykazem, amortyzacja dokonywana jest przy zastosowaniu stawki zwykłej wynikającej z tego Wykazu, czyli przy zastosowaniu metody liniowej.

Art. 16h PDOPrU:

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 16ł, 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.
3e. Podatnik, który zakończył stosowanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych:
1) dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów uwzględnionych w wyniku finansowym netto podatnika za dowolny rok okresu opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
2) kontynuuje metodę i okres amortyzacji oraz stosuje stawkę, przyjęte w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, albo dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w art. 16i–16m dla poszczególnych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed rozpoczęciem ich amortyzacji, przy czym wybrane metodę, stawkę oraz okres stosuje się do pełnego zamortyzowania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.
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 PDOPrU:

1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 16j–16ł, 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.
8. Przepisów ust. 4 i 5 nie stosuje się do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której dochody podlegają zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym – w okresie korzystania z takiego zwolnienia.

Art. 16j PDOPrU:

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 m3, domków kempingowych i budynków zastępczych – dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata;
4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.
2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik 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 przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.
4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:
1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.
5. (*uchylony*)
6. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji:
1) odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych,
2) platform wiertniczych lub produkcyjnych
– z tym że okres ich amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

Art. 16k PDOPrU:

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 współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.
3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.
4. (*uchylony*)
5. (*uchylony*)
6. (*uchylony*)
7. Podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.
8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 16h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 16i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10 000 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16f ust. 3.
10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.
11. Przepisy ust. 7 nie mają zastosowania do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:
1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
2) w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo
3) przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro; wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.
12. Przeliczenia na złote kwot, o których mowa w ust. 7 i ust. 11 pkt 3, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły zdarzenia, o których mowa w tych przepisach, w zaokrągleniu do 1000 zł.
13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.
14. Podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł. Kwota 100 000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów.
15. Przepis ust. 14 stosuje się, pod warunkiem że:
1) wartość początkowa jednego środka trwałego, o którym mowa w ust. 14, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł lub
2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, o których mowa w ust. 14, nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3500 zł.
16. Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o wysokość zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd.
17. W przypadku, o którym mowa w ust. 15 pkt 2, wysokość jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o kwotę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez podatnika od środków trwałych, o których mowa w ust. 14.
18. Do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w ust. 14, stosuje się odpowiednio przepis ust. 8, z tym że suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
19. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 14, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.

20. Jeżeli w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o którym mowa w ust. 7 i 14, to dokonuje on odpisu amortyzacyjnego na podstawie ust. 7 albo 14.
21. Jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, a następnie:
1) przed nabyciem środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:
a) zlikwidował działalność gospodarczą albo
b) zmienił formę opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną odpowiednio w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, albo
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.

66. Wskaż ograniczenia w zastosowaniu w podatku dochodowym od osób prawnych amortyzacji metodą degresywną i jednorazową.

Odpowiedź:

Ograniczenia w zastosowaniu metody degresywnej

Zasady dokonywania amortyzacji degresywnej określa art. 16k PDOPrU. Przy wykorzystaniu tej metody, podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest w każdym roku dokonywania amortyzacji inna stawka (coraz mniejsza), aż do roku, w którym kwota rocznego odpisu amortyzacyjnego byłaby niższa niż kwota tego odpisu obliczona przy zastosowaniu metody liniowej.

Amortyzacja degresywna dotyczyć może wyłącznie:

1) maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych;

2) środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych.

Ograniczenia w zastosowaniu metody jednorazowej

Podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych 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, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1zd PDOPrU. Zgodnie z art. 15 ust. 1zd PDOPrU, w przypadku dokonania wpłaty na poczet nabycia fabrycznie nowego środka trwałego zaliczonego do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, którego dostawa zostanie wykonana w następnych okresach sprawozdawczych, podatnik może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów dokonaną wpłatę do wysokości 100 000 zł.

Zasady te 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 nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3500 zł.

Art. 16k PDOPrU:

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 współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.
3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.
4. (*uchylony*)
5. (*uchylony*)
6. (*uchylony*)
7. Podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.
8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 16h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 16i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10 000 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16f ust. 3.
10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.
11. Przepisy ust. 7 nie mają zastosowania do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:
1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
2) w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo
3) przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro; wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.
12. Przeliczenia na złote kwot, o których mowa w ust. 7 i ust. 11 pkt 3, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły zdarzenia, o których mowa w tych przepisach, w zaokrągleniu do 1000 zł.
13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.
14. Podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł. Kwota 100 000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów.
15. Przepis ust. 14 stosuje się, pod warunkiem że:
1) wartość początkowa jednego środka trwałego, o którym mowa w ust. 14, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł lub
2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, o których mowa w ust. 14, nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekracza 3500 zł.
16. Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o wysokość zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd.
17. W przypadku, o którym mowa w ust. 15 pkt 2, wysokość jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o kwotę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez podatnika od środków trwałych, o których mowa w ust. 14.

18. Do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w ust. 14, stosuje się odpowiednio przepis ust. 8, z tym że suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.
19. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 14, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 5 na wspólników tej spółki.
20. Jeżeli w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o którym mowa w ust. 7 i 14, to dokonuje on odpisu amortyzacyjnego na podstawie ust. 7 albo 14.
21. Jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd, a następnie:
1) przed nabyciem środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:
a) zlikwidował działalność gospodarczą albo
b) zmienił formę opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną odpowiednio w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, albo
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.

67. Warunki i możliwości ustalania indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla używanych i ulepszonych środków trwałych będących w posiadaniu osób prawnych.

Odpowiedź:

Podatnicy mogą indywidualnie ustalać stawki amortyzacyjne dla używanych albo ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji podatnika. Okres amortyzacji nie może być jednak krótszy niż wskazany w ustawie, np.:

1) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – nie krótszy niż 30 miesięcy;
2) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych:
   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.

Używane środki trwałe – środki trwałe uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane **przez podmiot inny niż podatnik** (uwaga – zmiana od 1.1.2021 r.) co najmniej przez okres:

1) 6 miesięcy – w przypadku środków transportu, w tym samochodów osobowych;
2) 30 miesięcy – w przypadku budynków (lokali) i budowli.

Ulepszone środki trwałe – środki trwałe uznaje się za ulepszone, jeżeli przed ich wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej:

1) 20% wartości początkowej – w przypadku środków transportu, w tym samochodów osobowych;
2) 30% wartości początkowej – w przypadku budynków (lokali) i budowli.

Podatnicy mogą również ustalić indywidualnie stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:

1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
2) inwestycji w innych obcych środkach trwałych – okres amortyzacji ustala się według zasad wskazanych w art. 16j ust. 1 pkt 1 i 2 PDOPrU (tak jak m.in. dla środków transportu, w tym samochodów osobowych).

Art. 16j PDOPrU:
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^3, domków kempingowych i budynków zastępczych
– dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata;
4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.
2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik 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 przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.
4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:
1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.
5. (*uchylony*)
6. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji:
1) odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych,
2) platform wiertniczych lub produkcyjnych
– z tym że okres ich amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

68. Dodatnie i ujemne różnice kursowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Pojęcie – różnice kursowe powstają, gdy w danym momencie występują różnice pomiędzy stosowanymi dla przeliczeń kursami walutowymi. Różnice kursowe odpowiednio zwiększają przychody jako dodatnie różnice kursowe albo zwiększają koszty uzyskania przychodów jako ujemne różnice kursowe.

Zgodnie z art. 15a PDOPrU dodatnie różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

1) **przychodu należnego** wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP 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 NBP 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;

4) **kredytu (pożyczki)**:

a) 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,

b) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

Zgodnie z art. 15a PDOPrU ujemne różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

1) **przychodu należnego** wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP 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 NBP jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;

3) **otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych** w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;

4) **kredytu (pożyczki)**:

a) 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,

b) 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. Przy obliczaniu różnic kursowych, 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 NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ten dzień.

Jeżeli faktycznie zastosowany kurs waluty jest wyższy lub niższy odpowiednio o więcej niż powiększona lub pomniejszona o 5% wartość kursu średniego ogłaszanego przez NBP 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, organ podatkowy określi ten kurs, opierając się na kursach walut ogłaszanych przez NBP.

Art. 15a PDOPrU:

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

2. Dodatnie różnice kursowe powstają, jeżeli wartość:

1) przychodu należnego wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest niższa od wartości tego przychodu w dniu jego otrzymania, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;

2) poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia;

3) otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, z zastrzeżeniem pkt 4 i 5;

4) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego udzielenia jest niższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego zwrotu, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni;

5) kredytu (pożyczki) w walucie obcej w dniu jego otrzymania jest wyższa od wartości tego kredytu (pożyczki) w dniu jego spłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni.

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

69. Wymień 5 kategorii kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które ustawa definitywnie wyłącza z kosztów podatkowych.

Odpowiedź:

Nie stanowią kosztów podatkowych m.in.:

1) odpisy amortyzacyjne z tytułu zużycia samochodu osobowego, 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. z 2020 r. poz. 908 i 1086),

b) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych;

2) składki 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;

3) opłaty wynikające z umowy leasingu dotyczące samochodu osobowego, 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;

4) 25% poniesionych wydatków 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;

5) składki 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) 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;

6) koszty reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;

7) odsetki za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

Art. 16 ust. 1 pkt 4 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 16a–16m, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:
a) 225 000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 908 i 1086),
b) 150 000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych;

Art. 16 ust. 1 pkt 21 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
21) odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej;

Art. 16 ust. 1 pkt 28 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
28) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;

Art. 16 ust. 1 pkt 37 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
37) składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
a) składek organizacji spółdzielczych na rzecz związków rewizyjnych i Krajowej Rady Spółdzielczej, z tym że górną granicę składki określi minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Spółdzielczej,
b) (*uchylona*)
c) składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych ustaw – do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne;

Art. 16 ust. 1 pkt 49 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;

Art. 16 ust. 1 pkt 49a PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
49a) dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy;

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
51)
25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;

70. Wymień 5 kategorii kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku których ustawa odracza moment ich zaliczenia do kosztów podatkowych.

Odpowiedź:

Ustawa odracza moment zaliczenia do kosztów podatkowych m.in.:

1) **wydatki na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatki na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych – wydatki takie są 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;**

2) wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów – wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 PDOPrU, są kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia;

3) wydatki poniesione 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;

4) wydatki poniesione 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, są kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów (akcji);

5) wydatki na nabycie lub wytworzenie składnika majątku, otrzymanego przez wspólnika w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem z takiej spółki, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie – wydatki te są kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tego składnika majątku.;

Art. 16 ust. 1 pkt 1 PDOPrU:
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;

Art. 16 ust. 1 pkt 8 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
8) wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 7e;

Art. 16 ust. 1 pkt 8d–f PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
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;

71. Opodatkowanie dochodu z odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego.

Odpowiedź:

Wolne od podatku są dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego. Zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości lub udziału w nieruchomości.

W zakresie definicji gospodarstwa rolnego przepisy PDOPrU odsyłają do przepisów ustawy o podatku rolnym.

Wobec powyższego, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Art. 2 ust. 4 PDOPrU:
4. Ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym.

Art. 17 ust. 1 pkt 1 PDOPrU:
1. Wolne od podatku są:
1) dochody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości lub udziału w nieruchomości, wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy dochodu uzyskanego ze sprzedaży, jeżeli sprzedaż ta następuje przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie całości lub części zbywanej nieruchomości lub udziału w nieruchomości.

Art. 1 PodRolU:
Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Art. 2 ust. 1 PodRolU:
1. Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

72. Zasady dotyczące zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dochodów podatników, których celem statutowym jest działalność dobroczynna.

Odpowiedź:

Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność dobroczynna (m.in. naukowa, oświatowa, kulturalna itd.) – **w części przeznaczonej na cele dobroczynne**.

Zwolnienie nie ma jednak zastosowania w:

1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach;

2) przedsiębiorstwach komunalnych mających osobowość prawną;

3) samorządowych zakładach budżetowych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – jeśli przedmiotem ich działalności jest zaspokajanie określonych potrzeb publicznych.

Zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele dobroczynne, 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.

Zwolnienie stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:

1) obligacji Skarbu Państwa;

2) bonów skarbowych;

3) papierów wartościowych;

4) jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych.

Art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU:

1. Wolne od podatku są:

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 przeznaczonej na te cele.

Art. 17 ust. 1b–1c PDOPrU:

1b. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.

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

1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach;

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

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

Art. 17 ust. 1e PDOPrU:

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.

73. Zasady dotyczące zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych przeznaczonych na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych (podmioty zwolnione, rodzaje dochodów).

Odpowiedź:

Zwolnione od podatku są dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, towarzystw budownictwa społecznego oraz samorządowych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie gospodarki mieszkaniowej:

1) uzyskane z gospodarki zasobami mieszkaniowymi,

2) w części przeznaczonej na cele związane z utrzymaniem zasobów mieszkaniowych

– z wyłączeniem dochodów uzyskanych z innej działalności gospodarczej niż gospodarka zasobami mieszkaniowymi.

Należy przy tym mieć na względzie zasadę wyrażoną w art. 17 ust. 1b PDOPrU, zgodnie z którą zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele określone w art. 17 ustawy ma zastosowanie wtedy, gdy 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.

Art. 17 ust. 1 pkt 44 PDOPrU:

1. Wolne od podatku są:

44) dochody spółdzielni mieszkaniowych, wspólnot mieszkaniowych, towarzystw 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.

Art. 17 ust. 1b PDOPrU:

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.

74. Zasady tzw. leasingu operacyjnego (odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący) w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

W przypadku leasingu operacyjnego odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący. Opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

1) **stanowią przychód finansującego**, a

2) **koszt uzyskania przychodów korzystającego**.

Powyższe zasady opodatkowania stosuje się, jeżeli:

1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej;

2) korzystającym jest inna osoba, umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony:

a) stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji – jeżeli przedmiotem umowy leasingu są rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne podlegające odpisom amortyzacyjnym, albo

b) została zawarta na okres co najmniej 5 lat – jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;

3) suma ustalonych w umowie opłat (pomniejszona o VAT) odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a jeżeli finansujący zawarł następną umowę leasingu tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej

i prawnej – jeżeli suma opłat odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia tej kolejnej umowy.

Ograniczenie kosztów uzyskania przychodów od 1.1.2019 r.

Warto zwrócić uwagę, że od 1.1.2019 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat dotyczących samochodu osobowego wynikających z umowy leasingu, 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. Ponadto, jeżeli czynsz z tytułu umowy leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji samochodu osobowego (np. serwisowanie, wymianę opon) – do tej części czynszu stosuje się regułę, zgodnie z którą nie uważa się za koszty uzyskania przychodów **25%** tych opłat – jeżeli samochód jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Powyższej reguły wyłączającej 25% opłat eksploatacyjnych nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Regulację dotyczącą ograniczenia kosztów uzyskania przychodów stosuje się jedynie do umów leasingu samochodów osobowych zawartych od 1.1.2019 r., a także do umów zmienionych lub odnowionych po 31.12.2018 r.

Art. 8 ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159 ze zm.):

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. 16 ust. 1 pkt 49 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Art. 16 ust. 3b PDOPrU:

3b. W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.

Art. 16 ust. 5f–5g PDOPrU:

5f. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

5g. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 17b PDOPrU:

1. Opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:
   1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została

zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;

2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;

3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:

1) art. 6,

2) przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,

3) art. 23 i 37 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143, z 1998 r. Nr 160, poz. 1063 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 484 i Nr 101, poz. 1178)[8]

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

3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.

Art. 86a ust. 4 VATU:

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

75. Zasady tzw. leasingu finansowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

W przypadku leasingu finansowego to korzystający dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie stanowią:

1) przychodu finansującego w tej części, która stanowi spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;

2) kosztu uzyskania przychodu korzystającego w tej części, która stanowi spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

W pozostałym zakresie opłaty ustalone w umowie stanowią odpowiednio przychód finansującego i koszt uzyskania przychodu korzystającego.

Powyższe zasady opodatkowania stosuje się, jeżeli:

1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;

2) suma ustalonych w umowie opłat (pomniejszona o VAT) odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a jeżeli finansujący zawarł następną umowę leasingu tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej – jeżeli suma opłat odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia tej kolejnej umowy;

3) **umowa dodatkowo zawiera postanowienie**, że w podstawowym okresie umowy leasingu:

[8] Ustawa utraciła moc z dniem 1.1.2001 r. na podstawie art. 99 pkt 3 ustawy z 19.11.1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. z 1999 r. poz. 1178), która weszła w życie z dniem 1.1.2001 r.

a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający,

b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych – w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.

Ograniczenie kosztów uzyskania przychodów od 1.1.2019 r.

Warto zwrócić uwagę, że od 1.1.2019 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat dotyczących samochodu osobowego wynikających z umowy leasingu, 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.

Ponadto, jeżeli czynsz z tytułu umowy leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji samochodu osobowego (np. serwisowanie, wymianę opon) – do tej części czynszu stosuję się regułę, zgodnie z którą nie uważa się za koszty uzyskania przychodów **25%** tych opłat – jeżeli samochód jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Powyższej reguły wyłączającej 25% opłat eksploatacyjnych nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Regulację dot. ograniczenia kosztów uzyskania przychodów stosuje się jedynie do umów leasingu samochodów osobowych zawartych od 1.1.2019 r., a także do umów zmienionych lub odnowionych po 31.12.2018 r.

Art. 8 ustawy z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2159 ze zm.):

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. 16 ust. 1 pkt 49 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Art. 16 ust. 3b PDOPrU:

3b. W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.

Art. 16 ust. 5f–5g PDOPrU:

5f. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

5g. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 17f PDOPrU:

1. Do przychodów finansującego, z zastrzeżeniem ust. 3, i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:

1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio;
3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.

2. Jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne opłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy.

3. Do przychodów finansującego zalicza się opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, uzyskane z tytułu wszystkich umów leasingu zawartych przez finansującego dotyczących tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, w części przewyższającej spłatę wartości początkowej, określonej zgodnie z art. 16g.

Art. 86a ust. 4 VATU:

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:
1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

76. Różnice pomiędzy tzw. leasingiem operacyjnym (odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący) i finansowym w podatku dochodowym od osób prawnych z punktu widzenia korzystającego.

Odpowiedź:

Leasing operacyjny	**Leasing finansowy**
Umowa leasingu musi zostać zawarta na czas oznaczony, a jeśli korzystającym jest przedsiębiorca, minimalny okres trwania umowy to: 1) 40% normatywnego okresu amortyzacji; 2) 5 lat – jeżeli przedmiotem leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości.	Umowa leasingu musi zostać zawarta na czas oznaczony.
	Umowa musi zawierać postanowienie, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, albo że finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów – jeżeli korzystającym nie jest przedsiębiorca.
Opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego stanowią przychód u finansującego i koszty uzyskania przychodu u korzystającego.	Opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego nie stanowią przychodu finansującego i odpowiednio kosztów uzyskania

	przychodu korzystającego w tej części, która stanowi spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Art. 17b PDOPrU:

1. Opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:
   1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;
   2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;
   3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio.
2. Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:
   1) art. 6,
   2) przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,
   3) art. 23 i 37 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 143, z 1998 r. Nr 160, poz. 1063 oraz z 1999 r. Nr 49, poz. 484 i Nr 101, poz. 1178)[9]

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

3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.

Art. 17f PDOPrU:

1. Do przychodów finansującego, z zastrzeżeniem ust. 3, i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
   1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
   2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio;
   3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
      a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
      b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.
2. Jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne opłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy.
3. Do przychodów finansującego zalicza się opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, uzyskane z tytułu wszystkich umów leasingu zawartych przez finansującego dotyczących tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, w części przewyższającej spłatę wartości początkowej, określonej zgodnie z art. 16g.

[9] Ustawa utraciła moc z dniem 1.1.2001 r. na podstawie art. 99 pkt 3 ustawy z 19.11.1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. z 1999 r. poz. 1178), która weszła w życie z dniem 1.1.2001 r.

77. Proszę porównać w podatku dochodowym od osób prawnych skutki podatkowe przeniesienia przedmiotu leasingu po zakończeniu podstawowego okresu umowy tzw. leasingu operacyjnego (odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący) i finansowego z punktu widzenia finansującego.

Odpowiedź:

Jeżeli finansujący przenosi przedmiot leasingu **na korzystającego**:

Leasing operacyjny	**Leasing finansowy**
Przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży. Jeżeli cena ta jest niższa od hipotetycznej wartości netto, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej.	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.
Kosztem uzyskania przychodu jest rzeczywista wartość netto.	Do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie przedmiotu leasingu; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej.

Jeżeli finansujący przenosi przedmiot leasingu **na osobę trzecią** oraz wypłaca korzystającemu uzgodnioną kwotę z tytułu spłaty jej wartości:

Leasing operacyjny	**Leasing finansowy**
Przy określaniu przychodu ze sprzedaży oraz kosztów uzyskania przychodu stosuje się zasady ogólne.	Przy określaniu przychodu ze sprzedaży stosuje się zasady ogólne, ale do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie przedmiotu leasingu; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej.
Kwota otrzymana przez korzystającego stanowi przychód korzystającego w dniu jej otrzymania.	Kwota wypłacona korzystającemu jest przychodem korzystającego w dniu jej otrzymania.
Kwota wypłacona korzystającemu stanowi koszt uzyskania przychodów finansującego w dniu zapłaty do wysokości różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością netto a hipotetyczną wartością netto.	Kwota wypłacona korzystającemu stanowi koszt uzyskania przychodu u finansującego w dniu jej otrzymania.

Art. 17c PDOPrU:
Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1, finansujący

przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy:

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

2) kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto.

Art. 17d PDOPrU:

1. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 17b ust. 1, finansujący przenosi na osobę trzecią własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy, oraz wypłaca korzystającemu z tytułu spłaty ich wartości uzgodnioną kwotę – przy określaniu przychodu ze sprzedaży i kosztu jego uzyskania stosuje się przepisy art. 12–16.

2. Kwota wypłacona korzystającemu, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi koszt uzyskania przychodów finansującego w dniu zapłaty do wysokości różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością netto a hipotetyczną wartością netto.

3. Kwota otrzymana przez korzystającego, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi jego przychód w dniu jej otrzymania.

Art. 17g PDOPrU:

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 PDOPrU:

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.

78. Proszę porównać w podatku dochodowym od osób prawnych tzw. leasing operacyjny (odpisów amortyzacyjnych dokonuje finansujący) i dzierżawę.

Odpowiedź:

Leasing operacyjny

Od 1.1.2019 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat dotyczących samochodu osobowego wynikających z umowy leasingu, 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.

Ponadto, jeżeli czynsz z tytułu umowy leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji samochodu osobowego (np. serwisowanie, wymianę opon) – do tej części czynszu stosuję się regułę, zgodnie z którą nie uważa się za koszty

uzyskania przychodów **25%** tych opłat – jeżeli samochód jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Powyższej reguły wyłączającej 25% opłat eksploatacyjnych nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Dzierżawa

W przypadku gdy samochód wykorzystywany jest na podstawie umowy najmu, stosuje się ogólne zasady dotyczące ograniczenia 25% poniesionych wydatków dot. samochodów osobowych niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Dotyczy to również sytuacji, gdy zawarta umowa leasingu nie spełnia wymagań określonych dla umowy leasingu operacyjnego (np. umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, nie została zawarta na czas oznaczony).

Zgodnie z zasadami ogólnymi nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Powyższej reguły wyłączającej 25% wydatków nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Leasing operacyjny	**Dzierżawa**
Podobieństwa	
Opłaty ustalone w umowie leasingu stanowią przychód finansującego, a koszt uzyskania przychodów – korzystającego.	Czynsz określony w umowie stanowi przychód wydzierżawiającego, a koszt uzyskania przychodu – dzierżawcy.
Różnice	
Umowa leasingu musi zostać zawarta na czas oznaczony, a jeśli korzystającym jest przedsiębiorca, to minimalny okres trwania umowy wynosi 40% normatywnego okresu amortyzacji lub 5 lat, jeśli przedmiotem leasingu są nieruchomości podlegające odpisom amortyzacyjnym.	Umowa dzierżawy może być zawarta na czas oznaczony lub nieoznaczony.
Jeżeli czynsz leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji, u korzystającego nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% tego czynszu, jeżeli samochód wykorzystywany jest również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.	U dzierżawcy nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% wydatków z tytułu kosztów używania, jeżeli samochód wykorzystywany jest również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Art. 16 ust. 1 pkt 49 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Art. 16 ust. 3b PDOPrU:

3b. W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.

Art. 16 ust. 5f–5g PDOPrU:

5f. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

5g. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 17b PDOPrU:

1. Opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:

1) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;

2) umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;

3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:

1) art. 6,

2) przepisów o specjalnych strefach ekonomicznych,

3) *art. 23 i 37 ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz.U. z* 1997 r. Nr 26, poz. 143, z 1998 r. Nr 160, poz. 1063 oraz *z 1999 r. Nr 49, poz. 484 i Nr 101, poz. 1178)*[10]

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

3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.

Art. 17l PDOPrU:

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.

Art. 86a ust. 4 VATU:

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością

[10] Ustawa utraciła moc z dniem 1.1.2001 r. na podstawie art. 99 pkt 3 ustawy z 19.11.1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. z 1999 r. poz. 1178), która weszła w życie z dniem 1.1.2001 r.

gospodarczą lub
2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

79. Proszę porównać w podatku dochodowym od osób prawnych tzw. leasing finansowy i dzierżawę.

Odpowiedź:

Leasing finansowy

Od 1.1.2019 r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat dotyczących samochodu osobowego wynikających z umowy leasingu, 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.

Ponadto, jeżeli czynsz z tytułu umowy leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji samochodu osobowego (np. serwisowanie, wymianę opon) – do tej części czynszu stosuję się regułę, zgodnie z którą nie uważa się za koszty uzyskania przychodów **25%** tych opłat – jeżeli samochód jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Powyższej reguły wyłączającej 25% opłat eksploatacyjnych nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Warto zaznaczyć, że opłaty ustalone w umowie leasingu finansowego ponoszone przez korzystającego nie stanowią przychodu finansującego i – odpowiednio – kosztów uzyskania przychodu korzystającego w tej części, która stanowi spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Dzierżawa

W przypadku gdy samochód wykorzystywany jest na podstawie umowy najmu, stosuje się ogólne zasady dotyczące ograniczenia 25% poniesionych wydatków dot. samochodów osobowych niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika. Dotyczy to również sytuacji, gdy zawarta umowa leasingu nie spełnia wymagań określonych dla umowy leasingu finansowego.

Zgodnie z zasadami ogólnymi nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% poniesionych wydatków – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Powyższej reguły wyłączającej 25% wydatków nie stosuje się, jeżeli:

1) podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu na podstawie VATU;

2) podatnik na podstawie VATU nie jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

Przyjmuje się bowiem, że w przypadku nieprowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w VATU, samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Leasing finansowy	**Dzierżawa**
Różnice	
Opłaty ustalone w umowie leasingu ponoszone przez korzystającego nie stanowią przychodu finansującego i odpowiednio kosztów uzyskania przychodu korzystającego	Czynsz określony w umowie stanowi przychód wydzierżawiającego, a koszt uzyskania przychodu u dzierżawcy.

w tej części, która stanowi spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.	
Jeżeli czynsz leasingu został skalkulowany w ten sposób, że obejmuje również koszty eksploatacji, u korzystającego nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% tego czynszu, jeżeli samochód wykorzystywany jest również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.	U dzierżawcy nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów 25% wydatków z tytułu kosztów używania, jeżeli samochód wykorzystywany jest również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

Art. 16 ust. 1 pkt 49 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   49) składek na ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.

Art. 16 ust. 1 pkt 51 PDOPrU:

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
   51) 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania samochodu osobowego na potrzeby działalności gospodarczej – jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika.

Art. 16 ust. 3b PDOPrU:

3b. W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 51 stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.

Art. 16 ust. 5f–5g PDOPrU:

5f. W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

5g. Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług.

Art. 17f PDOPrU:

1. Do przychodów finansującego, z zastrzeżeniem ust. 3, i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 17b ust. 1, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:
   1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
   2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 14 stosuje się odpowiednio;
   3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
      a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
      b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.
2. Jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne opłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy.
3. Do przychodów finansującego zalicza się opłaty, o których mowa w art. 17b ust. 1, uzyskane z tytułu wszystkich umów leasingu zawartych przez finansującego dotyczących tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, w części przewyższającej spłatę wartości początkowej, określonej zgodnie z art. 16g.

Art. 17l PDOPrU:

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.

Art. 86a ust. 4 VATU:

4. Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

2) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

80. Zasady odliczania wykazanej w zeznaniu podatkowym straty podatkowej od dochodu opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

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.

Podatnicy są zobowiązani do odrębnego określenia wyniku podatkowego uzyskanego z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej. W przypadku podatnika osiągającego w roku podatkowym dochody z zysków kapitałowych oraz z działalności operacyjnej (dochody z innych źródeł przychodów) przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym stanowić będzie suma dochodu osiągniętego z tych dwóch źródeł. Jeżeli podatnik w jednym ze źródeł osiągnie dochód, natomiast w drugim stratę, przedmiot opodatkowania stanowić będzie osiągnięty dochód z tego źródła przychodów bez możliwości pomniejszenia go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów.

Art. 7 PDOPrU:

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

2. Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

3. Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się:

1) przychodów ze 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 2019 r. poz. 2357 oraz z 2020 r. poz. 284, 288, 321 i 1086);
7) strat podatnika, jeżeli podatnik przejął inny podmiot lub nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w tym w drodze wkładu niepieniężnego, lub otrzymał wkład pieniężny, za który nabył przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w wyniku czego:
a) przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości albo w części jest inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem, lub
b) co najmniej 25% udziałów (akcji) podatnika posiada podmiot lub podmioty, które na dzień kończący rok podatkowy, w którym podatnik poniósł taką stratę, praw takich nie posiadały.

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.

4b. Przy ustalaniu straty nie uwzględnia się strat, o których mowa w ust. 3 pkt 7.

5. 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. Przepis ust. 5 nie ma zastosowania do strat z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

7. Podatnik, który w latach podatkowych poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych osiągnął stratę ze źródła przychodów i nabył prawo do jej odliczenia na podstawie ust. 5:
1) może obniżyć o wysokość tej nieodliczonej straty dochód ze źródła przychodów uzyskany w 2 latach podatkowych bezpośrednio poprzedzających pierwszy rok opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, pod warunkiem stosowania tego opodatkowania przez okres co najmniej 4 lat podatkowych;
2) traci prawo do tego odliczenia, począwszy od pierwszego roku opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

8. W przypadku niedotrzymania warunku, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, podatnik traci prawo do dokonania obniżenia określonego w tym przepisie od dnia, w którym skorzystał z tego obniżenia, oraz jest obowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami za zwłokę.

81. Odliczenia od postawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych stanowi dochód po odliczeniu:

1) darowizn przekazanych na cele pożytku publicznego organizacjom pożytku publicznego i organizacjom równoważnym – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu;

2) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu;

3) w bankach – 20% kwoty kredytów umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;

4) darowizn na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe – łącznie do wysokości

nieprzekraczającej 10% dochodu;

5) kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową.

Od 1.1.2020 r. po odliczeniu ww. kwot podstawa opodatkowania może być zmniejszona i podlega zwiększeniu w związku z wierzytelnością o zapłatę świadczenia pieniężnego, które nie zostało uregulowane lub zbyte w terminie 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie.

Odliczenie darowizn

Łączna kwota odliczeń z tytułów darowizn nie może przekroczyć 10% dochodu, ale odliczeniom nie podlegają w ogóle darowizny na rzecz:

1) osób fizycznych;

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej prowadzących określoną działalność gospodarczą m.in. polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu paliwowego, tytoniowego, spirytusowego.

Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane VAT, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z VAT, 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.

Odliczenie darowizn ma zastosowanie, 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.

Ulga na działalność badawczo-rozwojową

Zgodnie z art. 18d PDOPrU podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania 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. Podatnicy zamierzający skorzystać z ww. odliczenia są obowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.

Pojęcie badań badawczo-rozwojowych zostało określone w słowniczku pojęć PDOPrU – jest to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (szerzej w art. 4a pkt 27–28 PDOPrU).

Odliczenia kosztów kwalifikowanych dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Jeśli podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części dokonuje się w zeznaniach za następne 6 lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia kosztów kwalifikowanych.

Art. 4a pkt 26–28 PDOPrU:

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

26) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;

27) badaniach naukowych – oznacza to:

a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,

b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;

28) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Art. 9 ust. 1b PDOPrU:

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.

Art. 18 ust. 1–1ca PDOPrU:

1. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:

1) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

2–5) (*uchylone*)

6) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

7) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

8) darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

1a. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1, 7 i 8 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

1) osób fizycznych;

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

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

1c. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz odliczenie wynikające z odrębnych ustaw stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

1ca. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat.

Art. 18d ust. 1–3 PDOPrU:

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo–rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;
4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym 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 powiązanym 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.

Art. 18d ust. 8–9 PDOPrU:
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.

82. Zasady odliczania od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, kosztów uzyskania przychodów poniesionych przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 18d PDOPrU podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania 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. Podatnicy zamierzający skorzystać z ww. odliczenia są obowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.

Pojęcie badań badawczo-rozwojowych zostało określone w słowniczku pojęć PDOPrU – jest to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz

wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (szerzej w art. 4a pkt 27–28 PDOPrU).

Koszty kwalifikowane

Za koszty kwalifikowane (podlegające odliczeniu) uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności wypłacane ze stosunku służbowego, stosunku pracy itd. oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

3) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

4) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez jednostkę wskazaną w ustawie, a także nabycie od takiej jednostki wyników prowadzonych przez nią badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

5) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podatnikiem będącym podmiotem powiązanym;

6) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym;

7) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców, na czynności wskazane w ustawie, m.in. przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego;

8) 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.

W przypadku podatników posiadających status **centrum badawczo-rozwojowego, za koszty kwalifikowane 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 jednostki naukowe na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Kwota kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu

Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku, gdy podatnik posiadający status centrum badawczo-rozwojowego jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą – 150% kosztów, o których mowa w ustawie;

2) w przypadku pozostałych podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego – odpowiednio 100% kosztów uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego i 150% pozostałych kosztów, o których mowa w ustawie;

3) w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o których mowa w ustawie.

Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

W przypadku gdy koszty kwalifikowane zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, podatnik jest obowiązany w zeznaniu rocznym, 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.

Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnienia podatkowego związanego z działalnością na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia lub korzysta ze zwolnienia podatkowego związanego z decyzją o wsparciu zgodnie z ustawą z 10.5.2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, 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 dot. tych zwolnień podatkowych.

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Jeśli podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części dokonuje się w zeznaniach za następne 6 lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia kosztów kwalifikowanych.

Art. 9 ust. 1b PDOPrU:

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.

Art. 18d ust. 1–3 PDOPrU:

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust.1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy z dnia 3 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 powiązanym 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 powiązanym 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.

Art. 18d ust. 6–9 PDOPrU:

6. Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów.

7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2–3a;

2) w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a – 150% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1–4a i ust. 2a–3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;

3) w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o których mowa w ust. 2–3.

8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

9. Przepisu ust. 8 zdanie drugie nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże w zeznaniu kwotę przysługującą mu zgodnie z art. 18da.

83. Wymień tytuły odliczeń od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych stanowi dochód po odliczeniu:

1) darowizn przekazanych na cele pożytku publicznego organizacjom pożytku publicznego i organizacjom równoważnym – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu;

2) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu;

3) w bankach – 20% kwoty kredytów umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw;

4) darowizn na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu;

5) kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową.

Art. 18 ust. 1–1ca PDOPrU:

1. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:

1) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

2–5) (*uchylone*)

6) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

7) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

8) darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

1a. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1, 7 i 8 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

1) osób fizycznych;

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

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

1c. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz odliczenie wynikające z odrębnych ustaw stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

1ca. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat.

Art. 18d ust. 1 PDOPrU:

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.

84. Odliczenie od postawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytułu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościoła (podstawa prawna, zakres odliczenia).

Odpowiedź:

Odliczenie od podstawy opodatkowania **podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytułu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościoła nie wynika z przepisów PDOPrU, ale z art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1347 ze zm.).** Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe.

Art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1347) ze zm.:
7. Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe.

85. Wymień wymogi pozwalające na odliczenie od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych darowizny na działalność pożytku publicznego.

Odpowiedź:

Podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych stanowi dochód po odliczeniu darowizn przekazanych na cele pożytku publicznego organizacjom pożytku publicznego i organizacjom równoważnym – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu.

Łączna kwota odliczeń z tytułów darowizn nie może przekroczyć 10% dochodu, ale odliczeniom nie podlegają w ogóle darowizny na rzecz:

1) osób fizycznych;

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej prowadzących określoną działalność gospodarczą m.in. polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu paliwowego, tytoniowego, spirytusowego.

Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane VAT, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z VAT, 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.

Odliczenie darowizn ma zastosowanie, 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.

Art. 18 ust. 1–1ca PDOPrU:

1. Podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, po odliczeniu:

1) darowizn przekazanych na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, lub równoważnym organizacjom, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

2–5) (*uchylone*)

6) w bankach – 20% kwoty kredytów (pożyczek) umorzonych w związku z realizacją programu restrukturyzacji na podstawie odrębnych ustaw, zakwalifikowanych do straconych kredytów (pożyczek) i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

7) darowizn na cele kultu religijnego – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1;

8) darowizn przekazanych na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe, o których mowa w art. 4 pkt 28a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe, oraz publicznym placówkom i centrom, o których mowa w art. 2 pkt 4 tej ustawy – łącznie do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1.

1a. Łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 1, 7 i 8 nie może przekroczyć 10% dochodu, o którym mowa w art. 7 ust. 3 albo w art. 7a ust. 1, z tym że odliczeniom nie podlegają darowizny na rzecz:

1) osób fizycznych;

2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego,

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

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

1c. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, 7 i 8, oraz odliczenie wynikające z odrębnych ustaw stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

1ca. Odliczenie darowizn, o którym mowa w ust. 1 pkt 8, stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat.

86. Stawki podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu działalności gospodarczej. Przesłanki zastosowania stawki obniżonej.

Odpowiedź:

Co do zasady, stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi **19%** podstawy opodatkowania.

Stawka **9%** ma zastosowanie do przychodów (dochodów) **innych niż z zysków kapitałowych** – w przypadku małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność (w roku rozpoczęcia działalności), u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł**.**

Mały podatnik – jest to podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Stawka 9% podlega licznym ograniczeniom. Nie stosuje się jej w podatkowych grupach kapitałowych. Ponadto 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, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio 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

– nie stosuje stawki 9% w roku podatkowym, w którym rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

Stawki ryczałtu od spółek kapitałowych – warto również wskazać, że od 1.1.2021 r. dodano przepisy rozdziału 6B PDOPrU „Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych" (tzw. estoński CIT). Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, 24b i 24d PDOPrU, a podstawą opodatkowania jest m.in. suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto, przy czym ryczałt wynosi:

1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 PDOPrU nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;

2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.

Art. 4a pkt 10 PDOPrU:

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

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 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Art. 19 PDOPrU:

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:

1) 19% podstawy opodatkowania;

2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

1a. Podatnik, który został utworzony:

1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo

2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio 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 rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

1b. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do podatkowych grup kapitałowych.
1c. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do:
1) spółki dzielonej,
2) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników
– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.
1d. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika.
1e. Warunek, o którym mowa w ust. 1d, nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności.
2–4. *(uchylone)*

87. Wymień 5 różnych kategorii dochodu w podatku dochodowym od osób prawnych oraz stawki podatku przypisane tym kategoriom dochodu.

Odpowiedź:

Co do zasady, stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi **19%** podstawy opodatkowania, ale ustawa przewiduje również następujące stawki:

1) **stawki w podatkach zryczałtowanych**:
a) stawka 20% – w przypadku podatników niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu, uzyskujących przychody z m.in. odsetek, praw autorskich, należności licencyjnych,
b) stawka 10% – z przychodów uzyskanych na terytorium Polski przez zagraniczne przedsiębiorstwa żeglugi powietrznej, z wyłączeniem przychodów uzyskiwanych z lotniczego rozkładowego przewozu pasażerskiego, z którego skorzystanie wymaga posiadania biletu lotniczego przez pasażera,
c) stawka 19% – z przychodów (dochodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;

2) **stawka 9% – od dochodów innych niż z zysków kapitałowych** – w przypadku małych podatników oraz podatników rozpoczynających działalność (w roku rozpoczęcia działalności), u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł**;**

3) **stawka 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc –** w przypadku podatku od przychodów z budynków. Podatek dotyczy środków trwałych będących budynkiem, który:
a) stanowi własność albo współwłasność podatnika,
b) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
c) jest położony na terytorium RP;

4) **stawka 5%** – w przypadku podatku od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej;

5) **stawka 19%** – w przypadku podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (art. 24a ust. 1 PDOPrU).

Art. 19 PDOPrU:
1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:
1) 19% podstawy opodatkowania;
2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły

wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

1a. Podatnik, który został utworzony:

1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo

2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio 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 rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

1b. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do podatkowych grup kapitałowych.

1c. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do:

1) spółki dzielonej,

2) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub

b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

1d. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika.

1e. Warunek, o którym mowa w ust. 1d, nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności.

2–4. *(uchylone)*

Art. 21 ust. 1 PDOPrU:

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:
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).

Art. 24a ust. 1 PDOPrU:
1. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.

Art. 24b ust. 1 PDOPrU:
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 używania 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.

Art. 24d ust. 1–2 PDOPrU:
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 oraz z 2020 r. poz. 288),
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.

88. Zasady zastosowania 9% stawki podatku.

Odpowiedź:

Stawkę 9% można stosować do przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – jeżeli przychody osiągnięte przez podatnika w roku podatkowym nie przekroczyły równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Stawkę 9% mogą stosować tylko podatnicy rozpoczynający działalność – w roku rozpoczęcia tej działalności, chyba że podatnik posiada status małego podatnika.

Mały podatnik oznacza 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.

Wyłączenia

Stawki 9% nie stosuje podatnik w roku rozpoczynającym działalność oraz w roku bezpośrednio po nim następującym, 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 co najmniej 10 000 euro, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio prowadzone przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość kwoty 10 000 euro.

Stawki 9% nie stosuje się również w przypadku:

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 kwoty 10 000 euro, 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.

Art. 4a pkt 10 PDOPrU:

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

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 2 000 000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Art. 19 PDOPrU:

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:

1) 19% podstawy opodatkowania;

2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

1a. Podatnik, który został utworzony:

1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę, albo

2) w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą lub spółki niebędącej osobą prawną, albo

3) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które wniosły na poczet kapitału podatnika uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, albo

4) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej wnoszące, tytułem wkładów niepieniężnych na poczet kapitału podatnika, składniki majątku uzyskane przez te osoby albo jednostki w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli te osoby albo

jednostki posiadały udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników, albo

5) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, zostało do niego wniesione na poczet kapitału uprzednio 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 rozpoczął działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

1b. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do podatkowych grup kapitałowych.

1c. Przepisu ust. 1 pkt 2 nie stosuje się do:

1) spółki dzielonej,

2) podatnika, który wniósł tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:

a) uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty 10 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub

b) składniki majątku uzyskane przez tego podatnika w wyniku likwidacji innych podatników, jeżeli ten podatnik posiadał udziały (akcje) tych innych likwidowanych podatników

– w roku podatkowym, w którym dokonano podziału albo wniesiono wkład, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym.

1d. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 pkt 2, stosują stawkę podatku, o której mowa w tym przepisie, jeżeli posiadają status małego podatnika.

1e. Warunek, o którym mowa w ust. 1d, nie dotyczy podatników rozpoczynających prowadzenie działalności, z zastrzeżeniem ust. 1a i 1c, w roku rozpoczęcia tej działalności.

2–4. (*uchylone*)

89. Zasady opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski.

Odpowiedź:

Uwagi ogólne

Zasady poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski uległy znaczącym zmianom od 1.1.2019 r., co wiąże się w szczególności z brakiem możliwości niepobrania podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dla należności powyżej 2 000 000 zł. W celu uszczelnienia systemu podatku u źródła, ustawodawca zastosował zasadę, zgodnie z którą powyżej ww. kwoty podatek musi być pobierany, a następnie możliwe jest wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadpłaty. Jednocześnie płatnik może do takich należności wyłączyć tę zasadę, jeżeli przedłoży organowi podatkowemu odpowiednie oświadczenia dotyczące spełnienia wymogów formalnych (np. uzyskanie wymaganych dokumentów od podatnika) oraz dochowania staranności w weryfikacji merytorycznych przesłanek dla danej preferencji podatkowej (obniżona stawka lub zwolnienie).

Zasady poboru

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku przychodów z:

1) należności licencyjnych (art. 21 PDOPrU);

2) dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 PDOPrU).

Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z ww. tytułów, 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 w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

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 innej stawki podatku, 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.

Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania.

W przypadku przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, 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 informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Przekroczenie kwoty 2 000 000 zł

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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.

Zasady tej można nie stosować, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) po przeprowadzeniu ww. weryfikacji nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Oświadczenie składa kierownik jednostki w rozumieniu RachunkU, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Zwrot podatku

Organ podatkowy zwraca, na wniosek, podatek pobrany w związku z zasadą przekroczenia kwoty 2 000 000 zł należności. Wysokość podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP.

Wniosek o zwrot podatku może złożyć:

1) podatnik, w tym podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, 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.

Zasady dokonywania płatności

Płatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przekazują kwoty podatku w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym (niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu, podlegających obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski) – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

Opinia o stosowaniu zwolnienia

Płatnik może uzyskać na wniosek złożony do organu podatkowego opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności. Wniosek podlega opłacie 2000 zł, a wydana opinia wygasa z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania.

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 26 ust. 1 PDOPrU:

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym 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 określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Art. 26 ust. 1c–1n PDOPrU:

1c. Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:

1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji, lub
2) istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

1d. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.

1d[11]*. 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 sporządzonego na piśmie oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.*

1e. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1d, powinno zawierać dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, a w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika.

1f. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym, nie przekracza kwoty, o której mowa

[11] Art. 26 ust. 1d PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

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.

1f[12]*. 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 sporządzonego na piśmie 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, sporządzone na piśmie oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.*

1g. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 do wysokości kwoty, o której mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem:

1) udokumentowania przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, jego miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od tego podmiotu certyfikatem rezydencji, oraz

2) złożenia przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, pisemnego oświadczenia, że jest rzeczywistym właścicielem wypłaconych przez płatnika należności oraz spełnia on warunki, o których mowa w tych przepisach.

2[13]*) złożenia przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, sporządzonego na piśmie 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 Rzecząpospolitą Polską a państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym pomiot wymieniony w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58 ma siedzibę.

1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.

1k. Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.

1m. W przypadku gdy podmioty, o których mowa w ust. 1, dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 3–6 na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.

1n. W przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym,

---

[12] Art. 26 ust. 1f PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

[13] Art. 26 ust. 1g pkt 2 PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Art. 26 ust. 2e–2h PDOPrU:

2e. Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są obowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1:

1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e;

2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2f. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d.

2g. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b.

2h. Przepisu ust. 2g nie stosuje się, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4–4d i 6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.

Art. 26 ust. 3–3b PDOPrU:

3. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1, 2–2b, 2d i 2e pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania. Płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w:

1) art. 3 ust. 1 – informację o wysokości pobranego podatku,

2) art. 3 ust. 2, oraz urzędowi skarbowemu – informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku

– sporządzone według ustalonego wzoru.

Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.

3a. Płatnicy są obowiązani przesłać informację, o której mowa w ust. 3 pkt 1, w terminie przekazania kwoty pobranego podatku, a informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat, o których mowa w ust. 1, również wówczas, gdy płatnik w roku podatkowym sporządzał i przekazywał informacje w trybie przewidzianym w ust. 3b.

3aa. (*uchylony*)

3b. Na pisemny wniosek podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, płatnik, w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku, jest obowiązany do sporządzenia i przesłania podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 2.

3b[14]*. Na sporządzony na piśmie 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.*

Art. 26 ust. 7a–7f PDOPrU:

7a. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki

[14] Art. 26 ust. 3b PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6.

7b. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.

7c. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

7d. W przypadku gdy:

1) oświadczenie, o którym mowa ust. 7a, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15;

2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15.

7e. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c, jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

7f. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie 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.

Art. 26b ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 26b ust. 6–7 PDOPrU:

6. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2000 zł. Opłata od wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa.

7. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:

1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;

2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;

3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3–3c lub art. 22 ust. 4–6, jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego zgodnie z ust. 8.

Art. 28b ust. 1–2 PDOPrU:

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”.

§ 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.):

Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku dokonywanych do dnia 30 czerwca 2021 r. wypłat należności:

1) innych niż określone w § 2 ust. 1 pkt 7–9 na rzecz podatników, o których mowa w § 2 ust. 2, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych na rzecz

podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy.

90. Wymień 5 przykładów przychodów osiąganych przez zagraniczne osoby prawne na terenie Polski, które podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz stawki podatku mające zastosowanie do tych przychodów.

Odpowiedź:

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku przychodów:

1) z odsetek – w wysokości 20% przychodów;

2) 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 – w wysokości 20% przychodów;

3) za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym także środka transportu, urządzenia handlowego lub naukowego – w wysokości 20% przychodów;

4) 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 – w wysokości 20% przychodów;

5) 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 – w wysokości 10% przychodów.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:

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.

91. Zasady poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku należności wypłacanych na rzecz zagranicznych osób prawnych do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego należności łącznie kwoty 2.000.000 zł na rzecz tego samego podatnika.

Odpowiedź:

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku przychodów z:

1) należności licencyjnych (art. 21 PDOPrU);

2) dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 PDOPrU).

Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z ww. tytułów, 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, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

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 innej stawki podatku, 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.

Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania.

W przypadku przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, 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 informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Płatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przekazują kwoty podatku w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym (niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu, podlegających obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski) – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:
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).

Art. 26 ust. 1 PDOPrU:
1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym 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 określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Art. 26 ust. 3–3b PDOPrU:
3. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1, 2–2b, 2d i 2e pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3 ust. 2 oraz podatników będących osobami uprawnionymi z papierów wartościowych zapisanych na rachunkach zbiorczych, których tożsamość nie została płatnikowi ujawniona w trybie przewidzianym w ustawie, o której mowa w art. 4a pkt 15, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania. Płatnicy są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w:
1) art. 3 ust. 1 – informację o wysokości pobranego podatku,
2) art. 3 ust. 2, oraz urzędowi skarbowemu – informację o dokonanych wypłatach i pobranym podatku
– sporządzone według ustalonego wzoru.
Obowiązek przesłania tych informacji podatnikom oraz urzędowi skarbowemu nie powstaje w przypadku i w zakresie określonych w ust. 2a zdanie pierwsze.
3a. Płatnicy są obowiązani przesłać informację, o której mowa w ust. 3 pkt 1, w terminie przekazania kwoty pobranego podatku, a informację, o której mowa w ust. 3 pkt 2, w terminie do końca trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano wypłat, o których mowa w ust. 1, również wówczas, gdy płatnik w roku podatkowym sporządzał i przekazywał informacje w trybie przewidzianym w ust. 3b.
3aa. (*uchylony*)
3b. Na pisemny wniosek podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, płatnik, w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku, jest obowiązany do sporządzenia i przesłania podatnikowi oraz urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego naczelnik właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych wykonuje swoje zadania, informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 2.

3b[15]*. Na sporządzony na piśmie 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.*

92. Zasady poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w przypadku należności wypłacanych na rzecz zagranicznych osób prawnych do wysokości przekraczającej w roku podatkowym obowiązującym u wypłacającego należności łącznie kwotę 2.000.000 zł na rzecz tego samego podatnika.

Odpowiedź:

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku przychodów z:

1) należności licencyjnych (art. 21 PDOPrU);

2) dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 PDOPrU).

Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z ww. tytułów, 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 w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

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 innej stawki podatku, 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.

Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania.

W przypadku przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, 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 informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Przekroczenie kwoty 2 000 000 zł

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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.

Zasady tej można nie stosować, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

---

[15] Art. 26 ust. 3b PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;

2) po przeprowadzeniu ww. weryfikacji nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Oświadczenie składa kierownik jednostki w rozumieniu RachunkU, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia przez pełnomocnika.

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Zwrot podatku

Organ podatkowy zwraca, na wniosek, podatek pobrany w związku z zasadą przekroczenia kwoty 2 000 000 zł należności. Wysokość podatku do zwrotu określa się na podstawie zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP.

Wniosek o zwrot podatku może złożyć:

1) podatnik, w tym podatnik podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, 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.

Zasady dokonywania płatności

Płatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przekazują kwoty podatku w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika, a w przypadku podatników objętych ograniczonym obowiązkiem podatkowym (niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu, podlegających obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Polski) – na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawach opodatkowania osób zagranicznych.

Opinia o stosowaniu zwolnienia

Płatnik może uzyskać na wniosek złożony do organu podatkowego opinię o stosowaniu przez płatnika zwolnienia z poboru zryczałtowanego podatku dochodowego od wypłacanych na rzecz tego podatnika należności. Wniosek podlega opłacie 2000 zł, a wydana opinia wygasa z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania.

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 26 ust. 1 PDOPrU:

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym 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 określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Art. 26 ust. 1c–1n PDOPrU:

1c. Jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, w związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów pod warunkiem udokumentowania przez spółkę, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 albo w art. 22 ust. 4 pkt 2, mającą siedzibę w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego:

1) jej miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od niej certyfikatem rezydencji, lub

2) istnienia zagranicznego zakładu – zaświadczeniem wydanym przez właściwy organ administracji podatkowej państwa, w którym znajduje się jej siedziba lub zarząd, albo przez właściwy organ

podatkowy państwa, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

1d. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2, prowadzących działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, nie pobierają zryczałtowanego podatku od dokonywanych wypłat pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, uzyskanym od niego certyfikatem rezydencji, oraz uzyskania pisemnego oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.

1d[16]*. 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 sporządzonego na piśmie oświadczenia, że należności te związane są z działalnością tego zakładu; przepis ust. 3d stosuje się odpowiednio.*

1e. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 1d, powinno zawierać dane identyfikujące podatnika prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, a w szczególności pełną nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podatnika oraz adres zagranicznego zakładu podatnika.

1f. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa w art. 21 ust. 3 pkt 2 oraz art. 22 ust. 4 pkt 2, lub jej zagranicznego zakładu, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym, nie przekracza kwoty, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują wypłat tych należności, stosują zwolnienia wynikające z art. 21 ust. 3 oraz art. 22 ust. 4, z uwzględnieniem ust. 1c, pod warunkiem uzyskania od tej spółki lub jej zagranicznego zakładu pisemnego oświadczenia, że w stosunku do wypłacanych należności spełnione zostały warunki, o których mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3a i 3c lub art. 22 ust. 4 pkt 4. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1, pisemne oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.

1f[17]*. 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 sporządzonego na piśmie 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, sporządzone na piśmie oświadczenie powinno wskazywać, że spółka albo zagraniczny zakład jest rzeczywistym właścicielem wypłacanych należności.*

1g. Osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz będące przedsiębiorcami osoby fizyczne, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 do wysokości kwoty, o której mowa w ust. 1, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, stosują zwolnienia wynikające z tych przepisów wyłącznie pod warunkiem:

1) udokumentowania przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, jego miejsca siedziby dla celów podatkowych, uzyskanym od tego podmiotu certyfikatem rezydencji, oraz

2) złożenia przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, pisemnego oświadczenia, że jest rzeczywistym właścicielem wypłaconych przez płatnika należności oraz spełnia on warunki, o których mowa w tych przepisach.

---

[16] Art. 26 ust. 1d PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

[17] Art. 26 ust. 1f PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

2[18]) złożenia przez podmiot, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58, sporządzonego na piśmie 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 Rzecząpospolitą Polską a państwem należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, w którym pomiot wymieniony w art. 6 ust. 1 pkt 10a i 11a oraz art. 17 ust. 1 pkt 58 ma siedzibę.

1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.

1k. Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.

1m. W przypadku gdy podmioty, o których mowa w ust. 1, dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 7b ust. 1 pkt 3–6 na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2, są obowiązane do poboru zryczałtowanego podatku dochodowego w wysokości 19% kwoty dokonanej wypłaty. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.

1n. W przypadku przychodów, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 2a, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych może zostać potwierdzone kopią certyfikatu rezydencji, jeżeli kwota wypłacanych na rzecz tego samego podmiotu należności nie przekracza 10 000 zł w roku kalendarzowym, a informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Art. 26 ust. 2e–2h PDOPrU:

2e. Jeżeli łączna kwota należności wypłacanych z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1 przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami są obowiązane jako płatnicy pobrać, z zastrzeżeniem ust. 2g, w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według stawki podatku określonej w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1 od nadwyżki ponad kwotę, o której mowa w ust. 1:

1) z uwzględnieniem odliczeń przewidzianych w art. 22 ust. 1a–1e;

2) bez możliwości niepobrania podatku na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także bez uwzględniania zwolnień lub stawek wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

2f. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w ust. 3d.

2g. W przypadku należności, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 1 lub art. 22 ust. 1, wypłacanych na rzecz spółki, o której mowa odpowiednio w art. 21 ust. 3 pkt 2 lub art. 22 ust. 4 pkt 2, albo zagranicznego zakładu takiej spółki, jeżeli łączna kwota należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, wypłacona temu podatnikowi w obowiązującym u płatnika roku podatkowym przekracza kwotę, o której mowa w ust. 1, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące wypłat tych należności mogą zastosować zwolnienie, o którym mowa w art. 21 ust. 3 lub art. 22 ust. 4, na podstawie obowiązującej opinii o stosowaniu zwolnienia, o której mowa w art. 26b.

2h. Przepisu ust. 2g nie stosuje się, jeżeli z informacji posiadanej przez płatnika, w tym z dokumentu, w szczególności z faktury lub z umowy, wynika, że podatnik, którego dotyczy opinia o stosowaniu zwolnienia, nie spełnia warunków określonych w art. 21 ust. 3–9, art. 22 ust. 4–4d i 6 lub stan faktyczny nie odpowiada stanowi faktycznemu przedstawionemu w tej opinii.

Art. 26 ust. 3–3b PDOPrU:

3. Płatnicy, o których mowa w ust. 1, przekazują kwoty podatku w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zgodnie z ust. 1, 2–2b, 2d i 2e pobrano podatek, na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby podatnika wykonuje swoje zadania, albo – w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 1 lit. f – na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego naczelnik urzędu skarbowego właściwy według siedziby płatnika wykonuje swoje zadania, a w przypadku podatników wymienionych w art. 3

[18] Art. 26 ust. 1g pkt 2 PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

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.

3b[19]. *Na sporządzony na piśmie 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.*

Art. 26 ust. 7a–7f PDOPrU:

7a. Przepisu ust. 2e nie stosuje się, jeżeli płatnik złożył oświadczenie, że:

1) posiada dokumenty wymagane przez przepisy prawa podatkowego dla zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
2) po przeprowadzeniu weryfikacji, o której mowa w ust. 1, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności wykluczające możliwość zastosowania stawki podatku albo zwolnienia lub niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w szczególności nie posiada wiedzy o istnieniu okoliczności uniemożliwiających spełnienie przesłanek, o których mowa w art. 28b ust. 4 pkt 4–6.

7b. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa kierownik jednostki w rozumieniu ustawy o rachunkowości, podając pełnioną przez siebie funkcję. Nie jest dopuszczalne złożenie oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, przez pełnomocnika.

7c. Oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, składa się najpóźniej w dniu dokonania wypłaty należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1.

7d. W przypadku gdy:

1) oświadczenie, o którym mowa ust. 7a, składa jedna osoba – złożenie oświadczenia następuje do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15;
2) do złożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7a, obowiązana jest więcej niż jedna osoba – dowód złożenia tego oświadczenia przekazywany jest wraz ze zgłoszeniem do organu podatkowego, o którym mowa w art. 28b ust. 15.

7e. W zgłoszeniu, o którym mowa w ust. 7d pkt 2, potwierdza się, że oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, zostało złożone przez wszystkie osoby obowiązane do jego złożenia. Zgłoszenie składa w terminie, o którym mowa w ust. 7c, jedna z osób, które złożyły oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a. Zgłoszenie nie może zostać złożone przez pełnomocnika.

7f. Jeżeli płatnik złożył oświadczenie, o którym mowa w ust. 7a, a następnie 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.

Art. 26b ust. 1 PDOPrU:

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).

---

[19] Art. 26 ust. 3b PDOPrU zmieniony ustawą o doręczeniach elektronicznych z 18.11.2020 r. (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320), która wchodzi w życie 1.7.2021 r.

Art. 26b ust. 6–7 PDOPrU:
6. Wniosek o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego, w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku, pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie opinii wynosi 2000 zł. Opłata od wniosku o wydanie opinii o stosowaniu zwolnienia stanowi dochód budżetu państwa.
7. Opinia o stosowaniu zwolnienia wygasa:
1) z upływem 36 miesięcy od dnia jej wydania;
2) ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym upłynął termin, o którym mowa w ust. 8, jeżeli zgodnie z tym przepisem wnioskodawca poinformował organ podatkowy o istotnej zmianie okoliczności;
3) z dniem, w którym podatnik, którego dotyczy ta opinia, przestał spełniać warunki określone w art. 21 ust. 3–3c lub art. 22 ust. 4–6, jeżeli wnioskodawca nie poinformował o tym organu podatkowego zgodnie z ust. 8.

Art. 28b ust. 1–2 PDOPrU:
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”.

§ 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.):
Wyłącza się stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy w przypadku dokonywanych do dnia 30 czerwca 2021 r. wypłat należności:
1) innych niż określone w § 2 ust. 1 pkt 7–9 na rzecz podatników, o których mowa w § 2 ust. 2, jeżeli istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;
2) z tytułu dywidend i innych przychodów (dochodów) z udziału w zyskach osób prawnych na rzecz podatników, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy.

93. Zasady ustalania dochodu do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytułu odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

Odpowiedź:

Artykuł 7b ust. 1 pkt 6 lit. f PDOPrU zalicza przychody z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną do **przychodów z zysków kapitałowych**.

Do przychodów nie zalicza się wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną.

Kosztami uzyskania przychodów z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną są 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 (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 971 ze zm.).

Wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów.

Podatek dochodowy od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych wynosi 19% uzyskanego dochodu.

Przepisy o podatku dochodowym od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia walut wirtualnych 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.

Dochodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych nie łączy się z innymi dochodami (przychodami) podatnika. Po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym wykazać dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia walut wirtualnych i obliczyć należny podatek dochodowy. Koszty uzyskania przychodów wykazywane są także wtedy, gdy w roku podatkowym podatnik nie osiągnął przychodów z odpłatnego zbycia walut wirtualnych.

Art. 4a pkt 22 PDOPrU:
Ilekroć w ustawie jest mowa o:
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;
Art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f PDOPrU:
1. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się:
6) przychody:
f) z wymiany waluty wirtualnej na środek płatniczy, towar, usługę lub prawo majątkowe inne niż waluta wirtualna lub z regulowania innych zobowiązań walutą wirtualną.
Art. 12 ust. 4 pkt 27 PDOPrU:
4. Do przychodów nie zalicza się:
27) wartości waluty wirtualnej otrzymanej w zamian za inną walutę wirtualną;
Art. 15 ust. 11 PDOPrU:
11. Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. f, stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.
Art. 16 ust. 1 pkt 75 PDOPrU:
1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:
75) poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną;
Art. 22d PDOPrU:
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.

94. Zasady opodatkowania należności licencyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Odpowiedź:

Zasady dotyczące opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym od należności licencyjnych **mają zastosowanie do podatników niemających w Polsce siedziby ani zarządu**, uzyskujących w Polsce przychody z tytułu m.in.:

1) odsetek;

2) praw autorskich lub pokrewnych;

3) należności za użytkowanie lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, w tym środka transportu;

4) należności za informacje związane ze zdobytym doświadczeniem w dziedzinie

przemysłowej, handlowej i naukowej (*know-how*).

Stawka podatku wynosi 20% przychodów, a obowiązane do jego poboru jako płatnicy są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności licencyjnych.

Przepisy o podatku od należności licencyjnych stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym **certyfikatem rezydencji**.

W przypadku przychodów z tytułu świadczeń: doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, 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 informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

Przy weryfikacji warunków zastosowania innej stawki podatku, 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.

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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 (zob. odpowiedź na pytanie Nr 28).

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Zwolnione są przychody z należności licencyjnych, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym należności jest spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego mająca siedzibę lub zarząd w Polsce albo położony w Polsce zagraniczny zakład spółki podlegającej w państwie członkowskim UE opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania, jeżeli wypłacane przez ten zakład należności podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów przy określaniu dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce;

2) uzyskującym przychody z należności licencyjnych jest spółka podlegająca w innym niż

Polska państwie członkowskim UE lub należącym do EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania;

3) powyższe spółki posiadają bezpośrednio wzajemnie w sobie nie mniej niż 25% udziałów (akcji) – nieprzerwanie przez okres 2 lat;

4) rzeczywistym właścicielem należności jest spółka podlegająca w państwie członkowskim UE opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania, albo zagraniczny zakład tej spółki, jeżeli dochód osiągnięty w następstwie uzyskania tych należności podlega opodatkowaniu w tym państwie członkowskim UE, w którym ten zagraniczny zakład jest położony.

Powyższe zwolnienie ma również zastosowanie wtedy, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) upływa po dniu uzyskania przychodów z należności licencyjnych przez spółkę będącą odbiorcą należności licencyjnych. W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji) nieprzerwanie przez okres 2 lat – spółka będąca odbiorcą należności licencyjnych jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od przychodów z należności licencyjnych, w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Art. 21 PDOPrU:

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 osiągania, 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 osiągania;

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 osiągania, posiada bezpośrednio – nie mniej niż 25% udziałów (akcji). Przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

3b. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się, jeżeli posiadanie udziałów (akcji), o którym mowa w ust. 3 pkt 3 oraz ust. 3a, wynika z tytułu własności.

3c. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się, jeżeli spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2, nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

4. Przepis ust. 3 ma zastosowanie w przypadku, kiedy spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3, posiadają udziały (akcje) w wysokości, o której mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat.

5. Przepisy ust. 3 i 4 mają również zastosowanie w przypadku, gdy okres dwóch lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji), w wysokości określonej w ust. 3 pkt 3, upływa po dniu uzyskania przez spółkę, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przychodów, o których mowa w ust. 1 pkt 1. W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji), o których mowa w ust. 3 pkt 3, nieprzerwanie przez okres dwóch lat, spółka, o której mowa w ust. 3 pkt 2, jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od przychodów określonych w ust. 1 pkt 1 w wysokości 20% przychodów, z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Odsetki nalicza się od następnego dnia po upływie terminu, o którym mowa w art. 26 ust. 3.

6. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, nie ma zastosowania do przychodów, które zgodnie z odrębnymi przepisami zostaną uznane za:

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 powiązań w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 5 między podmiotem wypłacającym i uzyskującym należności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3, w wyniku czego kwota wypłaconych należności jest wyższa od tej, jakiej należałoby oczekiwać, gdyby powiązania te nie istniały, zwolnienie, o którym mowa w ust. 3, stosuje się tylko do kwoty należności określonej bez uwzględniania warunków wynikających z tych powiązań. Przepis art. 11d stosuje się odpowiednio.

8. Przepisy ust. 3–7 stosuje się odpowiednio do podmiotów wymienionych w załączniku nr 5 do ustawy.

9. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 3, nie stosuje się jeżeli wypłacającym należności jest spółka, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1.

Art. 26 ust. 1 PDOPrU:

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym 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 określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Art. 26 ust. 1i–1l PDOPrU:

1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten

certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.

1k. Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.

Art. 26 ust. 1n PDOPrU:

1n. 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 informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

95. Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów z dywidend.

Odpowiedź:

Podatek dochodowy od przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **wynosi 19% uzyskanego przychodu**.

Płatnikiem podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat dywidend – są obowiązani pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

Przepisy o podatku od dywidend stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe, pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym **certyfikatem rezydencji**.

Przy weryfikacji warunków zastosowania innej stawki podatku, 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.

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności z tytułu dywidendy przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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 (zob. odpowiedź na pytanie Nr 28).

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Zwolnione są od podatku dochodowego dochody z dywidend, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;

2) uzyskującym dochody z dywidend jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;

3) spółka uzyskująca dochody z dywidend posiada nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy – nieprzerwanie przez okres 2 lat;

4) spółka uzyskująca dochody z dywidend nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu dywidend upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji) nieprzerwanie przez okres 2 lat spółka będąca odbiorcą dywidendy jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) z dywidendy w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia.

Wyłączenie prawa do zwolnienia

Zwolnienia 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.

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 22 ust. 4–6 PDOPrU:

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.

4e. Zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

4f. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 4e, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

3) jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

5. (*uchylony*)

6. Przepisy ust. 4–4d stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku Nr 4 do ustawy, przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy ust. 4–4d mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 4c pkt 2.

Art. 22c PDOPrU:

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.

96. Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych dywidendy uzyskanej w Polsce przez podmiot mający siedzibę na terytorium UE lub EOG.

Odpowiedź:

Podatek dochodowy od przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **wynosi 19% uzyskanego przychodu**.

Płatnikiem podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat dywidend – są obowiązane pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

Przepisy o podatku od dywidend stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe, pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym **certyfikatem rezydencji**.

Przy weryfikacji warunków zastosowania innej stawki podatku, 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.

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności z tytułu dywidendy przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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 (zob. odpowiedź na pytanie Nr 28).

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Jeżeli dywidendy są wypłacane na rzecz podmiotu mającego siedzibę na terytorium UE lub EOG, znajduje zastosowanie zwolnienie z podatku, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

1) wypłacającym dywidendę jest spółka mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;

2) uzyskującym dochody z dywidend jest spółka podlegająca w Polsce lub w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania;

3) spółka uzyskująca dochody z dywidend posiada nie mniej niż 10% udziałów (akcji) w kapitale spółki wypłacającej dywidendy – nieprzerwanie przez okres 2 lat;

4) spółka uzyskująca dochody z dywidend nie korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągania.

Powyższe zwolnienie ma zastosowanie również do spółdzielni europejskich zawiązanych na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 1435/2003 z 22.7.2003 r. w sprawie statutu Spółdzielni Europejskiej (SCE) (Dz.Urz. UE L Nr 207, s. 1 ze zm.).

Zwolnienie to ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów (akcji) przez spółkę uzyskującą dochody (przychody) z tytułu dywidend upływa po dniu uzyskania tych dochodów (przychodów). W przypadku niedotrzymania warunku posiadania udziałów (akcji) nieprzerwanie przez okres 2 lat spółka będąca odbiorcą dywidendy jest obowiązana do zapłaty podatku, wraz z odsetkami za zwłokę, od dochodów (przychodów) z dywidendy w wysokości 19% dochodów (przychodów) do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym utraciła prawo do zwolnienia.

Wyłączenie prawa do zwolnienia

Zwolnienia 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.

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.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 22 ust. 4–6 PDOPrU:

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.

4e. Zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

4f. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 4e, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:
1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
2) jest członkiem zarządu:
a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
3) jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

5. (*uchylony*)

6. Przepisy ust. 4–4d stosuje się odpowiednio również do podmiotów wymienionych w załączniku Nr 4 do ustawy, przy czym w przypadku Konfederacji Szwajcarskiej przepisy ust. 4–4d mają zastosowanie, jeżeli zostanie spełniony warunek, o którym mowa w ust. 4c pkt 2.

Art. 22c PDOPrU:

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.

97. Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych dywidendy uzyskanej w Polsce przez podmiot mający siedzibę poza UE, EOG lub Konfederacją Szwajcarską.

Odpowiedź:

Podatek dochodowy od przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **wynosi 19% uzyskanego przychodu**.

Płatnikiem podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości

prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat dywidend – są obowiązane pobierać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat.

Przepisy o podatku od dywidend stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu, których stroną jest Polska. Jednakże zastosowanie stawki podatku wynikającej z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo niepobranie podatku zgodnie z taką umową jest możliwe pod warunkiem udokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych uzyskanym **certyfikatem rezydencji**. W związku z powyższym jest możliwe, że do wypłacanych dywidend znajdzie zastosowanie niższa stawka podatku wynikająca z postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania albo zwolnienie tej dywidendy z opodatkowania w Polsce – jednak każdorazowo zastosowanie postanowień takiej umowy jest uwarunkowane przedstawieniem certyfikatu rezydencji. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych 12 miesięcy od dnia jego wydania.

Jeżeli w okresie 12 miesięcy od dnia wydania certyfikatu, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Jeżeli podatnik nie dopełnił powyższego obowiązku, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

Przy weryfikacji warunków zastosowania innej stawki podatku, 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.

Jeżeli łączna kwota wypłacanych podatnikowi należności z tytułu dywidendy przekracza kwotę 2 000 000 zł, płatnik jest obowiązany pobrać w dniu dokonania wypłaty zryczałtowany podatek dochodowy od tych wypłat według odpowiedniej stawki podatku od nadwyżki ponad kwotę:

1) z uwzględnieniem odliczeń;

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 (zob. odpowiedź na pytanie Nr 28).

Czasowe wyłączenie nowych zasad poboru podatku u źródła

Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2545 ze zm.) ww. obowiązki płatnika zostały wyłączone do końca 2019 r. w stosunku do wypłat:

1) dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych na rzecz podatników z państw, z którymi Polska zawarła umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – pod warunkiem, że istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby lub zarządu tych podatników;

2) dywidend i innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych na rzecz krajowych podatników CIT (mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski).

Na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 28.12.2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2421) termin odroczenia stosowania ww. zasad został kolejno przesunięty do 1.7.2021 r.

Art. 22 ust. 1 PDOPrU:

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).

Art. 26 ust. 1 PDOPrU:

1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące przedsiębiorcami, które dokonują wypłat należności z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym obowiązującym 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 określona w art. 21 ust. 1 lub art. 22 ust. 1, zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów szczególnych lub umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.

Art. 26 ust. 1i–1l PDOPrU:

1i. Jeżeli miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych zostało udokumentowane certyfikatem rezydencji niezawierającym okresu jego ważności, płatnik przy poborze podatku uwzględnia ten certyfikat przez okres kolejnych dwunastu miesięcy od dnia jego wydania.

1j. Jeżeli w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, o którym mowa w ust. 1i, miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie, podatnik jest obowiązany do niezwłocznego udokumentowania miejsca siedziby dla celów podatkowych nowym certyfikatem rezydencji. Przepis ust. 1i stosuje się odpowiednio.

1k. Jeżeli podatnik nie dopełnił obowiązku określonego w ust. 1j, odpowiedzialność za niepobranie podatku przez płatnika lub pobranie podatku w wysokości niższej od należnej ponosi podatnik.

1l. Jeżeli z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie w okresie dwunastu miesięcy od dnia wydania certyfikatu, a podatnik nie dopełnił obowiązku, o którym mowa w ust. 1j, przepisy ust. 1i i 1k nie mają zastosowania od dnia, w którym płatnik uzyskał ten dokument.

98. Wymień kategorie dochodów (przychodów) podlegające opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych pobieranym u źródła według stawki 10%.

Odpowiedź:

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych pobierany według stawki 10% od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku przychodów:

1) 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,

2) 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.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:

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.

99. Wymień kategorie dochodów (przychodów) podlegające opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od osób prawnych pobieranym u źródła według stawki 20%.

Odpowiedź:

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych pobierany według stawki 20% od dochodu zagranicznych osób prawnych osiągniętego na terenie Polski pobiera się w przypadku 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,

3) 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.

Art. 21 ust. 1–2 PDOPrU:
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.

100. Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zagranicznych spółek kontrolowanych.

Odpowiedź:

Regulacja typu CFC (opodatkowanie zagranicznych jednostek kontrolowanych) jest powszechnie akceptowanym na arenie międzynarodowej mechanizmem zwalczania nadużyć podatkowych występujących w stosunkach między podmiotami powiązanymi, polegających na wykazywaniu dochodu generowanego z działalności prowadzonej w danym kraju jako dochodu podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej państw stosujących preferencyjne zasady opodatkowania. Uznaje się również, że jest to jeden ze skuteczniejszych mechanizmów walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania (*P. Małecki*, *M. Mazurkiewicz*, CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, Lex/el. 2016).

Pojęcie zagranicznej jednostki kontrolowanej

Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

1) zagraniczna spółka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową albo na terytorium lub w kraju wskazanym w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych;

2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium innego państwa niż stosujące szkodliwą konkurencję podatkową, z którym:

a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo

b) UE nie ratyfikowała umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo

3) zagraniczna jednostka spełniająca łącznie następujące warunki:

a) w jednostce tej podatnik (podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce) samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi bezpośrednio lub pośrednio, ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zysku lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką;

b) co najmniej 33% przychodów tej jednostki osiągniętych w roku podatkowym pochodzi z tytułów wyszczególnionych w ustawie, przykładowo z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych, ze zbycia udziałów, akcji, wierzytelności;

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 podlegającym w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (art. 3 ust. 1 PDOPrU), 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 jakiejkolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu).

Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, 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.

Kwoty nieodliczone w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych.

Stawka podatkowa

Od ustalonej w ten sposób podstawy opodatkowania oblicza się podatek według stawki 19%.

Odliczenia od podatku

Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną pomniejsza się m.in. 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 – przy spełnieniu warunków wskazanych w ustawie.

Wyłączenie stosowania

Przepisów dotyczących opodatkowania zagranicznych jednostek kontrolowanych nie stosuje się, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim UE lub państwie należącym do EOG, prowadzi w tym państwie **istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.**

Pojęcie istotnej rzeczywistej działalności gospodarczej

Przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą (a więc przy rozpatrywaniu, czy należy stosować przepisy dot. zagranicznej jednostki kontrolowanej), bierze się pod uwagę w szczególności okoliczności wskazane w ustawie, tj. 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.

Dodatkowo 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.

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. 24a PDOPrU:

1. Podatek od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej uzyskanych przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1, wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Użyte w niniejszym artykule określenie:
   1) zagraniczna jednostka – oznacza:
      a) osobę prawną,
      b) spółkę kapitałową w organizacji,
      c) jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej inną niż spółka niemająca osobowości prawnej,
      d) spółkę niemającą osobowości prawnej, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 2,
      e) fundację, trust lub inny podmiot albo stosunek prawny o charakterze powierniczym,
      f) podatkową grupę kapitałową lub spółkę z podatkowej grupy kapitałowej, która samodzielnie spełniałaby warunek, o którym mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, gdyby nie była częścią podatkowej grupy kapitałowej,
      g) wydzieloną organizacyjnie lub prawnie część zagranicznej spółki lub innego podmiotu mającego osobowość prawną albo niemającego osobowości prawnej

– nieposiadające siedziby, zarządu ani rejestracji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w których podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada, bezpośrednio lub pośrednio, udział w kapitale, prawo głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających lub prawo do uczestnictwa w zysku, w tym ich ekspektatywę, lub w których w przyszłości będzie uprawniony do nabycia takich praw, w tym jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym, lub nad którymi podatnik sprawuje kontrolę faktyczną;

1a) prawo do uczestnictwa w zysku – oznacza również prawo do uzyskania środków należących do zagranicznej jednostki w związku z jej likwidacją, prawo do otrzymania świadczenia pieniężnego lub niepieniężnego, w tym jego 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) kontrola faktyczna – oznacza kontrolę, która, uwzględniając okoliczności faktyczne, pozwala na wywieranie dominującego wpływu na funkcjonowanie zagranicznej jednostki poprzez wpływ na podejmowanie decyzji na najwyższym szczeblu w sprawach dotyczących zagranicznej jednostki lub możliwość kierowania lub wpływania na jej codzienne działanie, przy czym kontrola faktyczna wynika w szczególności z powiązań umownych, między innymi umowy kreującej zagraniczną jednostkę, decyzji sądu lub innego dokumentu regulującego założenie lub funkcjonowanie tej jednostki, udzielonych pełnomocnictw lub powiązań faktycznych między zagraniczną jednostką i podatnikiem;

2) instrumenty finansowe – oznacza instrumenty finansowe wymienione w art. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;

3) jednostka zależna – oznacza podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo zagraniczną jednostkę niespełniającą warunków określonych w ust. 3 pkt 3 lit. b i c, w których podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 50% udziałów w kapitale lub co najmniej 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku;

4) podmiot powiązany – oznacza:

a) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podatnik posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku,

b) osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, posiadającą w podatniku, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku,

c) osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w której podmiot wskazany w lit. b posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub co najmniej 25% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub co najmniej 25% prawa do uczestnictwa w zysku.

2a. W przypadku gdy na podstawie okoliczności faktycznych nie można ustalić, że podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę, domniemywa się, że podmiot ten stanowi zagraniczną jednostkę, jeżeli podatnik jest założycielem lub fundatorem tego podmiotu oraz, odpłatnie albo nieodpłatnie, przekazał majątek temu podmiotowi, chyba że założyciel (fundator) wykaże, że wyzbył się on w sposób definitywny i nieodwołalny powierzonego majątku. W takim przypadku podmiot, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, uznaje się za zagraniczną jednostkę, gdy podatnik jest lub może stać się beneficjentem tego podmiotu.

2b. Za zagraniczną jednostkę może być również uznany zagraniczny zakład zagranicznej jednostki w dowolnej postaci.

3. Zagraniczną jednostką kontrolowaną jest:

1) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium lub w kraju wymienionym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 lub w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej, albo

2) zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na terytorium państwa innego niż wskazane w pkt 1, z którym:

a) Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo

b) Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej

– stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych, albo

3) zagraniczna jednostka spełniająca łącznie następujące warunki:

a) w jednostce tej podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, samodzielnie lub wspólnie z podmiotami powiązanymi, posiada bezpośrednio lub pośrednio ponad 50% udziałów w kapitale lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub ponad 50% prawa do uczestnictwa w zysku lub sprawuje kontrolę faktyczną nad zagraniczną jednostką,

b) co najmniej 33% przychodów tej jednostki osiągniętych w roku podatkowym, o którym mowa

w ust. 6, pochodzi:
– z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych,
– ze zbycia udziałów (akcji),
– z wierzytelności,
– z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,
– z części odsetkowej raty leasingowej,
– z poręczeń i gwarancji,
– z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,
– ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,
– z działalności ubezpieczeniowej, bankowej lub innej działalności finansowej,
– z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma,

c) faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę jest niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny, gdyby jednostka ta była podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia; przez podatek faktycznie zapłacony rozumie się podatek niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu w jakiejkolwiek formie, w tym na rzecz innego podmiotu.

3a. Przy wyliczaniu różnicy, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c, nie uwzględnia się zagranicznego zakładu zagranicznej jednostki kontrolowanej, który nie podlega opodatkowaniu lub jest zwolniony z podatku w państwie siedziby zagranicznej jednostki kontrolowanej.

3b. Sprawowanie kontroli, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. a, wobec podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, ustala się poprzez odniesienie się do spółki dominującej lub wobec wszystkich spółek z grupy.

3c. W przypadku spółki z podatkowej grupy kapitałowej, o której mowa w ust. 2 pkt 1 lit. f, przez faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę spółkę na potrzeby ust. 3 pkt 3 lit. c należy rozumieć podatek, który zostałby przez tę spółkę zapłacony, gdyby ta spółka nie była częścią tej podatkowej grupy kapitałowej.

4. Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot:

1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej;
2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.

4a. W przypadku gdy podatnik jest założycielem (fundatorem) podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługujące mu prawo do uczestnictwa w zysku określa się poprzez odniesienie do proporcji, w jakiej pozostaje wartość rynkowa przekazanego przez niego majątku na dzień jego przekazania do całego majątku trustu, fundacji lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym. W przypadku gdy podatnikiem jest zarówno założyciel (fundator), jak i beneficjent podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio, chyba że podatnik będący założycielem (fundatorem) wykaże, że faktycznie przysługujące prawo do uczestnictwa w zysku podmiotu, o którym mowa w ust. 2 pkt 1 lit. e, przysługuje w całości podatnikowi będącemu beneficjentem.

5. Kwoty nieodliczone zgodnie z ust. 4 w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.

6. Dochodem, o którym mowa w ust. 4, jest uzyskana w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, ustalonymi zgodnie z przepisami ustawy, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, ustalona na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej jednostki kontrolowanej. Jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana nie ma ustalonego roku podatkowego albo rok ten przekracza okres kolejnych, następujących po sobie 12 miesięcy, przyjmuje się, że rokiem podatkowym zagranicznej jednostki kontrolowanej jest rok podatkowy podatnika. Dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej nie podlega pomniejszeniu o straty poniesione w latach poprzednich.

7. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie wysokości prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej albo nastąpiło wyłączenie lub ograniczenie tego prawa, dla jego ustalenia przyjmuje się najwyższy, określony procentowo, udział podatnika w kapitale lub prawie głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających tej jednostki.

8. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 1, dla ustalenia prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej przyjmuje się, że podatnikowi albo podatnikowi wspólnie z innymi podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1, lub podatnikami, o których mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, przysługiwały, przez cały rok podatkowy, o którym mowa w ust. 6, wszystkie prawa do uczestnictwa w zysku tej jednostki. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały tych

podatników związane z prawem do uczestnictwa w zysku są równe.
9. Przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio do ustalenia prawa do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, chyba że podatnik wykaże, że faktycznie przysługujące podatnikowi prawo do uczestnictwa w zysku zagranicznej jednostki kontrolowanej lub okres jego posiadania jest inny.
10. W przypadku zagranicznej jednostki kontrolowanej, o której mowa w ust. 3 pkt 2, przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże, że nie jest spełniony co najmniej jeden z warunków określonych w ust. 3 pkt 3. Przepis ust. 13 stosuje się.
11. Podatek do zapłaty przez podatnika z tytułu kontroli nad zagraniczną jednostką kontrolowaną, obliczony zgodnie z ust. 4 i 4a, pomniejsza się o podatek zapłacony przez jednostkę zależną na podstawie przepisów o kontrolowanych spółkach lub jednostkach zagranicznych obowiązujących w państwie siedziby, zarządu, rejestracji lub położenia jednostki zależnej, jeżeli jednostka zależna:
1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 50% prawa do uczestnictwa w zysku w tej zagranicznej jednostce kontrolowanej oraz
2) jednostka zależna jest podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1, albo istnieje podstawa prawna, wynikająca z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Unia Europejska, do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego państwa, w którym jednostka zależna będąca zagraniczną jednostką posiada rezydencję podatkową lub jest zarejestrowana lub położona.
12. Od podatku dochodowego obliczonego zgodnie z ust. 1 odlicza się kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną w państwie jej siedziby lub zarządu, rejestracji albo położenia lub w innym państwie w proporcji, w jakiej pozostaje dochód ustalony zgodnie z ust. 4 lub 4a do dochodu tej jednostki ustalonego zgodnie z ust. 6. Przepisy art. 20 ust. 8 i art. 22b stosuje się odpowiednio.
13. Podatnicy są obowiązani do prowadzenia rejestru zagranicznych jednostek, o których mowa w ust. 3 pkt 1 i 2 oraz pkt 3 lit. a, a w przypadku zagranicznych jednostek posiadających siedzibę lub zarząd na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego – rejestru zagranicznych jednostek spełniających warunki określone w ust. 3 pkt 3.
13a. Podatnicy po zakończeniu roku podatkowego, o którym mowa w ust. 6, nie później niż przed upływem terminu do złożenia zeznania o wysokości dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej osiągniętego w roku podatkowym, są obowiązani do 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 niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m.
14. Na żądanie organu podatkowego podatnik jest obowiązany udostępnić, w terminie 7 dni od dnia otrzymania żądania, rejestry prowadzone zgodnie z ust. 13 oraz ewidencje prowadzone zgodnie z ust. 13a. Jeżeli podatnik nie udostępni tych ewidencji lub rejestru albo ustalenie dochodu na podstawie prowadzonych ewidencji nie jest możliwe, dochód określa się w drodze oszacowania, przy uwzględnieniu przedmiotu działalności (transakcji), z której dochód został osiągnięty. Do określenia dochodu w drodze oszacowania stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.
15. W celu obliczenia udziału pośredniego przepis art. 11a ust. 3 stosuje się odpowiednio.
16. Przepisów ust. 1, 13a i 14 nie stosuje się, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana, podlegająca opodatkowaniu od całości swoich dochodów w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzi w tym państwie istotną rzeczywistą działalność gospodarczą.
17. (*uchylony*)
18. Przy ocenie, czy zagraniczna jednostka kontrolowana prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą, bierze się pod uwagę w szczególności, czy:
1) zarejestrowanie zagranicznej jednostki kontrolowanej wiąże się z istnieniem przedsiębiorstwa, w ramach którego ta jednostka wykonuje faktycznie czynności stanowiące działalność gospodarczą, w tym w szczególności czy jednostka ta posiada lokal, wykwalifikowany personel oraz wyposażenie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej;
2) zagraniczna jednostka kontrolowana nie tworzy struktury funkcjonującej w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych;
3) istnieje współmierność między zakresem działalności prowadzonej przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną a faktycznie posiadanym przez tę jednostkę lokalem, personelem lub wyposażeniem;
4) zawierane porozumienia są zgodne z rzeczywistością gospodarczą, mają uzasadnienie gospodarcze i nie są w sposób oczywisty sprzeczne z ogólnymi interesami gospodarczymi tej jednostki;
5) zagraniczna jednostka kontrolowana samodzielnie wykonuje swoje podstawowe funkcje gospodarcze przy wykorzystaniu zasobów własnych, w tym obecnych na miejscu osób zarządzających.
18a. Przy ocenie, czy rzeczywista działalność gospodarcza ma charakter istotny, bierze się pod uwagę

w szczególności stosunek przychodów uzyskiwanych przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną z prowadzonej rzeczywistej działalności gospodarczej do jej przychodów ogółem.

19. Przepisy ust. 1–18a oraz art. 27 ust. 2a stosuje się odpowiednio do:

1) podatnika prowadzącego działalność gospodarczą przez położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, chyba że dochody tego zakładu zostały uwzględnione przez podatnika w podstawie opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18;

2) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, prowadzącego działalność poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład – w zakresie związanym z działalnością tego zakładu.

20. Dla ustalenia statusu zagranicznej jednostki lub spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną jednostką nie uwzględnia się relacji pomiędzy podmiotami, które nie są ustanawiane lub utrzymywane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, w tym mających na celu manipulowanie strukturą właścicielską lub tworzenie cyrkularnych struktur właścicielskich.

101. Zasady opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych podatkiem od przychodów z budynków.

Odpowiedź:

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 używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze;

3) jest położony na terytorium RP

– zwany „podatkiem od przychodów z budynków", wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Przychód z budynku, o którym mowa wyżej, 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.

Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł.

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. Kwotę zapłaconego za dany miesiąc podatku od przychodów z budynków podatnicy odliczają od zaliczki na podatek. W przypadku gdy podatnicy wpłacają zaliczki kwartalne, odliczeniu podlega podatek od przychodów z budynków zapłacony za miesiące przypadające na dany kwartał.

Podatnicy mogą nie wpłacać podatku od przychodów z budynków, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na podatek, za dany miesiąc.

Nieodliczona kwota podatku od przychodów z budynków podlega zwrotowi na wniosek podatnika, jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości wysokości zobowiązania podatkowego lub straty 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.

Art. 24b PDOPrU:

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 używania 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 używania 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 używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17f, przychód z tego budynku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do używania na podstawie umowy leasingu. Zasadę, 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 wspólnika 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.

102. Zwolnienie z podatku dochodowego od przychodów z budynków, przychód osiągany ze środka trwałego będącego budynkiem mieszkalnym oddanym do używania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego.

Odpowiedź:

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 używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze;

3) jest położony na terytorium RP

– zwany „podatkiem od przychodów z budynków", wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Przychód z budynku, o którym mowa wyżej, 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.

Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł.

Zwalnia się od podatku od przychodów z budynków przychód ze środka trwałego będącego budynkiem mieszkalnym oddanym do używania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, jeżeli zwolnienie to stanowi rekompensatę spełniającą warunki określone w decyzji Komisji z 20.12.2011 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 z 2012 r. Nr 7, s. 3).

W przypadku gdy w budynku znajdują się lokale mieszkalne oddane do używania w ramach realizacji programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego, 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 pierwszy dzień każdego miesiąca, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji.

Art. 24b PDOPrU:

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 używania 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 używania 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 używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17f, przychód z tego budynku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do używania na podstawie umowy leasingu. Zasadę, 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 wspólnika 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.

103. Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych budynków oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze (ustalanie podstawy opodatkowania, stawka).

Odpowiedź:

Podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem dotyczy środka trwałego, który:

1) stanowi własność albo współwłasność podatnika;

2) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze;

3) jest położony na terytorium RP.

Podstawa opodatkowania

Podstawą opodatkowania dodatkowym podatkiem majątkowym od budynków jest ustalana na pierwszy dzień każdego miesiąca, wynikająca z ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, wartość początkowa budynku stanowiącego własność lub współwłasność podatnika, który został oddany 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 (na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze) w części, podstawa opodatkowania ustalana jest proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do używania w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

Co istotne, podstawę opodatkowania stanowi suma podstaw opodatkowania z poszczególnych budynków (czyli suma wartości początkowych poszczególnych budynków) pomniejszona o kwotę 10 000 000 zł. Zatem nawet jeśli wartość początkowa żadnego z budynków będących własnością danego podatnika nie przekracza tej wartości, ale suma tych wartości początkowych ją przewyższa, u podatnika tego powstanie podstawa opodatkowana dodatkowym podatkiem majątkowym od budynków. Podstawy opodatkowania nie ustala się w przypadku, gdy ustalony na pierwszy dzień każdego miesiąca, łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

Stawka podatku

Stawka podatku wynosi 0,035% podstawy opodatkowania.

Art. 24b PDOPrU:

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 używania 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 używania 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 używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 17f, przychód z tego budynku ustala się wyłącznie u podatnika, który zbył ten budynek lub oddał go do używania na podstawie umowy leasingu. Zasadę, 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 wspólnika 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.

104. Zasady opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tzw. IP Box.

Odpowiedź:

Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (tzw. IP Box) wynosi 5% podstawy opodatkowania.

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 26.6.2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 213 ze zm.);

8) autorskie prawo do programu komputerowego

– podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest RP, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest UE, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego **działalności badawczo-rozwojowej**.

Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym.

Podatnicy podlegający opodatkowaniu na podstawie tzw. IP Box 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 kwalifikowane prawo własności intelektualnej;

3) wyodrębnić koszty 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.

Art. 24d ust. 1–3 PDOPrU:

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 oraz z 2020 r. poz. 288),
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.

Art. 24e PDOPrU:

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 kwalifikowane prawo własności intelektualnej;
3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu;
4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;
5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej lub większą liczbę tych praw w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2–4.

2. W przypadku gdy na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 19.

105. Ulga na działalność badawczo-rozwojową a opodatkowanie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tzw. IP Box.

Odpowiedź:

Ulga na działalność badawczo-rozwojową

Zgodnie z art. 18d PDOPrU podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Podatnicy zamierzający skorzystać z ww. odliczenia są obowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.

Pojęcie badań badawczo-rozwojowych zostało określone w słowniczku pojęć PDOPrU – jest to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (szerzej w art. 4a pkt 27–28 PDOPrU).

Opodatkowanie dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnych

Podatek od osiągniętego przez podatnika kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (tzw. IP Box) wynosi 5% podstawy opodatkowania.

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 26.6.2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin (tejst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 213 ze zm.);

8) autorskie prawo do programu komputerowego

– podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest RP, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest UE, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego **działalności badawczo-rozwojowej**.

Podstawę opodatkowania stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym.

Art. 4a pkt 26–28 PDOPrU:

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

26) działalności badawczo-rozwojowej – oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań;

27) badaniach naukowych – oznacza to:

a) badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,

b) badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;

28) pracach rozwojowych – oznacza to prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy z dnia 3 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Art. 18d ust. 1–3 PDOPrU:

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym 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 powiązanym 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.

Art. 18d ust. 8–9 PDOPrU:

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. 24d ust. 1–3 PDOPrU:

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 oraz z 2020 r. poz. 288),

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.

Art. 24e PDOPrU:

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 kwalifikowane prawo własności intelektualnej;

3) wyodrębnić koszty, o których mowa w art. 24d ust. 4, przypadające na każde kwalifikowane prawo własności intelektualnej, w sposób zapewniający określenie kwalifikowanego dochodu;

4) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie łącznego dochodu z tych kwalifikowanych praw własności intelektualnej – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje więcej niż jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2 i 3;

5) dokonywać zapisów w prowadzonej ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie

dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w odniesieniu do tego produktu lub tej usługi albo do tych produktów lub tych usług – w przypadku gdy podatnik wykorzystuje jedno kwalifikowane prawo własności intelektualnej lub większą liczbę tych praw w produkcie lub usłudze albo w produktach lub usługach, a w prowadzonej ewidencji rachunkowej nie jest możliwe spełnienie warunków, o których mowa w pkt 2–4.

2. W przypadku gdy na podstawie ewidencji rachunkowej nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku zgodnie z art. 19.

106. Proszę przedstawić zasady dotyczące podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

Odpowiedź:

Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (*exit tax*) wynosi 19% podstawy opodatkowania i podlega mu:

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP 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 RP obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której RP 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.

Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową.

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).

Podatnicy są obowiązani składać urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę.

Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:

1) składniki majątku przekazane na cele pożytku publicznego, organizacjom równoważnym do organizacji pożytku publicznego określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż RP państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG, 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.

Art. 24f PDOPrU:

1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:
   1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
   2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej 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 podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej 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 jakiejkolwiek 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 urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.

13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę.

Art. 24g PDOPrU:

1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:

1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;

2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia 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 PDOPrU:

1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:
   1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji;
   2) składniki majątku przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.
2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 12 oraz art. 17, nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

107. Wymień wskazane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych zdarzenia, które powodują powstanie obowiązku podatkowego z tytułu niezrealizowanych zysków oraz zasady ustalania podstawy opodatkowania.

Odpowiedź:

Podatkowi od dochodów z niezrealizowanych zysków (*exit tax*) podlega::

1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP, w wyniku którego RP 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 RP obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu), w wyniku której RP 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.

Przeniesienie składnika majątku poza terytorium RP

Przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o którym mowa w pkt 1, obejmuje w szczególności sytuację, w której:

1) podatnik podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przenosi do swojego zagranicznego zakładu składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Polski;

2) podatnik podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi przenosi do państwa swojej rezydencji podatkowej (czyli do kraju, w którym podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) lub do innego niż Polska państwa, w którym prowadzi działalność poprzez zagraniczny zakład, składnik majątku dotychczas związany z działalnością prowadzoną na terytorium Polski przez zagraniczny zakład;

3) podatnik podlegający w Polsce ograniczonemu obowiązkowi przenosi do innego państwa całość albo część działalności prowadzonej dotychczas poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład.

Zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika

Opodatkowanie podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków w wyniku zmiany rezydencji podatkowej, o której mowa w pkt 2, nie dotyczy składników majątku, które po

zmianie rezydencji podatkowej pozostają związane z położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagranicznym zakładem podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.

Podstawa opodatkowania

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). Taka konstrukcja oznacza, że w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dochód nie jest obliczany jako suma dochodów z przeniesienia poszczególnych składników majątku wchodzących w skład tego przedsiębiorstwa, tylko jako dochód z przeniesienia przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa), zatem z uwzględnieniem w jego wartości rynkowej takich kategorii jak np. renoma, pozycja na rynku, klientela itp. (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Dochodem z niezrealizowanych zysków jest nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej na dzień jego przeniesienia albo na dzień poprzedzający dzień zmiany rezydencji podatkowej ponad jego wartość podatkową. Dniem przeniesienia składnika majątku poza terytorium RP jest dzień poprzedzający dzień, w którym składnik ten przestaje być przypisany do działalności prowadzonej na terytorium RP, w tym poprzez zagraniczny zakład (art. 24f ust. 6 PDOPrU).

Art. 24f PDOPrU:

1. Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków wynosi 19% podstawy opodatkowania.
2. Opodatkowaniu podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków podlega:
   1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska w całości albo w części traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu;
   2) zmiana rezydencji podatkowej przez podatnika podlegającego w Rzeczypospolitej Polskiej 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 podatnika, który zmienił rezydencję podatkową.
5. Dochód z niezrealizowanych zysków stanowi nadwyżka wartości rynkowej składnika majątku ustalanej 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 jakiejkolwiek 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 urzędom skarbowym deklaracje, według ustalonego wzoru, o wysokości dochodu z niezrealizowanych zysków do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód z niezrealizowanych zysków, oraz w tym terminie wpłacić podatek należny.
13. W przypadku podatkowych grup kapitałowych dochody (przychody) z niezrealizowanych zysków ustala się jako sumę dochodów wszystkich spółek tworzących tę grupę.

Art. 24g PDOPrU:
1. Opodatkowania podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków nie stosuje się do składnika majątku przeniesionego poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na czas określony, nie dłuższy jednak niż 12 miesięcy, gdy:
   1) przeniesienie tego składnika majątku związane jest bezpośrednio z polityką zarządzania płynnością przedsiębiorstwa podatnika położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa;
   2) przeniesienie papierów wartościowych lub innych składników majątku następuje na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia 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 PDOPrU:
1. Zwalnia się od podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków:
   1) składniki majątku przekazane na cele określone w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organizacjom równoważnym do organizacji, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 tej ustawy, określonym w przepisach regulujących działalność pożytku publicznego, obowiązujących w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, realizującym te cele – w przypadku gdy podatnik nie posiada praw do udziału w zysku lub majątku tej organizacji;
   2) składniki majątku przeznaczone do służbowego użytku pracowników, bezpośrednio związane z wykonywaną pracą, niestanowiące aktywów trwałych lub obrotowych w rozumieniu przepisów o rachunkowości.
2. Zwolnienia i odroczenia w opodatkowaniu, określone w art. 12 oraz art. 17, nie mają zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków.

108. Warunki i możliwości rozłożenia na raty podatku od niezrealizowanych zysków (tzw. *exit tax*).

Odpowiedź:

Uwagi ogólne

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 UE lub innego państwa należącego do EOG, które jest stroną zawartej z RP lub UE umowy w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie Rady 2010/24/UE.

Realne ryzyko nieodzyskania podatku

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.

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, a jeżeli występowały zaległości w tych płatnościach – czy stanowiły one istotną wartość mogącą mieć wpływ na ocenę wypłacalności i rzetelności podatnika;

3) podatnik posiada udziały w zagranicznej jednostce kontrolowanej;

4) w ostatnich 5 latach podatkowych toczyło się lub toczy się na dzień składania wniosku o rozłożenie podatku na raty, wobec podatnika, postępowanie na podstawie przepisów regulujących unikanie lub uchylanie się od opodatkowania;

5) udzielenie przez podatnika gwarancji i poręczeń podmiotom powiązanym jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;

6) podmioty powiązane z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.

Decyzja w sprawie rozłożenia na raty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków

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 niezrealizowanych zysków w stan wymagalności.

Decyzja wygasa w przypadku, gdy:

1) podatnik dokona zbycia w jakiejkolwiek formie przeniesionych poza terytorium RP składników majątku, w tym przypisanych do zagranicznego zakładu położonego poza terytorium RP;

2) przeniesione poza terytorium RP składniki majątku, w tym przypisane do zagranicznego zakładu, zostaną ponownie przeniesione do innego państwa niż państwo członkowskie UE, chyba że przeniesienie to nastąpi do państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z RP lub UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE;

3) podatnik zmieni ponownie rezydencję podatkową na rezydencję podatkową państwa innego niż państwo członkowskie UE, chyba że ponowna zmiana rezydencji podatkowej nastąpi do państwa należącego do EOG, które jest stroną umowy zawartej z RP lub UE w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności podatkowych, równoważnej

wzajemnej pomocy przewidzianej w dyrektywie 2010/24/UE;

4) nastąpi upadłość lub likwidacja podatnika;

5) podmiot, który udzielił podatnikowi zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, w postaci gwarancji lub poręczenia, ogłosi upadłość, likwidację lub zostanie przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej;

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

Art. 24i ust. 1–6 PDOPrU:

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 Rzecząpospolitą 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 powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 jest uzasadnione gospodarczo i ekonomicznie;

6) podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z podatnikiem nie są zagrożone upadłością lub likwidacją z powodu niewypłacalności.

4. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania, o którym mowa w ust. 2, w postaci gwarancji lub poręczenia może zostać przedłożone przez podmiot posiadający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, którego sytuacja finansowa i majątkowa daje podstawę do uznania, że jest on zdolny do wykonania obowiązków wynikających z tej gwarancji lub tego poręczenia.

5. Rozłożenie na raty zapłaty podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków następuje w drodze decyzji, w której organ podatkowy w szczególności:

1) ustala wysokość i terminy spłaty rat oraz wysokość opłaty prolongacyjnej;

2) informuje o okolicznościach skutkujących wygaśnięciem decyzji i postawieniem zobowiązania z tytułu podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków w stan wymagalności.

6. Decyzja, o której mowa w ust. 5, wygasa w przypadku, gdy:

1) podatnik dokona zbycia w jakiejkolwiek 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 Rzecząpospolitą 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 Rzecząpospolitą 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 przejęty w wyniku łączenia lub podziału przez inny podmiot lub przekształcony w spółkę niemającą osobowości prawnej;
6) podatnik nie dotrzymał terminu płatności którejkolwiek z rat lub opłaty prolongacyjnej.

109. Obowiązki spółki nieruchomościowej w przypadku sprzedaży przez nierezydenta udziałów w tej spółce.

Odpowiedź:

Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli:

1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz

2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.

Powyższy obowiązek powstaje również w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeżeli są spełnione warunki określone w tym przepisie. W takim przypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5%.

W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczkę na podatek ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.

Podatnik jest obowiązany przed terminem zapłaty ww. zaliczki przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. W terminie wpłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.

Art. 26aa PDOPrU:
1. Spółka nieruchomościowa, której udziały (akcje), ogół praw i obowiązków, tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze są zbywane, jest obowiązana wpłacić na rachunek właściwego urzędu skarbowego, jako płatnik, zaliczkę na podatek od dochodu z tego tytułu w wysokości 19%, w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał dochód, jeżeli:
1) stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz
2) przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej

osobą prawną, albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w spółce nieruchomościowej.
2. Przepis ust. 1 stosuje się również w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej, w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeżeli są spełnione warunki określone w tym przepisie. W takim przypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, w okresie, o którym mowa w zdaniu pierwszym, wyniosła co najmniej 5%.
3. W przypadku nieposiadania przez spółkę nieruchomościową informacji o kwocie transakcji zbycia zaliczkę na podatek, o której mowa w ust. 1, ustala się w wysokości 19% wartości rynkowej zbywanych udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa albo praw o podobnym charakterze.
4. Podatnik jest obowiązany przed terminem, o którym mowa w ust. 1 i ust. 2 zdaniu drugim, przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. W terminie wpłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek płatnik jest obowiązany przesłać podatnikowi informację o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.
5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 4, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełnienia, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami, mając na uwadze umożliwienie identyfikacji płatnika, podatnika i urzędu skarbowego, do którego została wpłacona zaliczka na podatek, oraz poprawnego obliczenia przez płatnika zaliczki na podatek.

110. Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych przychodów uzyskanych przez komplementariusza i akcjonariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej.

Odpowiedź:

Mimo że spółka komandytowa nie jest spółką kapitałową, przepisy PDOPrU mają zastosowanie do spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, a udział w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej jest udziałem w zyskach osób prawnych w rozumieniu przepisów PDOPrU.

Podatek dochodowy od osób prawnych z przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski wynosi 19% uzyskanego przychodu.

Przychody komplementariusza

Zgodnie z art. 4a pkt 19 PDOPrU, poprzez udział w zyskach osób prawnych uważa się również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 PDOPrU, tj. spółki komandytowo-akcyjnej. Tak obliczony podatek od przychodów komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego na zasadach ogólnych** – za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Pomniejszenie ma zastosowanie również wtedy, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym – jednak nie dłużej niż 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4 PDOPrU (gdy uzyskującym przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest m.in. spółka podlegająca w Polsce lub w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania), **nie ma zastosowania do dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki**

komandytowo-akcyjnej.

Przychody akcjonariusza

Do przychodów akcjonariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej **nie znajdzie zastosowania** odliczenie podatku należnego od dochodu tej spółki.

Art. 1 ust. 3 pkt 1 PDOPrU:
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 4a pkt 19 PDOPrU:
Ilekroć w ustawie jest mowa o:
19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3.

Art. 22 ust. 1–1e PDOPrU:
1. Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu.
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.
Art. 22 ust. 4 PDOPrU:
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.

111. Proszę porównać w podatku dochodowym od osób prawnych opodatkowanie komplementariusza i akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej.

Odpowiedź:

Mimo że spółka komandytowa nie jest spółką kapitałową, przepisy PDOPrU mają zastosowanie do spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium

Polski, a udział w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej jest udziałem w zyskach osób prawnych w rozumieniu przepisów PDOPrU.

Podatek dochodowy od osób prawnych z przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski wynosi 19% uzyskanego przychodu.

Przychody komplementariusza

Zgodnie z art. 4a pkt 19 PDOPrU, poprzez udział w zyskach osób prawnych uważa się również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 PDOPrU, tj. spółki komandytowo-akcyjnej. Tak obliczony podatek od przychodów komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego na zasadach ogólnych** – za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany.

Kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Pomniejszenie ma zastosowanie również wtedy, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej za dany rok podatkowy zostanie uzyskany przez komplementariusza w innym roku niż rok następujący po danym roku podatkowym – jednak nie dłużej niż 5 kolejnych lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego następującego po roku, w którym zysk został osiągnięty.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 22 ust. 4 PDOPrU (gdy uzyskującym przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest m.in. spółka podlegająca w Polsce lub w innym niż Polska państwie członkowskim UE lub EOG opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania), **nie ma zastosowania do dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej**.

Przychody akcjonariusza

Do przychodów akcjonariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej **nie znajdzie zastosowania** odliczenie podatku należnego od dochodu tej spółki.

Art. 1 ust. 3 pkt 1 PDOPrU:
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 4a pkt 19 PDOPrU:
Ilekroć w ustawie jest mowa o:
19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3.

Art. 22 ust. 1–1e PDOPrU:
1. Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu.
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.

Art. 22 ust. 4 PDOPrU:

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.

112. Proszę porównać w podatku dochodowym od osób prawnych opodatkowanie komplementariusza i komandytariusza spółki komandytowej.

Odpowiedź:

Zasady opodatkowania komplementariusza i komandytariusza spółki komandytowej uległy zmianie od 1.1.2021 r. poprzez nadanie spółce komandytowej statusu podatnika CIT. W konsekwencji dochód zarówno spółki komandytowej jest opodatkowany dwukrotnie: najpierw podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki, a następnie na poziomie wspólnika przy dystrybucji zysku. Zgodnie z art. 1 ust. 3 pkt 1 PDOPrU przepisy ustawy mają zastosowanie również do spółek komandytowych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP.

Opodatkowanie komplementariusza spółki komandytowej

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy z 28.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123 ze zm.) spółka komandytowa może postanowić, że przepisy PDOPrU w brzmieniu nadanym tą ustawą zmieniającą stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od 1.5.2021 r. **W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z 1.5.2021 r.**

Jeżeli spółka skorzystała z ww. odroczenia, w konsekwencji za okres, w którym spółka nie posiada statusu podatnika CIT, przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną 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 są równe. W związku z powyższym, jeżeli komplementariuszem spółki komandytowej jest osoba prawna, przychody tego komplementariusza z udziału w zysku spółki komandytowej łączy się z przychodami opodatkowanymi na zasadach ogólnych (art. 19 PDOPrU), proporcjonalnie do prawa do udziału w zysku spółki komandytowej. Podatek od tych przychodów wynosi 19% (lub 9%) podstawy opodatkowania.

Podatek dochodowy od osób prawnych z przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski wynosi **19% uzyskanego przychodu**.

Zgodnie z art. 4a pkt 19 PDOPrU, poprzez udział w zyskach osób prawnych uważa się również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3 PDOPrU, tj. spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej. Tak obliczony podatek od przychodów

komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski **pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego na zasadach ogólnych** – za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany. Kwota pomniejszenia nie może przekroczyć kwoty zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. Zasady te stosuje się również w przypadku, gdy przychód z tytułu udziału w zysku spółki komandytowej 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. W przypadku komplementariusza uzyskującego przychody z tytułu prawa do udziału w zysku w więcej niż jednej spółce komandytowej omówione pomniejszenie przysługuje w odniesieniu do podatku od przychodów uzyskiwanych odrębnie z każdej z tych spółek.

Ponadto do komplementariusza znajdzie zastosowanie przepis przejściowy, zgodnie z którym może on obniżyć przychód uzyskany z tytułu wypłaconego przez spółkę komandytową zysku o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody tego komplementariusza z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona przez komplementariusza zgodnie z art. 7 ust. 5 PDOPrU, z tym że przy obliczaniu 5-letniego okresu, o którym mowa w tym przepisie, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.

Opodatkowanie komandytariusza spółki komandytowej

Do przychodów komandytariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej **nie znajdzie zastosowania ww.** odliczenie podatku należnego od dochodu tej spółki.

Jednakże zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Zwolnienia nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

3) jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Art. 5 PDOPrU:

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. 19 ust. 1 PDOPrU:

1. Podatek, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, wynosi:
   1) 19% podstawy opodatkowania;
   2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Art. 1 ust. 3 pkt 1 PDOPrU:

3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
   1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Art. 4a pkt 19 PDOPrU:

Ilekroć w ustawie jest mowa o:
   19) udziale w zyskach osób prawnych – oznacza to również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3.

Art. 22 ust. 1–1e PDOPrU:

1. Podatek dochodowy od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu.

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.

Art. 22 ust. 4e–4f PDOPrU:

4e. Zwalnia się od podatku dochodowego kwotę stanowiącą 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

4f. Zwolnienia, o którym mowa w ust. 4e, nie stosuje się do komandytariusza spółki komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który:

1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub

2) jest członkiem zarządu:

a) spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

b) spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub

3) jest podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Art. 12 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123):

1. W przypadku spółek komandytowych oraz spółek jawnych, które z dniem 1 stycznia 2021 r. uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, oraz w zakresie uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów i poniesionych kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce, w tym z tytułu objęcia (nabycia) i zbycia udziałów tej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji, przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się począwszy od dnia 1 stycznia 2021 r., z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Spółka komandytowa może postanowić, że przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od dnia 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r.

3. Z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową i spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółka ta jest obowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych, przy czym przepis art. 8 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 2 stosuje się odpowiednio.

4. Jeżeli ostatni dzień roku obrotowego spółki komandytowej, o której mowa w ust. 2, przypada w okresie od dnia 31 grudnia 2020 r. do dnia 31 marca 2021 r., spółka ta może nie zamykać ksiąg rachunkowych na ten dzień i kontynuować rok obrotowy do dnia 30 kwietnia 2021 r.

5. Do przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów spółek, o których mowa w ust. 1, nie zalicza się przychodów oraz kosztów, które na podstawie art. 8 ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 5 ustawy zmienianej w art. 2 stanowiły przychody lub koszty wspólników takiej spółki.

6. Spółka, o której mowa w ust. 1, kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, oraz, stosując przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, uwzględnia, z zastrzeżeniem ust. 5, zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 13 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123):

1. Do dochodów wspólników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z udziału w zyskach takiej spółki, osiągniętych przez taką spółkę przed dniem, w którym taka spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stosuje się przepisy ustaw zmienianych w art. 1 i art. 2, w brzmieniu obowiązującym przed dniem, w którym taka spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Jeżeli udziały w spółce komandytowej lub spółce jawnej zostały nabyte lub objęte przez wspólnika przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przychód wspólnika z tytułu:

1) umorzenia udziałów lub wystąpienia ze spółki,
2) odpłatnego zbycia tych udziałów,
3) ich wniesienia do innej spółki, tytułem wkładu niepieniężnego,
4) likwidacji spółki

– pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w takiej spółce oraz o określoną zgodnie z art. 8 ustawy zmienianej w art. 1 albo art. 5 ustawy zmienianej w art. 2 część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym spółka komandytowa lub spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w spółce i o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

3. Przepis art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2 oraz zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 tej ustawy mają zastosowanie wyłącznie do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub spółki jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

4. Podatnicy będący wspólnikami spółki komandytowej lub spółki jawnej, którzy przed dniem, w którym spółka taka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dokonywali na podstawie przepisów ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 2 odliczeń od podstawy opodatkowania, zachowują prawo do tych odliczeń na zasadach przewidzianych w tych przepisach, w brzmieniu obowiązującym w dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka komandytowa lub spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Art. 15 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123):

1. Wspólnik spółki komandytowej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy zmienianej w art. 2, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona.
2. Wspólnik spółki komandytowej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poniósł stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej, może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, o nieodliczoną przed dniem uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 9 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 1 lub art. 11 ustawy zmienianej w art. 3, ze źródła przychodów, z którego została poniesiona.
3. Przepis ust. 2 stosuje się odpowiednio do wspólnika spółki komandytowej będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który przed dniem uzyskania przez spółkę komandytową statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych poniósł stratę z działów specjalnych produkcji rolnej.
4. Do odliczenia straty, o której mowa w ust. 1 i 2, stosuje się odpowiednio zasady, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy zmienianej w art. 2 albo art. 9 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 1, z tym że przy obliczaniu pięcioletniego okresu, o którym mowa w tych przepisach, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.
5. Przepisów ust. 1–3 nie stosuje się do przychodu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2 oraz w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy zmienianej w art. 1, osiągniętego z udziału w zysku spółki komandytowej utworzonej po dniu 31 grudnia 2020 r.

113. Czy wypłaty, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych?

Odpowiedź:

Artykuł 27 ZarządSukcU dotyczy uprawnienia właścicieli przedsiębiorstwa w spadku do żądania podziału i wypłaty zysku pomniejszonego o należności publicznoprawne i niepokryte straty z upływem roku od dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego i z końcem każdego kolejnego roku za rok poprzedni.

Zysk jest wypłacany w odpowiednich częściach właścicielom przedsiębiorstwa w spadku przez zarządcę sukcesyjnego. Na żądanie właścicieli przedsiębiorstwa w spadku zarządca sukcesyjny wypłaca im zaliczki na poczet przewidywanego zysku, chyba że byłoby to sprzeczne z zasadami prawidłowej gospodarki. Zaliczki mogą być wypłacane wyłącznie ze środków pieniężnych. Zarządca sukcesyjny dokonuje rozliczenia wypłaconych zaliczek w terminach wypłaty zysku z końcem każdego kolejnego roku za rok poprzedni.

Do wypłat, o których mowa w art. 27 ZarządSukcU, nie stosuje się przepisów PDOPrU, co oznacza, iż nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Art. 2 ust. 1 pkt 6 PDOPrU:

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:
   6) wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629 oraz z 2019 r. poz. 1495).

114. Skutki podatkowe w spółce kapitałowej, z tytułu wniesionych do niej dopłat lub, której zysk przekazany został na kapitał zapasowy lub rezerwowy (skutki podatkowe tzw. finansowania wewnętrznego spółki).

Odpowiedź:

Dopłaty wnoszone do spółki kapitałowej, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, nie stanowią przychodu zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 PDOPrU. Warto zaznaczyć, że niezbędnym warunkiem niepowstania przychodu jest to, aby dopłaty zostały wniesione w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach (tj. w KSH). Jeżeli w spółce zdecydowano o wniesieniu dopłat, a jednocześnie umowa spółki nie przewiduje obowiązku ich wnoszenia, to świadczenie takie będzie stanowiło przychód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych (wyr. NSA z 19.4.2007 r., II FSK 521/06, Legalis).

Przekazanie zysku na kapitał zapasowy lub rezerwowy spółki kapitałowej nie powoduje powstania przychodu do opodatkowania.

Z kolei zgodnie z obowiązującym od 1.1.2019 r. art. 15cb PDOPrU w spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej NBP obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub

2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

Koszt podatkowy przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.

Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z wymienionych wyżej tytułów nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł.

Wyłączenia:

1) ww. przepisów nie stosuje się do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej;

2) ww. przepisów nie 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.

Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki.

Jeżeli dopłata zostanie zwrócona przed upływem terminu 3 lat, w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, przychodem jest wartość odpowiadająca odliczonym, zgodnie z art. 15cb ust. 1 PDOPrU, kosztom uzyskania przychodów. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do przychodów spółki proporcjonalnie odpowiadających tej części kosztów uzyskania przychodów, która odpowiada zwróconej kwocie dopłaty – w przypadku zwrotu części dopłaty.

W przypadku gdy spółka zostanie przejęta w wyniku łączenia albo podziału albo przekształcona w spółkę niebędącą osobą prawną przed upływem terminu 3 lat, na dzień poprzedzający dzień przejęcia albo przekształcenia ustala się przychód w wysokości odpowiadającej odliczonym kosztom uzyskania przychodów.

Wyżej wymienionych przepisów dot. ustalenia kosztu podatkowego nie stosuje się, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w art. 15cb ust. 1 PDOPrU za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

Art. 12 ust. 4 pkt 11 PDOPrU:

4. Do przychodów nie zalicza się:

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.

Art. 15cb PDOPrU:

1. W spółce za koszt uzyskania przychodów uznaje się również kwotę odpowiadającą iloczynowi stopy referencyjnej Narodowego Banku Polskiego obowiązującej w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok podatkowy powiększonej o 1 punkt procentowy oraz kwoty:

1) dopłaty wniesionej do spółki w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach lub

2) zysku przekazanego na kapitał rezerwowy lub zapasowy spółki.

2. Koszt, o którym mowa w ust. 1, przysługuje w roku wniesienia dopłaty lub podwyższenia kapitału rezerwowego lub zapasowego oraz w kolejnych dwóch bezpośrednio po sobie następujących latach podatkowych.

3. Łączna kwota kosztów uzyskania przychodów odliczona w roku podatkowym z tytułów wymienionych w ust. 1 nie może przekroczyć kwoty 250 000 zł.

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do dopłat i zysków przeznaczonych na pokrycie straty bilansowej.

5. Przepis ust. 1 stosuje się, jeżeli zwrot dopłaty lub podział i wypłata zysku nastąpi nie wcześniej niż po upływie 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym ta dopłata została wniesiona do spółki albo została podjęta uchwała o zatrzymaniu zysku w spółce.

6. Za rok podatkowy, w którym dopłata została wniesiona do spółki, uznaje się rok, w którym dopłata wpłynęła na rachunek płatniczy spółki.

7. Jeżeli dopłata, o której mowa w ust. 1, zostanie zwrócona przed upływem terminu wskazanego w ust. 5, w roku podatkowym, w którym dokonano zwrotu, przychodem jest wartość odpowiadająca odliczonym, zgodnie z ust. 1, 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.

10. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik lub podmiot z nim powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 dokonał czynności prawnej albo powiązanych czynności prawnych bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, głównie w celu uznania kwoty określonej w ust. 1 za koszt uzyskania przychodów. Do uzasadnionych przyczyn ekonomicznych nie zalicza się przypadku, gdy korzyść uzyskana w roku podatkowym lub w latach następnych wynika z zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów.

115. Warunki skorzystania z ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych.

Odpowiedź:

Katalog przesłanek

Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, podlegający w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

1) **łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł**, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;

2) **mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:**

a) z wierzytelności,

b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,

c) z części odsetkowej raty leasingowej,

d) z poręczeń i gwarancji,

e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,

f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,

g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 PDOPrU – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod

względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;

3) podatnik:

a) **zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty**, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym, a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub

b) **ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych**, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;

4) **prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej**, **której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne** nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

5) **nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki**, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

6) **nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR** na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b RachunkU;

7) **złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem**, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.

Wyłączenia

Przepisy o ryczałcie od dochodów spółek kapitałowych nie mają zastosowania m.in. do:

1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16 PDOPrU;

2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim;

3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a PDOPrU (podatnicy korzystający ze zwolnień strefowych);

4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji.

Art. 28j PDOPrU:

1. Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

1) łączne przychody z działalności osiągnięte w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły 100 000 000 zł lub wartość średnich przychodów z działalności, obliczona na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego z okresu opodatkowania ryczałtem, nie przekroczyła 100 000 000 zł, przy czym przychody te są liczone z uwzględnieniem kwoty należnego podatku od towarów i usług;

2) mniej niż 50% przychodów, o których mowa w pkt 1, pochodzi:

a) z wierzytelności,

b) z odsetek i pożytków od wszelkiego rodzaju pożyczek,

c) z części odsetkowej raty leasingowej,

d) z poręczeń i gwarancji,

e) z praw autorskich lub praw własności przemysłowej, w tym z tytułu zbycia tych praw,

f) ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych,

g) z transakcji z podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 – w przypadku gdy w związku z tymi transakcjami nie jest wytwarzana wartość dodana pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma;

3) podatnik:

a) zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 3 osoby w przeliczeniu na pełne etaty, niebędące udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, przez okres co najmniej 300 dni w roku podatkowym,

a w przypadku gdy rokiem podatkowym nie jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych – przez co najmniej 82% dni przypadających w roku podatkowym, lub
b) ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej trzykrotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzeń na rzecz zatrudnionych na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 3 osób fizycznych, niebędących udziałowcami ani akcjonariuszami tego podatnika, jeżeli w związku z wypłatą tych wynagrodzeń na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych;
4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością albo spółki akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami albo akcjonariuszami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
6) nie sporządza za okres opodatkowania ryczałtem sprawozdań finansowych zgodnie z MSR na podstawie art. 45 ust. 1a i 1b ustawy o rachunkowości;
7) złoży zawiadomienie o wyborze opodatkowania ryczałtem, według ustalonego wzoru, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca pierwszego miesiąca pierwszego roku podatkowego, w którym ma być opodatkowany ryczałtem.
2. W przypadku podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności:
1) warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za spełnione w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem;
2) warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, nie dotyczy roku rozpoczęcia tej działalności i 2 lat podatkowych bezpośrednio po nim następujących, z tym że począwszy od drugiego roku podatkowego podatnik jest obowiązany do corocznego zwiększenia zatrudnienia o co najmniej 1 etat w pełnym wymiarze czasu pracy aż do osiągnięcia wielkości zatrudnienia określonej w tym przepisie.
3. W przypadku podatnika będącego małym podatnikiem, w pierwszym roku podatkowym opodatkowania ryczałtem, warunek, o którym mowa w ust. 1 pkt 3:
1) lit. a, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik zatrudnia na podstawie umowy o pracę co najmniej 1 osobę w przeliczeniu na pełne etaty, niebędącą udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, przez okres wskazany w tym przepisie;
2) lit. b, uznaje się za spełniony, jeżeli mały podatnik ponosi miesięcznie wydatki w kwocie stanowiącej co najmniej przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw z tytułu wypłaty wynagrodzenia na rzecz zatrudnionej na podstawie umowy innej niż umowa o pracę co najmniej 1 osoby, niebędącej udziałowcem ani akcjonariuszem tego podatnika, oraz w związku z wypłatą tego wynagrodzenia na podatniku ciąży obowiązek poboru zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych i składek określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.
4. Wartość średnich przychodów, o której mowa w ust. 1 pkt 1, ustala się jako iloraz sumy przychodów wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług, osiągniętych w każdym poprzednim roku podatkowym okresu, o którym mowa w art. 28f ust. 1 albo 2, i liczby tych lat poprzedzających rok podatkowy. Jeżeli rok podatkowy trwa dłużej albo krócej niż 12 następujących po sobie miesięcy, przychód za ten rok ustala się jako iloraz przychodu osiągniętego w tym roku wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług oraz ilorazu liczby dni w okresie opodatkowania ryczałtem i liczby 365.

Art. 28k PDOPrU

1. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do:
1) przedsiębiorstw finansowych, o których mowa w art. 15c ust. 16;
2) instytucji pożyczkowych w rozumieniu art. 5 pkt 2a ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o kredycie konsumenckim;
3) podatników osiągających dochody, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a;
4) podatników postawionych w stan upadłości lub likwidacji;
5) podatników, którzy zostali utworzeni:
a) w wyniku połączenia lub podziału albo
b) 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
c) przez osoby prawne, osoby fizyczne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jeżeli w roku podatkowym, w którym podatnik został utworzony, lub 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 w pierwszym dniu roboczym miesiąca

poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14
– w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność, oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia utworzenia;
6) podatników, którzy:
a) zostali podzieleni przez wydzielenie albo
b) wnieśli tytułem wkładu do innego podmiotu, w tym na poczet kapitału:
– 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 w pierwszym dniu roboczym miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym wniesiono te składniki majątku, w zaokrągleniu do 1000 zł, przy czym wartość tych składników oblicza się, stosując odpowiednio przepisy art. 14, lub
– 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, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia dokonania podziału albo wniesienia wkładu.
2. W przypadku łączenia, podziału podmiotów lub wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego przepisy ust. 1 pkt 5 i 6 stosuje się odpowiednio do podmiotów przejmujących lub otrzymujących wkład niepieniężny.

116. Zasady opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych.

Odpowiedź:

Zasady ogólne

Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d PDOPrU, innymi słowy, nie mają do niego zastosowania przepisy regulujące opodatkowanie dochodów spółek kapitałowych według stawki 19%, przychodów z budynków oraz IP BOX.

Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych opodatkowany na zasadach ogólnych prowadząc księgi rachunkowe, ustala takie pozycje jak podstawa opodatkowania oraz dochód wyłącznie na podstawie przepisów PDOPrU, gdyż wyłącznie przepisy PDOPrU określają, jakie elementy stanowią, na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, przychód i koszt. Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych ma zapewnić 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 PDOPrU. Innymi słowy, w przypadku podatnika podatku dochodowego od osób prawnych opodatkowanego na zasadach ogólnych, przepisy o rachunkowości nie rozstrzygają o tym, jakie elementy są przychodem czy też kosztem uzyskania przychodu, o uznaniu danego przysporzenia czy wydatku za przychód czy koszt podatkowy, co pozwoli na ustalenie podstawy opodatkowania, decydują bowiem wyłącznie przepisy prawa podatkowego.

Inaczej przedstawia się sytuacja podatnika opodatkowanego ryczałtem. Mianowicie sposób prowadzenia przez niego ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie RachunkU ma zapewnić prawidłowe określenie:

1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz

2) w kapitale własnym:

a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem oraz

b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Co istotne, określenia tych wartości dokonuje się wyłącznie na podstawie przepisów RachunkU. O tym, które pozycje ksiąg rachunkowych są przychodem i kosztem decydują wyłącznie przepisy RachunkU. Podatnik opodatkowany ryczałtem nie musi prowadzić dodatkowych ewidencji pozwalających na „przejście” z wyniku rachunkowego na wynik

podatkowy, gdyż takie „przejście" nie jest w odniesieniu do niego w ogóle dokonywane (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:

1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo

2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2 PDOPrU

– w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin, **pod rygorem utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od spółek kapitałowych**.

Przedmiot opodatkowania ryczałtem

Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:

1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub

b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);

2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);

4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;

6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

Stawki ryczałtu

Wysokość stawki podatku jest uzależniona od wielkości przychodów uzyskiwanych przez podatnika oraz od tego, czy ponosi on nakłady inwestycyjne. Ustalenie stawki ryczałtu, która znajdzie zastosowanie do opodatkowania dochodów podatnika osiągniętych w danym roku podatkowym, jest dokonywane przez podatnika w każdym roku. Wynika to z przyjęcia zasady, że próg przychodowy, uprawniający do opodatkowania ryczałtem, ustala się dla każdego roku podatkowego. Niższa stawka podatku dotyczy podatników mających status tzw. małego podatnika, podatników, u których wartość średnich przychodów nie przekracza kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro oraz podatników, którzy w okresie opodatkowania ryczałtem ponosili nakłady inwestycyjne o normatywnie określonej wielkości. Pozostali podatnicy stosują wyższą stawkę ryczałtu.

Stawka podatku wynosi:

1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;

2) 25% podstawy opodatkowania – w pozostałych przypadkach.

W odniesieniu do podstawy opodatkowania ustalanej od dochodu z tytułu zysku netto, czyli

zysku, który został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem, stawka ryczałtu (w wysokości 15% dla małych podatników i 25% dla pozostałych podatników) podlega obniżeniu o 5 punktów procentowych, co oznacza, że wynosi ona odpowiednio 10% i 20% pod warunkiem poniesienia przez podatnika odpowiednio wysokich nakładów inwestycyjnych zgodnie z art. 28o PDOPrU.

Art. 28d PDOPrU:
1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zwanym dalej w niniejszym rozdziale „ryczałtem", jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:
1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz
2) w kapitale własnym:
a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz
b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.
2. Podatnik i jego następca prawny są obowiązani wykazywać wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z przepisami o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.
Art. 28g PDOPrU:
1. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:
1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2
– w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.
2. Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:
1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa w ust. 1;
2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1.
3. Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu.
4. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się do podatnika, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję oraz poinformuje przed upływem dwuletniego okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji.
5. Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.
6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, poniósł wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, z wyjątkiem udziałowców albo akcjonariuszy tego podatnika, w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem. Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.
7. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem, warunki, o których mowa w ust. 1 i 6, uznaje się za spełnione w odniesieniu do połowy wartości wymienionych w tych przepisach.
Art. 28h PDOPrU:
1. Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d.

2. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem przepisy rozdziału 3a stosuje się odpowiednio, przy czym kwoty niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1 uznaje się za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Art. 28m PDOPrU:

1. Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:
1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).
2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy.
3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności:
1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
2) świadczenia wykonane na rzecz:
a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji);
6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
8) wydatki na reprezentację.
4. Do ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się:
1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;

3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.
5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2 lit. a, ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.
6. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, 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 przypadkach innych niż określone w pkt 1.
7. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 lub w rozumieniu art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
8. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 56a.

Art. 28n PDOPrU:

1. Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:
1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;
2) suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
4) dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem.
2. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe. Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.
3. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.
4. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiejkolwiek formie.
5. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż przychody (dochody), o których mowa w ust. 4, podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podwyższa się o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiejkolwiek formie.
6. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, obniżenia i podwyższenia, o których mowa odpowiednio w ust. 4 i 5, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.
7. Przepisy ust. 4–6 stosuje się odpowiednio do podatnika w zakresie działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu.

Art. 28o PDOPrU:

1. Ryczałt wynosi:
1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;
2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.
2. W przypadku podstawy opodatkowania ustalanej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku, o której mowa w ust. 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej:
1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1;
2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.

117. Porównanie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych z zasadami ogólnymi opodatkowania dochodów spółek kapitałowych.

Odpowiedź:

Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych opodatkowany na zasadach ogólnych prowadząc księgi rachunkowe, ustala takie pozycje jak podstawa opodatkowania oraz dochód wyłącznie na podstawie przepisów PDOPrU, gdyż wyłącznie przepisy PDOPrU określają, jakie elementy stanowią, na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, przychód i koszt. Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych ma zapewnić 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 PDOPrU. Innymi słowy, w przypadku podatnika podatku dochodowego od osób prawnych opodatkowanego na zasadach ogólnych przepisy o rachunkowości nie rozstrzygają o tym, jakie elementy są przychodem czy też kosztem uzyskania przychodu, o uznaniu danego przysporzenia czy wydatku za przychód czy koszt podatkowy, co pozwoli na ustalenie podstawy opodatkowania, decydują bowiem wyłącznie przepisy prawa podatkowego.

Inaczej przedstawia się sytuacja podatnika opodatkowanego ryczałtem. Mianowicie sposób prowadzenia przez niego ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie RachunkU ma zapewnić prawidłowe określenie:

1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz

2) w kapitale własnym:

a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem oraz

b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

Co istotne, określenia tych wartości dokonuje się wyłącznie na podstawie przepisów RachunkU. O tym, które pozycje ksiąg rachunkowych są przychodem i kosztem, decydują wyłącznie przepisy RachunkU. Podatnik opodatkowany ryczałtem nie musi prowadzić dodatkowych ewidencji pozwalających na „przejście" z wyniku rachunkowego na wynik podatkowy, gdyż takie „przejście" nie jest w odniesieniu do niego w ogóle dokonywane (*W. Dmoch*, Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2021, Legalis).

Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:

1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo

2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2 PDOPrU

– w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin, **pod rygorem utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od spółek kapitałowych**.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym w przypadku zasad ogólnych jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. Natomiast opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:

1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:

a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub

b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);

2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);

4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;

5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;

6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).

Wysokość stawki podatku w przypadku ryczałtu od spółek kapitałowych jest uzależniona od wielkości przychodów uzyskiwanych przez podatnika oraz od tego, czy ponosi on nakłady inwestycyjne. Stawka podatku wynosi:

1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;

2) 25% podstawy opodatkowania – w pozostałych przypadkach.

W odniesieniu do podstawy opodatkowania ustalanej od dochodu z tytułu zysku netto, czyli zysku, który został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom lub na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem, stawka ryczałtu (w wysokości 15% dla małych podatników i 25% dla pozostałych podatników) podlega obniżeniu o 5 punktów procentowych, co oznacza, że wynosi ona odpowiednio 10% i 20% pod warunkiem poniesienia przez podatnika odpowiednio wysokich nakładów inwestycyjnych zgodnie z art. 28o PDOPrU.

Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d PDOPrU, innymi słowy, nie mają do niego zastosowania przepisy regulujące opodatkowanie dochodów spółek kapitałowych według stawki 19%, przychodów z budynków oraz IP BOX.

Art. 7 ust. 1 PDOPrU:

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.

Art. 28d PDOPrU:

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, zwanym dalej w niniejszym rozdziale „ryczałtem”, jest obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o rachunkowości w sposób zapewniający prawidłowe określenie:

1) wysokości zysku (straty) netto, podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku oraz

2) w kapitale własnym:

a) kwoty zysków niepodzielonych i kwoty zysków podzielonych odniesione na kapitały, wypracowanych w latach opodatkowania ryczałtem, oraz

b) kwoty niepokrytych strat poniesionych w latach opodatkowania ryczałtem.

2. Podatnik i jego następca prawny są obowiązani wykazywać wyodrębnienie w kapitale własnym zysków lub strat, o których mowa w ust. 1 pkt 2, w sprawozdaniu finansowym sporządzanym zgodnie z przepisami o rachunkowości do roku wypłaty tych zysków lub pokrycia tych strat.

Art. 28g PDOPrU:

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:

1) 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem, albo
2) 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych, o którym mowa w art. 28f ust. 1 lub 2
– w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.
2. Przez nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w ust. 1, rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:
1) wydatki na nabycie fabrycznie nowych środków trwałych lub wytworzenie środków trwałych, o których mowa w ust. 1;
2) opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w ust. 1.
3. Przez członków rodzin, o których mowa w ust. 1, rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu.
4. Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się do podatnika, który realizuje znaczącą dla prowadzonej działalności inwestycję oraz poinformuje przed upływem dwuletniego okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, właściwego naczelnika urzędu skarbowego o przedmiocie inwestycji, roku poniesienia nakładów na cele inwestycyjne i terminie planowanego zakończenia inwestycji.
5. Przy ocenie, czy inwestycja jest znacząca dla prowadzonej działalności, uwzględnia się w szczególności istotność ponoszonych nakładów na cele inwestycyjne, ich wpływ na zmianę przedmiotu prowadzonej działalności lub poszerzenie jej zakresu, a także wpływ tych nakładów na przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część.
6. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, jeżeli podatnik opodatkowany ryczałtem w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, poniósł wydatki na wynagrodzenia zatrudnionych osób fizycznych, z wyjątkiem udziałowców albo akcjonariuszy tego podatnika, w wysokości większej o 20%, jednak nie mniejszej niż 30 000 zł, w stosunku do kwoty takich wydatków poniesionych w roku podatkowym poprzedzającym dwuletni okres opodatkowania ryczałtem. Do wydatków na wynagrodzenia nie zalicza się wydatków, które na podstawie odrębnych przepisów obciążają bezpośrednio podatnika.
7. W przypadku podatnika rozpoczynającego działalność lub małego podatnika, w pierwszym dwuletnim okresie opodatkowania ryczałtem, warunki, o których mowa w ust. 1 i 6, uznaje się za spełnione w odniesieniu do połowy wartości wymienionych w tych przepisach.

Art. 28h PDOPrU:

1. Podatnik opodatkowany ryczałtem nie podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 19, art. 24b i art. 24d.
2. Do podatnika opodatkowanego ryczałtem przepisy rozdziału 3a stosuje się odpowiednio, przy czym kwoty niezaliczane do kosztów uzyskania przychodów lub zaliczane do dochodów (przychodów) na podstawie art. 16o ust. 1, art. 16p ust. 1 i 2, art. 16q, art. 16r oraz art. 16t ust. 1 uznaje się za dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych.

Art. 28m PDOPrU:

1. Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:
1) wysokości zysku netto wypracowanego w okresie opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej zysk ten został uchwałą o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto przeznaczony:
a) do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom (dochód z tytułu podzielonego zysku) lub
b) na pokrycie strat powstałych w okresie poprzedzającym okres opodatkowania ryczałtem (dochód z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat);
2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);
3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);
4) nadwyżce wartości rynkowej składników przejmowanego majątku lub wniesionego w drodze wkładu niepieniężnego ponad wartość podatkową tych składników (dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku) – w przypadku łączenia, podziału, przekształcenia podmiotów lub wniesienia w drodze wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
5) sumie zysków netto osiągniętych w każdym roku podatkowym stosowania opodatkowania ryczałtem w części, w jakiej te zyski nie były zyskami podzielonymi lub nie zostały przeznaczone na pokrycie straty (dochód z tytułu zysku netto) – w przypadku podatnika, który zakończył opodatkowanie ryczałtem;
6) wartości przychodów i kosztów podlegających zgodnie z przepisami o rachunkowości zarachowaniu w roku podatkowym i uwzględnieniu w zysku (stracie) netto, które nie zostały uwzględnione w tym zysku (stracie) netto (dochód z tytułu nieujawnionych operacji gospodarczych).
2. Przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio do wypłaty zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy.
3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne

niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności:
1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
2) świadczenia wykonane na rzecz:
a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ponad ustaloną cenę tej transakcji;
4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami, ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji);
6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
8) wydatki na reprezentację.
4. Do ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się:
1) wynagrodzeń z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz art. 13 pkt 7, 8 i 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;
2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.
5. W przypadku, o którym mowa w ust. 4 pkt 2 lit. a, ciężar dowodu, że składnik majątku jest wykorzystywany wyłącznie na cele działalności gospodarczej, spoczywa na podatniku.
6. Wartość rynkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, 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 przypadkach innych niż określone w pkt 1.
7. Przez wartość podatkową składnika majątku, o której mowa w ust. 1 pkt 4, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiejkolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 lub w rozumieniu art. 22 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty.
8. Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 56a.

Art. 28n PDOPrU:

1. Podstawę opodatkowania ryczałtem stanowi:
1) suma dochodu z tytułu podzielonego zysku i dochodu z tytułu zysku przeznaczonego na pokrycie strat ustalona w miesiącu, w którym podjęto uchwałę o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto;
2) suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku;
3) dochód z tytułu zmiany wartości składników majątku osiągnięty w miesiącu, w którym nastąpiło łączenie, podział, przekształcenie podmiotów lub wniesienie wkładu niepieniężnego;
4) dochód z tytułu zysku netto osiągnięty w roku podatkowym, w którym zakończył opodatkowanie ryczałtem.
2. Podział lub pokrycie wyniku finansowego netto podatnika są dokonywane do końca szóstego miesiąca następującego po ostatnim dniu roku podatkowego, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe.

Jeżeli uchwała o podziale lub pokryciu wyniku finansowego netto podjęta zostanie w terminie późniejszym, przyjmuje się, że uchwała ta została podjęta ostatniego dnia tego szóstego miesiąca.
3. Przy obliczaniu podstawy opodatkowania podatnik opodatkowany ryczałtem uwzględnia zdarzenia zaistniałe przed pierwszym rokiem opodatkowania ryczałtem, jeżeli rozliczenie tych zdarzeń jest kontynuowane zgodnie z przyjętymi przez tego podatnika zasadami rachunkowości.
4. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wyłączone lub wolne od podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, podstawa opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podlega obniżeniu o wartość tych przychodów oraz podwyższeniu o sumę kosztów związanych z tymi przychodami i kwoty równej podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli wartości te zostały uwzględnione w wyniku finansowym netto w jakiejkolwiek formie.
5. Jeżeli podatnik osiągnął w roku podatkowym przychody (dochody) poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej inne niż przychody (dochody), o których mowa w ust. 4, podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, podwyższa się o kwotę równą podatkowi zapłaconemu od tych przychodów (dochodów) w obcym państwie, jeżeli podatek ten obniżył wynik finansowy netto w jakiejkolwiek formie.
6. Jeżeli dochód stanowiący podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1 pkt 1, nie odpowiada pełnej wysokości zysku netto osiągniętego za rok podatkowy, obniżenia i podwyższenia, o których mowa odpowiednio w ust. 4 i 5, dokonuje się proporcjonalnie do udziału tego dochodu w zysku netto.
7. Przepisy ust. 4–6 stosuje się odpowiednio do podatnika w zakresie działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu.

Art. 28o PDOPrU:

1. Ryczałt wynosi:
1) 15% podstawy opodatkowania – w przypadku małego podatnika oraz podatnika, u którego wartość średnich przychodów obliczona zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 1 nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika;
2) 25% podstawy opodatkowania – w przypadku podatnika innego niż wskazany w pkt 1.
2. W przypadku podstawy opodatkowania ustalanej od dochodu z tytułu zysku netto stawka podatku, o której mowa w ust. 1, podlega obniżeniu o pięć punktów procentowych, jeżeli nakłady na cele inwestycyjne, o których mowa w art. 28g ust. 1, wynosiły co najmniej:
1) 50% w każdym dwuletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 1;
2) 110% w każdym czteroletnim okresie – w przypadku rozliczania nakładów inwestycyjnych w sposób określony w art. 28g ust. 1 pkt 2.

Przejdź do księgarni ➜

ksiegarnia.beck.pl