

Redakcja naukowa: Witold Modzelewski

**Autorzy: Witold Modzelewski, Joanna Kiszka,
Agnieszka Sobiech, Rafał Johaniuk, Rafał Linka,
Aleksandra Szczęsny, Maciej Sobiech**

Redaktor wydania: Małgorzata Słomka

PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH – 52 NAJWAŻNIEJSZE POJĘCIA

Wydanie III zaktualizowane i rozszerzone

Warszawa 2024 r.

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Jan Głuchowski

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

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

ISBN 978-83-67172-46-2

e-ISBN 978-83-67172-47-9

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wstęp	5
Wykaz ważniejszych skrótów	6
1. Amortyzacja	8
2. Ceny transferowe	14
3. Certyfikat rezydencji	17
4. Danina solidarnościowa	26
5. Dochód	30
6. Dokumentacja cen transferowych	35
7. Działalność gospodarcza	40
8. Działalność wykonywana osobiście	46
9. Działy specjalne produkcji rolnej	52
10. Exit tax	59
11. Fundacja rodzinna	66
12. Kapitały pieniężne	70
13. Koszty uzyskania przychodów	75
14. Najem prywatny	83
15. Nieograniczony obowiązek podatkowy	86
16. Nierezydent	91
17. Nieujawnione źródła przychodów	95
18. Obowiązek podatkowy	99
19. Odpłatne zbycie nieruchomości	102
20. Ośrodek interesów życiowych	105
21. Płatnik	108
22. Podatek liniowy	111
23. Podatek od przychodów z budynków	114
24. Podatnik	118
25. Podstawa opodatkowania	121
26. Prawa majątkowe	124
27. Przedsiębiorstwo w spadku	126
28. Przychody z innych źródeł	130
29. Przychody ze stosunku pracy	133
30. Przychód podatkowy	136
31. Rezydent	141
32. Różnice kursowe	142
33. Ryczałtowe opodatkowanie dochodów	145
34. Skala podatkowa	149

35. Składka zdrowotna.....	150
36. Strata	152
37. Środek trwały	155
38. Ulepszenie.....	157
39. Ulga abolicyjna	159
40. Ulga na działalność badawczo-rozwojową.....	162
41. Ulga na złe długi.....	165
42. Ulga podatkowa	168
43. Ulga termomodernizacyjna.....	170
44. Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.....	174
45. Wartość niematerialna i prawna	176
46. Wartość początkowa	179
47. Zaliczka na podatek	182
48. Zasada kasowa	186
49. Zasada memoriałowa	188
50. Zeznania podatkowe	189
51. Zwolnienia podatkowe.....	192
52. Źródła przychodów	195
Bibliografia	197
Literatura	197
Źródła internetowe.....	199
Akty prawne	205
Orzecznictwo	208
Interpretacje indywidualne	210
Pozostałe źródła.....	213

Wstęp

Niniejszym oddajemy do rąk Czytelników trzecie wydanie książki, w której syntetycznie przedstawiliśmy 52 najważniejsze pojęcia z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych w świetle stanu prawnego obowiązującego na dzień 1 stycznia 2024 r.

W narastającym z każdym rokiem chaosie interpretacyjnym, do którego przyczynia się praktyka organów podatkowych i skarbowych oraz rozbieżna i niestabilna judykatura sądów administracyjnych, pogłębia się ryzyko podatkowe podatników i płatników. Stan niepewności dotyczy również podstawowych pojęć z zakresu tego podatku. Zarówno podatnicy, płatnicy, jak i pracownicy organów podatkowych na co dzień zadają pytanie o treść norm prawnych, które regulują podstawowe instytucje podatku dochodowego od osób fizycznych.

W niniejszej książce podjęto próbę sformułowania prawidłowych, zgodnych z prawem definicji wszystkich istotnych pojęć z zakresu tego podatku. Być może choć trochę przyczyni się ona do ustabilizowania jego doktryny interpretacyjnej i zwiększenia bezpieczeństwa podatników i płatników oraz zwiększy przewidywalność praktyki organów stosujących prawo podatkowe. Praca stanowi również pokłosie już prawie trzydziestoletniego dorobku piśmiennictwa oraz analiz prawopodatkowych prowadzonych przez Instytut Studiów Podatkowych¹.

¹ Zob. w szczególności dorobek piśmiennictwa opublikowanego w BISP oraz „Serwisie Doradztwa Podatkowego”.

Wykaz ważniejszych skrótów

- BISP** – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”
- Dyrektor KIS** – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
- dyrektywa 2010/24/UE** – dyrektywa 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)
- EOG** – Europejski Obszar Gospodarczy
- k.c.** albo **Kodeks cywilny** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610)
- k.s.h.** albo **Kodeks spółek handlowych** – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18)
- KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa
- KE** – Komisja Europejska
- Kodeks karny skarbowy** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654)
- Kodeks postępowania cywilnego** – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)
- Kodeks pracy** – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1465)
- Kodeks rodzinny i opiekuńczy** – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2809)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- KRS** – Krajowy Rejestr Sądowy
- KŚT** – Klasyfikacja Środków Trwałych wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)
- NBP** – Narodowy Bank Polski
- NIP** – numer identyfikacji podatkowej
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)
- PKWiU** – Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz.U. poz. 1676 ze zm.)
- Prawo własności przemysłowej** – ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)

RP – Rzeczpospolita Polska

SN – Sąd Najwyższy

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UE – Unia Europejska

ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. – ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 170)

ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)

ustawa z dnia 13 października 1995 r. – ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2500)

ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)

ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2540 ze zm.)

ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)

ustawa z dnia 29 września 1994 r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 120)

ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2561)

ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. – ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 326)

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wytyczne OECD – Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych (OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, July 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en, dostęp: 5.04.2021)

1. Amortyzacja

1.1. Amortyzacja nie jest pojęciem, do którego odnosi się klasyczna legalna definicja zamieszczona w tzw. słowniku ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Na podstawie przepisów art. 22a–22o tej ustawy można jednak stwierdzić, że amortyzacja wyraża zużywanie się składników majątku zaliczanych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych są uwzględniane przy ustalaniu dochodu podatkowego w ten sposób, że za ich pośrednictwem wartość początkowego nakładu inwestycyjnego staje się kosztem uzyskania przychodu, przy czym zakres dozwolonych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych według zasad określonych w art. 22a–22o ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. jest limitowany przez ustawowe ustalenie wartości początkowej składników majątkowych, czyli podstawy amortyzacji, a także stawek i metod amortyzacyjnych.

Na podstawie art. 22a ust. 1 powołanej ustawy jako środki trwałe amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
 - 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
 - 3) inne przedmioty
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Jako środki trwałe amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych,
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 3) składniki majątku, takie jak budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a także
- 4) tabor transportu morskiego w budowie (PKWiU 30.11).

Ponadto amortyzacji podlegają nabyte od innego podmiotu, wymienione w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. wartości niematerialne i prawne².

Niemniej na podstawie art. 22c wyłączona została amortyzacja środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, takich jak:

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów³,
- 2) budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy⁴,
- 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne⁵,
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1 i 1a⁶,
- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tej działalności.

Status danego przedmiotu jako środka trwałego jest niezależny od jego wartości początkowej, jednakże wartość ta, określona zgodnie z art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., decyduje o obligatoryjności lub też fakultatywności dokonywania odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych składników majątku. Do

² Na podstawie art. 22b do wartości tych zaliczane są przede wszystkim:

- 1) (uchylony),
 - 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - 3) (uchylony),
 - 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
 - 5) licencje,
 - 6) prawa określone w Prawie własności przemysłowej, a także
 - 7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi

³ Brak amortyzacji gruntów ma w tym przypadku uzasadnienie w tym, że grunt nie podlega zużyciu, którego wyrazem byłaby amortyzacja.

⁴ Powyższe oznacza, że decyzja o amortyzowaniu podatkowym budynków mieszkalnych i lokali mieszkalnych, które wykorzystywane są na potrzeby działalności gospodarczej albo oddane w najem (dzierżawę), pozostawiona jest całkowicie uznaniu podatnika.

⁵ W przypadku dzieł sztuki i eksponatów muzealnych regułą jest, że z czasem zyskują one na wartości, dokonywanie od nich odpisów amortyzacyjnych nie byłoby zatem uzasadnione.

⁶ Wartością niematerialną i prawną niepodlegającą amortyzacji jest wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż przez nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

- 1) kupna,
- 2) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dokonuje korzystający.

To zaś oznacza m.in., że amortyzacji nie podlega wartość firmy w przedsiębiorstwie, które zostało stworzone (założone) przez samego podatnika.

dnia 1 stycznia 2018 r. dokonywanie odpisów było fakultatywne, gdy wartość początkowa składników majątku, o których mowa w art. 22a i 22b powołanej ustawy, nie przekraczała 3500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowiły wówczas co do zasady koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do użytkowania. Od dnia 1 stycznia 2018 r. rozwiązanie to ma natomiast zastosowanie do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa, określona zgodnie ze wspomnianą ustawą, nie przekracza 10 tys. zł.

Regułą jest, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały lub wartość niematerialna i prawna zostały wprowadzone do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Odpisy amortyzacyjne mogą być dokonywane w równych ratach co miesiąc, co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Co do zasady podatnikowi pozostawiony jest również wybór jednej z dwóch dopuszczonych prawem metod amortyzacji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a więc metody liniowej lub metody degresywnej. Wybór ten powinien być dokonany dla poszczególnych składników majątku przed rozpoczęciem ich amortyzacji.

W świetle przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. można wyróżnić kilka odmian metody liniowej, czyli:

- 1) standardową (przewidzianą w art. 22i ust. 1),
- 2) przyspieszoną przez zastosowanie współczynników podwyższających (stosowaną na podstawie art. 22i ust. 2–4),
- 3) spowolnioną przez zastosowanie obniżonych stawek amortyzacyjnych (zgodnie z art. 22i ust. 5) oraz
- 4) przyspieszoną przez zastosowanie indywidualnych stawek dla używanych lub ulepszonych środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji rachunkowej danego podatnika (wedle art. 22j)⁷.

Ponadto jedną z form metody liniowej jest amortyzacja składników majątku używanych jedynie sezonowo. W najprostszym wariantcie tej metody wysokość odpisu amortyzacyjnego wynika z zastosowania do wartości początkowej środka trwałego, wprowadzonego do ewidencji, stawki określonej w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (dalej: Wykaz). W pozostałych wariantach ustawa ta dopuszcza stosowanie metody liniowej z uwzględnieniem warunków, w jakich wykorzystywane są środki trwałe, przez odpowiednią modyfikację wysokości stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie. Podwyższenie stawek amortyzacyjnych może być uzasadnione np.:

⁷ „Środek trwały może zostać ulepszony nie tylko w trakcie dokonywania jego amortyzacji. Do ulepszenia może również dojść w momencie, gdy jest on już całkowicie zamortyzowany. Efektem ulepszenia jest w takiej sytuacji dalsze naliczanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej powiększonej o kwotę dokonanego ulepszenia”. J. Kiszka, *Remont a ulepszenie środka trwałego. Wydatki inwestycyjne jako koszty uzyskania przychodów*, BISP 2019, nr 12.

- 1) eksploatacją środka trwałego w warunkach pogorszonych lub złych (dla budynków lub budowli);
- 2) intensywniejszym użytkowaniem środka trwałego w stosunku do warunków przeciętnych;
- 3) koniecznością zachowania szczególnej sprawności technicznej (w odniesieniu do maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego);
- 4) poddaniem środka trwałego szybszemu postępowi technicznemu (maszyny, urządzenia i aparatura, w których zastosowanie mają układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, oraz pozostała aparatura naukowo-badawcza i doświadczalno-produkcyjna).

Współczynniki podwyższenia określa ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.

W przypadku wystąpienia lub ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek dla budynków i budowli, maszyn i urządzeń (z wyłączeniem tych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT) oraz środków transportu (z wyłączeniem morskiego transportu pływającego) stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające zmiany⁸.

Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych sklasyfikowanych w grupach 4–6 i 8 KŚT 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. Możliwe jest także obniżanie podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Przepisy dopuszczają także korzystanie z metody liniowej z zastosowaniem indywidualnie ustalonych stawek amortyzacyjnych. Zgodnie bowiem z art. 22j ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż określony w art. 22j.

⁸ „W dniu 28 października 2020 r. Sejm uchwalił ustawę [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. Przyjęta ustawa przewiduje szereg zmian w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w tym ograniczeń dotyczących amortyzacji i rozliczenia straty podatkowej.

Ustawa zakłada, że w okresie zwolnienia przez podatnika ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, wyłączone będzie możliwości stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do nowych środków trwałych wykorzystywanych w działalności, z której dochody podlegają takiemu zwolnieniu – w okresie takiego zwolnienia. Zmiany mają uniemożliwić praktykę polegającą na maksymalnym obniżeniu stawki amortyzacyjnej środków trwałych wykorzystywanych w działalności z której dochody korzystają ze zwolnienia, po to aby maksymalnie obciążyć kosztami amortyzacyjnymi dochody uzyskiwane po okresie zwolnienia. Nowelizacja dotyczyć będzie środków trwałych wprowadzonych do ewidencji po 31 grudnia 2020 r.”, S. Kopacz, *Ograniczenie amortyzacji i rozliczenia straty podatkowej*. „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 586, 9 listopada 2020 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/ograniczenie-amortyzacji-i-rozliczenia-straty-podatkowej/>, dostęp: 4.01.2021. Ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2022 r.

Druga z metod amortyzacji – degresywna, opisana w art. 22k przywołanej ustawy – znajduje zastosowanie tylko do maszyn i urządzeń zaliczonych do grup 3–6 i 8 KŚT oraz środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych. Polega ona na tym, że podatnik może dokonywać odpisów amortyzacyjnych w pierwszym podatkowym roku używania tych składników majątku z zastosowaniem stawek podanych w Wykazie, podwyższonych o współczynnik nie wyższy niż 2,0⁹, 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 miałyby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej z zastosowaniem metody liniowej, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie tą metodą.

Z dniem 12 sierpnia 2017 r. weszły w życie regulacje art. 22k ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.¹⁰ rozszerzające możliwość dokonywania tzw. jednorazowej amortyzacji w ramach limitu 50 tys. euro w skali roku. W ust. 14–21 dodanych do wspomnianego art. 22k wprowadzono prawo do dokonania jednorazowej amortyzacji dla każdego podatnika¹¹, u którego nakłady na środki trwałe w danym roku podatkowym wyniosły co najmniej 10 tys. zł i nie przekroczyły 100 tys. zł. W przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – na podstawie art. 22k ust. 19 limit 100 tys. zł odnosi się do wszystkich wspólników tej spółki. W limicie 10 tys. zł podatnik może uwzględnić wartość kilku środków trwałych, pod warunkiem że wartość każdego z nich jest wyższa niż 3500 zł. Jednorazową amortyzację podatnik może także stosować wówczas, gdy wartość początkowa jednego środka trwałego, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 tys. zł¹². Jeśli natomiast wydatki podatnika na fabrycznie nowe środki trwałe przekroczą 100 tys. zł w skali roku, to nadwyżkę ponad tę kwotę przedsiębiorca amortyzuje w następnych latach podatkowych według metody liniowej lub degresywnej. Ponieważ wskazane preferencje nie stanowią – w odróżnieniu od przepisów poprzednio regulujących jednorazową amortyzację – pomocy de minimis, mogą z nich korzystać również przedsiębiorcy, którzy np. w ostatnich latach otrzymywali dofinansowanie ze środków pochodzących z UE.

⁹ W przypadku używania wspomnianych wyżej środków trwałych w zakładzie danego podatnika położonym w gminie 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 można podwyższyć z zastosowaniem współczynnika nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z omówioną wyżej zasadą.

¹⁰ Zmiany wprowadzone na mocy ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. poz. 1448).

¹¹ Do czasu nowelizacji z jednorazowej amortyzacji mogli korzystać jedynie podatnicy rozpoczynający w roku podatkowym prowadzenie działalności gospodarczej oraz tzw. mali podatnicy.

¹² „Zgodnie z art. 22d PODOFizU [tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. – przyp. red.] podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku o wartości do 10 000 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do używania. W takim zatem przypadku, mimo że składniki te są środkami trwałymi w rozumieniu ustawy, podlegają amortyzacji jednorazowej”. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), wyd. 16, Warszawa 2020, komentarz do art. 22a–22m.

Amortyzacja realizowana metodą liniową równomiernie rozkłada odpisy odzwierciedlające zużycie na cały okres użytkowania środka trwałego, a dokonywana metodą degresywną oddaje najlepiej przebieg używania i zmniejszania się wartości środka trwałego, ponadto uwzględnia ryzyko zużycia gospodarczego – środki trwałe zostają bowiem w znacznej części zamortyzowane w pierwszych latach okresu używania i przed jego zakończeniem mogą zostać zastąpione nowymi bez większych strat dla podatnika. Należy jednocześnie zaznaczyć, że na mocy dodanego art. 22i ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. od dnia 1 stycznia 2021 r. wprowadzono ograniczenie w stosowaniu przepisów o podwyższaniu i obniżaniu stawek amortyzacyjnych do środków trwałych wykorzystywanych do działalności zwolnionej z opodatkowania oraz opodatkowanej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, podatkiem tonażowym lub zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych¹³.

1.2. Powyższe zasady stosowania amortyzacji na ogół nie budzą wątpliwości, niemniej problematyczne bywają m.in. dopuszczalność w niektórych okolicznościach zmiany metody amortyzacji¹⁴ czy zasady kwalifikowania jako kosztów uzyskania przychodów odpisów dokonywanych od majątku nabytego w drodze dziedziczenia lub darowizny¹⁵.

1.3. Podsumowując powyższe, uznać należy, że amortyzacja stanowi – realizowany z zastosowaniem wybranej metody amortyzacyjnej – sposób rozliczania w czasie zużycia czy wykorzystania składników majątku przedsiębiorstwa w postaci aktywów klasyfikowanych jako środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, czego wyrazem jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych obliczonych jako iloczyn stawki amortyzacyjnej adekwatnej do rodzaju składnika majątkowego i jego wartości początkowej, kontynuowany do momentu zrównania się sumy dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową.

¹³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1084 ze zm.

¹⁴ Np. w wyroku z dnia 7 września 2016 r. (sygn. akt I SA/Op 224/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2999848516>, dostęp: 5.04.2021) WSA w Opolu uznał, że skoro jedną wybraną metodę amortyzacji stosuje się aż do pełnego zamortyzowania środka trwałego (z wyjątkami niemającymi zastosowania w rozpatrywanej sprawie), to w konsekwencji brak jest podstaw do zmiany metody amortyzacji (zastosowania stawek indywidualnych ze skutkiem wstecznym od początku biegu okresu amortyzacji) i dokonania – w związku z treścią art. 81 § 1 i art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej – korekty w deklaracji korygującej podstawę opodatkowania, kształtującej wysokość podatku od osób prawnych. Zob. J. Kiszka, *Czy błędnie dokonana klasyfikacja środka trwałego uprawnia do zmiany metody amortyzacji z mocą wsteczną?*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 381, 5 grudnia 2016 r.

¹⁵ Do końca 2017 r. na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nabywca majątku mógł zaliczać rzezone odpisy amortyzacyjne do kosztów uzyskania przychodów, a zasadność tej praktyki potwierdziły interpretacje indywidualne (zob. np. interpretacje: Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 sierpnia 2013 r., sygn. IPPB1/415-592/13-2/AM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=362954>, dostęp: 5.04.2021; Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 grudnia 2014 r., sygn. IBPBI/1/415-957/14/AB, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=411664>, dostęp: 5.04.2021). Od dnia 1 stycznia 2018 r. w wyniku zmiany art. 23 ust. 1 pkt 45 i 45a ograniczona została możliwość uznania za koszty uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych otrzymanych pod tytułem darmym.

2. Ceny transferowe

2.1. Zgodnie z definicją zamieszczoną w art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. pojęcie ceny transferowej oznacza rezultat finansowy warunków ustalonych lub narzuconych w wyniku istniejących powiązań, w tym cenę, wynagrodzenie, wynik finansowy lub wskaźnik finansowy.

2.2. Powyższe rozumienie odpowiada definicji przedstawionej w przedmowie Wytycznych OECD, podpisanych w lipcu 2017 r. w Paryżu¹⁶, zgodnie z którą „ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązanim przedsiębiorstwom”¹⁷.

Istotne dla wyjaśnienia pojęcia cen transferowych są pojęcia samego podmiotu oraz podmiotów powiązanych. Stosownie do definicji z art. 23m ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. podmiotem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz zagraniczny zakład. Z kolei w myśl art. 23m ust. 1 pkt 3 podmiotami powiązаныmi są:

- 1) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot;
- 2) 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;
- 3) spółka niebędąca osobą prawną i jej wspólnicy;
- 4) spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i jej komplementariusze;
- 5) spółka jawna będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i jej wspólnicy;
- 6) podatnik i jego zagraniczny zakład.

Dla uznania, że między podmiotami zachodzą powiązania, wystarczające jest występowanie jednej z powyżej wskazanych relacji¹⁸.

¹⁶ Zob. *Wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych*, K. Bany (przekł.), Warszawa 2012.

¹⁷ Tamże, s. 21.

¹⁸ Zob. również *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, W. Modzelewski, J. Bielawny (red.), wyd. 16, Warszawa 2020, komentarz do rozdziału 4b: „Istotną kwestią jest podkreślenie, że to nie fakt powiązania powoduje, że stosowane ceny są cenami transferowymi, a organ podatkowy ma prawo do szacunku dochodu, lecz **fakt wykorzystania istniejących powiązań**, tak aby ukształtowane warunki (najczęściej zniekształcanym elementem umownym jest cena) obniżyły wysokość zobowiązań podatkowych. Konsekwentnie, jeśli cena ustalona między podmiotami powiązаныmi odpowiada warunkom rynkowym, ceną transferową nie jest. Istotne jest, by ceny nie identyfikować jako jedynej możliwości nadużycia powiązań, choć bez wątplenia manipulowanie ceną w transakcjach między podmiotami powiązаныmi jest najczęściej spotykanym przykładem *transfer pricing*”.

Wobec powyższego czynnikiem niezbędnym dla zakwalifikowania danych podmiotów jako podmiotów powiązanych jest stwierdzenie wywierania znaczącego wpływu przez jedną jednostkę na drugą. Wywieranie znaczącego wpływu może następować w wyniku istnienia relacji właścicielskich, zarządczych lub kontrolnych, a w szczególności wtedy, gdy dany podmiot posiada względem innego podmiotu czy innych podmiotów, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 25% udziałów w kapitale lub praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, lub udziałów lub praw do udziału w zyskach lub majątku lub ich ekspektatywy, w tym jednostek uczestnictwa i certyfikatów inwestycyjnych. Wywieranie znaczącego wpływu następuje także wtedy, gdy dany podmiot posiada określoną pulę wskazanych wyżej udziałów (praw) pośrednio, tzn. za pośrednictwem innego podmiotu lub większej liczby podmiotów.

Należy zaznaczyć, że w przypadku osób fizycznych do wywierania znaczącego wpływu dochodzi wówczas, gdy taka osoba posiada faktyczną zdolność do wpływania na podejmowanie kluczowych decyzji gospodarczych (dotyczących np. obsady organów zarządzających lub nadzorujących, rezygnacji z części działalności czy wprowadzenia na rynek nowego produktu) przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, mimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych tego podmiotu. Ponadto na mocy art. 23m ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. za podmioty powiązane uznawane są wszystkie podmioty występujące w „sztucznej” strukturze właścicielskiej lub umieszczone w strukturze tylko w celu przerwania łańcucha powiązań.

Elementem niezbędnym do wyjaśnienia pojęcia cen transferowych jest także zdefiniowane w art. 23m ust. 1 pkt 6 przywołanej ustawy pojęcie transakcji kontrolowanej, obejmujące 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.

Ponadto na znaczenie pojęcia cen transferowych oddziałuje obowiązujący od dnia 29 listopada 2019 r. przepis art. 23m ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.¹⁹, wprowadzający definicję uprzedniego porozumienia cenowego. Ustawodawca wyjaśnił, że przez uprzednie porozumienie cenowe rozumie się decyzję, w której się uznaje, że cena transferowa transakcji kontrolowanej została ustalona na warunkach, które ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane.

Jednocześnie w art. 23n ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. wyłączono stosowanie reżimu regulacji cen transferowych względem tzw. transakcji kontrolowanych, w których cena lub sposób określenia ceny przedmiotu takiej transakcji kontrolowanej wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów norma-

¹⁹ Przepis ten został dodany do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. mocą ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).

tywnych. Z kolei w art. 23o wspomnianej ustawy, dotyczącym tzw. zasady dystansu (ang. *arm's length principle*), przyjęto, że warunki ustalone w transakcjach między podmiotami powiązаныmi powinny odpowiadać warunkom, jakie ustaliłyby w porównywalnych transakcjach podmioty niepowiązane, tzn. warunkom, jakie zostały ustalone zgodnie z prawami wolnego rynku. W konsekwencji, jeżeli podmioty powiązane ustalą lub narzucą warunki różniące się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego dany podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe (lub wyższą stratę) od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby powiązanie nie istniało, dochody (stratę) danego podmiotu oraz należny podatek określa się bez uwzględnienia warunków wynikających z tego powiązania. W przypadku zatem stwierdzenia, że dana transakcja nie zostałaby zawarta w takim kształcie przez podmioty niezależne, innymi słowy – w porównywalnych okolicznościach podmioty niepowiązane, kierujące się racjonalnością ekonomiczną, nie zawarłyby danej transakcji kontrolowanej lub zawarłyby inną transakcję lub inną czynność (tzw. transakcję właściwą), organ podatkowy na mocy art. 23o władny jest określić dochód lub stratę podatnika bez uwzględnienia transakcji kontrolowanej, a w przypadku gdy jest to uzasadnione, określa dochód lub stratę podatnika z transakcji właściwej względem transakcji kontrolowanej.

2.3. Podsumowując należy stwierdzić, że pojęcie cen transferowych odnosi się do sytuacji, w której w wyniku powiązań między podmiotami gospodarczymi zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku powyższego dany podmiot nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby powiązanie nie istniało. Ceny transferowe stanowią zatem instrument zniekształcania warunków umów przez podmioty powiązane i nadawania im postaci odbiegającej od tej, jaka wynikałaby z warunków rynkowych, w celu obniżenia wysokości zobowiązań podatkowych. W rezultacie, jeśli dana cena ustalona między podmiotami powiązаныmi odpowiada warunkom rynkowym, nie jest ceną transferową.