

# **OBJAŚNIENIA PODATKOWE**

z dnia 21 lipca 2020 r.

**W SPRAWIE NOWYCH PREFERENCJI  
STOSOWANYCH W ZWIĄZKU  
Z PONOSZENIEM NEGATYWNYCH  
KONSEKWENCJI EKONOMICZNYCH  
Z POWODU COVID-19**

## Spis treści

Wprowadzenie .....	7
Spis aktów prawnych przywoływanych w objaśnieniach .....	8
<b>ROZDZIAŁ I PREFERENCJE W PODATKACH DOCHODOWYCH.....</b>	<b>11</b>
<b>1. PRZEKAZANIE DAROWIZN NA WALKĘ Z PANDEMIĄ COVID-19 A ODLICZENIE W PODATKU DOCHODOWYM .....</b>	<b>11</b>
1.1. Darczyńca.....	11
1.2. Obdarowany.....	12
1.3. Cel i forma darowizny .....	16
1.4. Terminy przekazania darowizny.....	16
1.5. Dokumentowanie wartości darowizny .....	17
1.6. Wysokość odliczenia.....	18
1.7. Szczególne regulacje dotyczące przekazania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19 za pośrednictwem innych podmiotów.....	18
1.8. Sposób odliczenia.....	19
1.9. Zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.....	20
<b>2. PRZEKAZANIE DAROWIZN NA WSPARCIE OŚWIATY A ODLICZENIE W PODATKU DOCHODOWYM .....</b>	<b>21</b>
2.1. Darczyńca.....	21
2.2. Obdarowany.....	22
2.3. Placówka oświatowa to: .....	22
2.4. Cel i forma darowizny .....	23
2.5. Termin przekazania .....	23
2.6. Wysokość odliczenia.....	24
2.7. Sposób odliczenia.....	24
2.8. Zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.....	25
<b>3. NOWE ZWOLNIENIA W PODATKU PIT .....</b>	<b>26</b>
3.1. Zwolnienie od podatku świadczenia postojowego.....	26
3.2. Zwolnienie od podatku świadczenia polegającego na zapewnieniu zakwaterowania i żywienia pracownika .....	29
3.3. Zwolnienie od podatku zasiłku dla rolnika i jego domowników objętych kwarantanną, nadzorem epidemiologicznym lub hospitalizowanych .....	31
<b>4. PODWYŻSZONE LIMITY NIEKTÓRYCH ZWOLNIEŃ PRZEDMIOTOWYCH WPROWADZONE USTAWĄ COVID-19.....</b>	<b>34</b>
4.1. Podwyższenie limitów niektórych zwolnień przedmiotowych ustawy PIT .....	34

4.2. Zwolnienie z podatku od przychodów z budynków - zmiany w podatku minimalnym.....	36
<b>5. WYDLUŻONY TERMIN NA PRZEKAZANIE DO URZĘDU SKARBOWEGO ZALICZEK NA PODATEK I PODATKU ZRYCZAŁTOWANEGO POBRANYCH OD WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW.....</b>	<b>37</b>
5.1. Szczegółowe rozwiązania dotyczące zaliczek na podatek i podatku zryczałtowanego .....	37
5.2. Wpływ na koszty uzyskania przychodów i dochód pracownika umorzonych składek na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzeń pracowników.....	40
<b>6. PODATKOWE SKUTKI WYDATKÓW I ŚWIADCZEŃ „OKOŁOEPIDEMICZNYCH” .....</b>	<b>43</b>
6.1. Kategorie wydatków „okołoepidemicznych” .....	43
6.2. Warunki zaliczenia wydatków „okołoepidemicznych” do kosztów uzyskania przychodów	43
6.3. Świadczenia pracodawcy zapobiegające rozprzestrzenianiu się epidemii.....	45
<b>7. POJĘCIE I MOMENT POWSTANIA PRZYCHODU W ŚWIETLE PRZEPISÓW TARCZY ANTYKRYZYSOWEJ.....</b>	<b>46</b>
<b>8. NABYCIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH W CELU PRODUKCJI TOWARÓW ZWIĄZANYCH Z PRZECIWDZIAŁANIEM PANDEMII COVID-19 A ODPISY AMORTYZACYJNE W PODATKU DOCHODOWYM.....</b>	<b>48</b>
8.1. Przesłanki umożliwiające dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego .....	48
8.2. Katalog towarów, które mogą spełniać założenie produkcji związanej z przeciwdziałaniem COVID-19.....	49
8.3. Limity odpisów amortyzacyjnych .....	49
<b>9. NOWA PREFERENCJA W PODATKACH DOCHODOWYCH DLA PODATNIKÓW, KTÓRZY KORZYSTAJĄ Z ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ (B+R) .....</b>	<b>51</b>
9.1. Do kogo skierowana jest preferencja .....	51
9.2. Obliczanie zaliczki .....	52
<b>10. NOWA PREFERENCJA W PODATKACH DOCHODOWYCH DLA PODATNIKÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ (B+R), KTÓRZY KORZYSTAJĄ Z PREFERENCYJNEGO OPODATKOWANIA KWALIFIKOWANYCH DOCHODOÓW Z KWALIFIKOWANYCH PRAW WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ (IP BOX) .....</b>	<b>53</b>
10.1. Do kogo skierowana jest preferencja .....	53
10.2. Obliczanie zaliczki .....	54
10.3. Ekspektatywa .....	55
<b>11. TERMIN ZAPŁATY PODATKU OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW .....</b>	<b>56</b>
11.1. Zasady zapłaty podatku na gruncie ustawy CIT i ustawy PIT .....	56
11.2. Przedłużenie terminu zapłaty podatku od przychodów z budynków w rozumieniu Tarczy Antykryzysowej (obowiązujące w okresie od dnia 31 marca do dnia 23 czerwca 2020 r.)	57

11.3. Zwolnienie z podatku od przychodów z budynków w rozumieniu Tarczy 4.0 (obowiązujące od dnia 24 czerwca 2020 r.) .....	59
<b>12. WYŁĄCZENIE STOSOWANIA REGULACJI W PODATKACH DOCHODOWYCH DOTYCZĄCYCH ZŁYCH DŁUGÓW</b> .....	<b>61</b>
12.1. Istota wyłączenia ulgi na złe długi .....	61
12.2. Szczegółowy sposób rozliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych oraz na podatek dochodowy od osób fizycznych.....	62
<b>13. WSTECZNE ROZLICZANIE STRAT PODATKOWYCH W PIT i CIT</b> .....	<b>64</b>
13.1. Istota rozliczania strat .....	64
<b>14. REZYGNACJA Z UPROSZCZONEJ FORMY WPLACANIA ZALICZEK, JEŻELI PODATNIK PONOSI NEGATYWNE KONSEKWENCJE EKONOMICZNE Z POWODU COVID-19</b> .....	<b>66</b>
14.1. Rezygnacja z uproszczonych zaliczek w 2020 r.....	66
14.2. Zawiadomienie o rezygnacji z uproszczonych zaliczek .....	66
<b>15. OBNIŻENIE CZYNSZU NAJMU (ZWOLNIENIE) A PRZYCHÓD NAJEMCY Z TYTUŁU NIEODPŁATNYCH (CZĘŚCIOWO ODPŁATNYCH) ŚWIADCZEŃ</b> .....	<b>68</b>
15.1. Obowiązujące regulacje na gruncie ustaw o podatkach dochodowych.....	68
15.2. Przepisy ustawy COVID-19 .....	71
<b>ROZDZIAŁ II PREFERENCJE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG</b> .....	<b>75</b>
<b>1. STAWKA VAT 0% DLA DAROWIZN TOWARÓW ZWIĄZANYCH Z OCHRONĄ ZDROWIA</b> .....	<b>75</b>
1.1. Darowizny towarów objęte stawką 0% .....	75
1.2. Podmioty, na rzecz których przekazywane są darowizny objęte stawką 0%.....	75
1.3. Okres obowiązywania preferencji.....	76
1.4. Warunki dokumentacyjne skorzystania z preferencji .....	77
1.5. Prawo do odliczenia.....	78
<b>2. STAWKA VAT 0% DAROWIZNY SPRZĘTU KOMPUTEROWEGO DLA PLACÓWEK OŚWIATOWYCH</b> .....	<b>79</b>
2.1. Podmioty, na rzecz których przekazywane są darowizny objęte stawką 0%.....	79
2.2. Warunki dokumentacyjne skorzystania z preferencji .....	80
2.3. Okres obowiązywania preferencji 0% stawki.....	81
2.4. Obowiązujące regulacje ustawowe.....	81
2.5. Prawo do odliczenia.....	82
<b>3. WYDAWANIE PARAGONU FISKALNEGO Z KASY REJESTRUJĄCEJ W POSTACI ELEKTRONICZNEJ (E-PARAGON)</b> .....	<b>84</b>
3.1. Istota wprowadzonego rozwiązania .....	84
3.2. Przepisy wykonawcze .....	84

<b>4. NOWY JPK_VAT – OD 1 PAŹDZIERNIKA 2020 R. DLA WSZYSTKICH PODATNIKÓW .....</b>	<b>85</b>
4.1. Istota wprowadzonego przesunięcia obowiązku składania nowego JPK_VAT .....	85
4.2. Przepisy wykonawcze .....	86
4.3. Kary za błędy w nowym JPK_VAT .....	86
<b>5. STOSOWANIE STAWEK VAT - PRZESUNIĘCIE MATRYCY STAWEK VAT ORAZ STAWKI DOTYCZĄCE NIEKTÓRYCH ODPLATNYCH DOSTAW W ZWIĄZKU ZE ZWALCZANIEM COVID-19 .....</b>	<b>87</b>
5.1. Przesunięcie stosowania matrycy stawek VAT .....	87
5.2. Stawka 0% dla dostaw produktów leczniczych sprowadzonych do Polski, które są finansowane ze środków zgromadzonych w trakcie realizowanych zbiórek publicznych .....	87
5.3. Zasady preferencji.....	88
5.4. Stawka 8% dla dostaw produktów biobójczych, które mają właściwości odkażające (dezynfekujące).....	88
<b>6. WYDŁUŻENIE TERMINU NA ZŁOŻENIE ZAWIADOMIENIA .....</b>	<b>90</b>
6.1. Istota wydłużenia terminu na złożenie zawiadomienia .....	90
6.2. Warunek uniknięcia negatywnych konsekwencji w przypadku zapłaty na rachunek inny niż zamieszczony w wykazie .....	90
6.3. Zasady liczenia terminu na złożenie zawiadomienia .....	90
<b>7. ZWOLNIENIE OD PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (VAT) IMPORTU I WEWNĄTRZSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW .....</b>	<b>92</b>
7.1. Przedmiot zwolnienia .....	92
7.2. Katalog towarów zwolnionych od VAT .....	92
7.3. Warunki zwolnienia od podatku VAT.....	92
7.4. Okres, którego dotyczy zwolnienie od VAT .....	93
<b>ROZDZIAŁ III INNE PREFERENCJE .....</b>	<b>95</b>
<b>1. ZANIECHANIE POBORU ODSETEK ZA ZWŁOKĘ OD ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH W PIT .....</b>	<b>95</b>
1.1. Przedmiot zaniechania poboru.....	95
1.2. Wpłaty, o których mowa w art. 45 ust. 4 ustawy PIT.....	96
<b>2. ZANIECHANIE POBORU ODSETEK ZA ZWŁOKĘ OD NIEWPŁACONEJ W TERMINIE DANINY SOLIDARNOŚCIOWEJ .....</b>	<b>97</b>
2.1. Podmioty, których dotyczy zaniechanie poboru .....	97
2.2. Przedmiot zaniechania poboru.....	97
<b>3. BRAK ROZPOCZĘCIA ALBO ZAWIESZENIE TERMINÓW NA PRZEKAZANIE INFORMACJI I ZAWIADOMIEŃ O SCHEMATACH PODATKOWYCH .....</b>	<b>99</b>

3.1. Istota braku rozpoczęcia albo zawieszenia terminów na przekazanie informacji i zawiadomień o schematach podatkowych .....	99
<b>4. DOKUMENTOWANIE MIEJSCA SIEDZIBY DLA CELÓW PODATKOWYCH ORAZ MIEJSCA ZAMIESZKANIA DLA CELÓW PODATKOWYCH .....</b>	<b>101</b>
4.1. Istota czasowych przepisów o dokumentowaniu miejsca siedziby dla celów podatkowych oraz miejsca zamieszkania dla celów podatkowych .....	101
<b>5. WYŁĄCZENIE STOSOWANIA MECHANIZMU OBOWIĄZKOWEGO POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA Z PRAWEM DO ZWROTU PODATKU (WHT REFUND) .....</b>	<b>104</b>
5.1. Istota wyłączenia mechanizmu WHT refund .....	104
<b>ROZDZIAŁ IV PREFERENCJE W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI STOSOWANE W ZWIĄZKU Z PONOSZENIEM NEGATYWNYCH KONSEKWENCJI EKONOMICZNYCH Z POWODU COVID-19 .....</b>	<b>106</b>
1. Przepisy prawa podatkowego, których dotyczą Objasnienia .....	106
2. Cele wydawanych Objasnień .....	107
3. Warunki stosowania przez gminy preferencji w podatku od nieruchomości polegających na zwolnieniu z tego podatku a także na przedłużeniu terminów płatności rat podatku.....	108
3.1. Fakultatywny charakter wprowadzania preferencji .....	108
3.2. Forma, w jakiej mogą być wprowadzone preferencje .....	108
3.3. Określenie grup przedsiębiorców korzystających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości i przedłużenia terminów płatności rat podatku.....	109
3.4. Definiowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.....	110
3.5. Dokumentowanie pogorszenia płynności finansowej przedsiębiorcy .....	112
3.6. Zakres podmiotowy i przedmiotowy wprowadzanych zwolnień z podatku od nieruchomości .....	113
3.7. Wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości i przedłużania terminów płatności rat podatku bez konieczności złożenia wniosku.....	114
3.8. Obowiązki uchwał w sprawie zwolnień z podatku .....	115
4. Zasady korzystania przez podatników z preferencji w podatku od nieruchomości polegających na zwolnieniu z tego podatku a także na przedłużeniu terminu płatności rat podatku.....	116
4.1. Obowiązki podatnika podatku od nieruchomości .....	116
4.2. Korzystanie przez podatnika z nowych preferencji w podatku od nieruchomości w kontekście przepisów z zakresu pomocy publicznej .....	117
<b>ROZDZIAŁ V ZWOLNIENIE OD PODATKU OD SPADKÓW i DAROWIZN .....</b>	<b>119</b>
1. Otrzymanie darowizn na walkę z pandemią COVID-19 i wsparcie oświaty .....	119
1.1. Cel i przedmiot darowizny .....	119
1.2. Podmioty objęte zwolnieniem .....	120

<b>1.3. Termin nabycia.....</b>	<b>120</b>
---------------------------------	------------

## Wprowadzenie

W dniu 31 marca 2020 r. uchwalona została ustawa o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, zwana dalej ustawą zmieniającą.

Ustawa zmieniająca wprowadziła do ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, zwanej **dalej ustawą o COVID-19**, liczne rozwiązania w celu złagodzenia skutków społeczno-gospodarczych pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2. Ustawą tą wprowadzono zmiany w ustawach: z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, z dnia 11 kwietnia 2004 r. o podatku od towarów i usług, z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ustawą zmieniającą wprowadzono także delegacje do wydania, niektórych aktów wykonawczych, do wyżej wymienionych ustaw, które są tematem niniejszych objaśnień.

Niniejsze Objaśnienia, zawierają także niektóre rozwiązania wprowadzone ustawą z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19, tzw. Tarcza Antykryzysowa 4.0, która weszła w życie z dniem 24 czerwca 2020 r.

Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania przepisów (objaśnienia podatkowe).

Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zatem, zastosowanie się do Objaśnień powodować będzie objęcie podatnika ww. ochroną prawno-podatkową.



## Spis aktów prawnych przywoływanych w Objaśnieniach

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.) (dalej: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej),
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374) (dalej: ustawa COVID-19),
- Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568) (dalej: ustawa zmieniająca, Tarcza Antykryzysowa),
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r. poz. 695, 875) (dalej: druga ustawa zmieniająca),
- Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. poz. 1086) (dalej: Tarcza 4.0)
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713) (dalej: ustawa o samorządzie gminnym),
- Ustawa z dnia 12 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461) (dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych),
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.) (dalej: ustawa PIT),
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.) (dalej: ustawa CIT),
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) (dalej: Ordynacja podatkowa),
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 43, z późn. zm.) (dalej: ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym),
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.) (dalej: ustawa VAT),
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) (dalej: ustawa o podatkach lokalnych)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, z późn. zm.) (dalej: Kodeks cywilny, KC),
- Ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1507, z późn. zm.) (dalej: ustawa o pomocy społecznej),
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2020 r. poz. 295, z późn. zm.) (dalej: ustawa o działalności leczniczej),
- Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o rezerwach strategicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1846, z późn. zm.) (dalej: ustawa o rezerwach strategicznych),

- Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o sporcie (Dz. U. z 2019 r. poz. 1468, z późn. zm.) (dalej: ustawa o sporcie),
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.) (dalej: Prawo przedsiębiorców),
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz. U. z 2020 r. poz. 174) (dalej: ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników),
- Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz. U. z 2020 r. poz. 870) (dalej: ustawa o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa),
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r., poz. 1040 z późn. zm.) (dalej: Kodeks pracy),
- Ustawa z dnia 6 września z 2001 r. Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 499, z późn. zm.) (dalej: Prawo farmaceutyczne),
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2020 r. poz. 1057) (dalej: ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie),
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2020 r. poz. 708, z późn. zm.) (dalej: ustawa o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej),
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie (Dz. U. nr 53, poz. 312, z późn. zm.),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (Dz. U. poz. 972),
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 433).
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na terenie Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 491),
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 566),
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2020 r. w sprawie ustanowienia ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 697),
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 527, z późn. zm.)
- Rozporządzenie z 24 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 736)

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 628)
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 816, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 1 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 576)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 732)
- Zarządzenie Ministra Zdrowia z dnia 16 czerwca 2010 r w sprawie Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych (Dz. Urz. Min. Zdrow. Nr 8, poz. 51, z późn. zm.),

# ROZDZIAŁ I PREFERENCJE W PODATKACH DOCHODOWYCH

## 1. PRZEKAZANIE DAROWIZN NA WALKĘ Z PANDEMIĄ COVID-19, A ODLICZENIE W PODATKU DOCHODOWYM

Punkt 1 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, które określają podstawę prawną oraz zasady stosowania odliczenia z tytułu przekazania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19.

### Przepisy

W ramach pakietu działań podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 umożliwiono odliczenie od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na przeciwdziałanie COVID-19.

**Podstawa prawna:** art. 52n ustawy PIT, art. 57b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz art. 38g ustawy CIT, które określają zasady i podmioty uprawnione stosowania tej preferencji, tj.:

- darczyńcę,
- obdarowanego,
- cel i formę darowizny,
- termin przekazania darowizny,
- dokumentowanie wysokości (wartości) darowizny,
- wysokość odliczenia,
- sposób odliczenia,
- zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.

Odliczeń dokonuje się po spełnieniu wszystkich warunków określonych dla tej preferencji.

### Ważne!

Zgodnie z art. 888 § 1 KC darowizna jest umową. Stronami umowy darowizny są darczyńca i obdarowany tj. darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego.

### 1.1. Darczyńca

Prawo do odliczenia przysługuje darczyńcy, który jest podatnikiem:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach według:
  - skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT),
  - 19% stawki podatku dla przedsiębiorców (art. 30c ustawy PIT),
- zryczałtowanego podatku dochodowego obliczanego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- podatku dochodowego od osób prawnych.

W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim – niezależnie od sposobu rozliczenia rocznego (indywidualnie albo wspólnie z małżonkiem) – prawo do odliczenia przysługuje

wyłącznie temu małżonkowi, który przekazał darowiznę. Jeżeli darowiznę przekazał zarówno mąż, jak i żona, każda z tych osób, na zasadach określonych w ustawie, ma prawo do preferencji w odniesieniu do darowizny przez siebie przekazanej.

Prawo do odliczenia nie przysługuje przedsiębiorstwu w spadku.

#### **Przykład 1**

Jestem emerytką ZUS. Podatku dochodowego od osób fizycznych nie rozliczam sama. Robi to za mnie organ rentowy, który po zakończeniu roku wystawia PIT-40A. Czy w tej sytuacji mogę przekazać darowiznę na przeciwdziałanie COVID-19 i skorzystać z odliczenia?

**Tak**, świadczeniobiorcy ZUS, którzy otrzymują PIT-40A, są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej. Mogą zatem odliczyć darowiznę na przeciwdziałanie COVID-19, po spełnieniu pozostałych warunków dotyczących tej preferencji. W tym celu, na bazie otrzymanego PIT-40A, należy złożyć zeznanie podatkowe.

#### **Przykład 2**

Prowadzę działalność polegającą na świadczeniu usług transportowych przy użyciu jednego pojazdu. Podatek PIT płacę w formie karty podatkowej, która nie uprawnia do ulg podatkowych. Za 2020 r. będę jednak składać zeznanie PIT-39 o wysokości dochodu ze sprzedaży domu. Czy w zeznaniu tym mogę odliczyć darowizny przekazane na przeciwdziałanie COVID-19?

**Nie**, gdyż podatek od dochodu ze sprzedaży domu jest obliczany zgodnie z art. 30e ustawy PIT, czyli według innych zasad, niż przy zastosowaniu skali podatkowej lub jednolitej 19% stawki podatku dla przedsiębiorstw.

## **1.2. Obdarowany**

Warunek obdarowanego jest spełniony, jeśli darowizna została przekazana przez podatnika:

- podmiotowi wykonującemu działalność leczniczą (więcej w pkt [1.2.1.](#)), wpisanemu do wykazu placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 (więcej w pkt [1.2.2.](#)).
- Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych (więcej w pkt [1.2.3.](#));
- Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej (więcej w pkt [1.2.4.](#)),
- domom dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegowniom, schroniskom dla osób bezdomnych, w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodkom wsparcia, rodzinnym domom pomocy oraz domom pomocy społecznej, o których mowa w ustawie o pomocy społecznej (więcej w pkt [1.2.5.](#)).

### 1.2.1. Podmiot wykonujący działalność leczniczą<sup>1</sup>:

Podmiot wykonujący działalność leczniczą to przede wszystkim podmiot leczniczy, o którym mowa w art. 4 ustawy o działalności leczniczej. Podmiotem tym w zakresie, w jakim wykonuje działalność leczniczą, są w szczególności:

- 1) przedsiębiorcy (we wszystkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej),
- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 3) jednostki budżetowe,
- 4) instytuty badawcze,
- 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
- 6) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz
- 7) jednostki wojskowe,

Podmiotem wykonującym działalność leczniczą są również: lekarz, pielęgniarka lub fizjoterapeuta wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową, o której mowa w art. 5 ustawy o działalności leczniczej.

### 1.2.2. Wykaz placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej

Wykaz placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, to wykaz, o którym mowa w art. 7 ust. 3 ustawy COVID-19.

W praktyce jest to lista placówek, którą opracowują dyrektorzy Oddziałów Wojewódzkich Narodowego Funduszu Zdrowia w porozumieniu z wojewodami.

Lista ta uwzględnia potrzeby wynikające z zabezpieczenia dostępności do świadczeń opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, wykonywanych w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 na obszarze województwa, a także strukturę organizacyjną placówek, rodzaj wykonywanej działalności leczniczej oraz zasoby kadrowe i sprzętowe.

Wykaz ogłaszany jest w wojewódzkim dzienniku urzędowym w drodze obwieszczenia wojewody oraz w Biuletynie Informacji Publicznej Narodowego Funduszu Zdrowia, link:

<https://www.nfz.gov.pl/aktualnosci/aktualnosci-centrali/wykazy-placowek-udzielajacych-swiadczen-w-zwiazku-z-przeciwdzialaniem-rozprzestrzenianiu-koronawirusa,7624.html>.

Z uwagi na zmieniające się potrzeby związane z przeciwdziałaniem COVID-19 wykaz ulega częstym aktualizacjom. Dla potrzeb odliczenia istotne jest natomiast, aby w którymkolwiek momencie od dnia 1 stycznia do dnia 30 września 2020 r. obdarowany podmiot znalazł się wykazie placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19. W przeciwnym wypadku przekazana darowizna nie podlega odliczeniu.

---

<sup>1</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy o działalności leczniczej

### 1.2.3. Agencja Rezerw Materiałowych

Zadania oraz organizację Agencji Rezerw Materiałowych określa ustawa o rezerwach strategicznych. Do zadań Agencji Rezerw Materiałowych należy między innymi utrzymywanie rezerw strategicznych.

### 1.2.4. Centralna Baza Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych

Centralna Baza Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych jest utworzona oraz działa na podstawie zarządzenia Ministra Zdrowia w sprawie Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych. Jej statut określa załącznik nr 1 do zarządzenia. Zgodnie ze statutem przedmiotem działalności Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych jest między innymi utrzymanie stałej rezerwy i dystrybucja aparatury, środków dezynfekcyjnych, szkła, innych środków medycznych, laboratoryjnych, materiałów oświatowo-zdrowotnych przeznaczonych dla podmiotów leczniczych w razie zagrożenia epidemicznego lub dla zapewnienia właściwego stanu sanitarnego kraju.

#### **Przykład 3**

Podczas obowiązującego na obszarze Polski stanu epidemii, kilka razy przygotowałam dla pracowników pobliskiego szpitala ciepłe posiłki. Przekazywałam je nieodpłatnie jako darowiznę. Robiłam to z potrzeby serca, nie bacząc, że placówka ta nigdy nie została wskazana jako udzielająca świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19. Czy wartość tych posiłków mogę odliczyć w zeznaniu PIT-37 za 2020 r.

**Nie**, szpital, któremu przekazała Pani posiłki z ich przeznaczeniem dla pracowników medycznych nie spełnia warunku obdarowanego (nie znalazł się na liście placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19).

#### **Przykład 4**

Przekazałam darowiznę pieniężną Centralnej Bazie Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych. Darowiznę przekazałam z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej tego podmiotu. Nie wiem jednak, czy Centralna Baza Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych zrealizowała te cele. Czy mimo to, mogę skorzystać z odliczenia?

**Tak**, zastosowanie odliczenia z tytułu darowizny bezpośrednio przekazanej przez podatnika Centralnej Bazie Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych nie jest uwarunkowane okolicznościami leżącymi po stronie obdarowanego (np. nie jest uzależnione od realizacji celu wskazanego przez darczyńcę).

### Przykład 5

W ramach walki z COVID-19 przekazałam darowiznę pieniężną fundacji. Jako cel wskazałam ochronę zdrowia. Ze statutu fundacji nie wynika, że wykonuje działalność leczniczą. Nie wynika również, że jest organizacją pożytku publicznego. Działa jednak przy szpitalu wskazanym jako placówka udzielająca świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19.

Czy mam prawo odliczyć przekazaną kwotę jako darowiznę na przeciwdziałanie COVID-19?

**Nie**, fundacja nie spełnia warunku obdarowanego. Przekazaną darowiznę można jednak odliczyć jako przekazaną na cele działalności pożytku publicznego prowadzonej przez organizację pozarządową, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy PIT.

### 1.2.5. Podmioty, o których mowa w ustawie o pomocy społecznej, na rzecz których może być przekazana darowizna uprawniająca do odliczenia

Zgodnie z przepisami ustawy o pomocy społecznej:

- dom dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży zapewnia w ramach interwencji kryzysowej całodobowy, okresowy pobyt matkom z małoletnimi dziećmi i kobietom w ciąży, a także ojcom z małoletnimi dziećmi i innym osobom sprawującym opiekę nad dziećmi (art. 47 ust. 4 ustawy o pomocy społecznej),
- noclegownia zapewnia schronienie osobom bezdomnym, świadcząc tymczasową pomoc w postaci miejsca noclegowego, w ramach której umożliwia spędzenie nocy w warunkach gwarantujących ochronę życia i zdrowia (art. 48a ust. 3 ustawy o pomocy społecznej),
- schronisko dla osób bezdomnych zapewnia osobom bezdomnym tymczasowe schronienie oraz usługi ukierunkowane na wzmacnianie aktywności społecznej, wyjście z bezdomności i uzyskanie samodzielności życiowej (art. 48a ust. 2 ustawy o pomocy społecznej),
- schronisko dla osób bezdomnych z usługami opiekuńczymi zapewnia osobom bezdomnym – które ze względu na wiek, chorobę lub niepełnosprawność wymagają częściowej opieki i pomocy w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb życiowych, ale nie wymagają usług w zakresie świadczonej przez jednostkę całodobowej opieki, zakład opiekuńczo-leczniczy lub zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy – tymczasowe schronienie wraz z usługami opiekuńczymi oraz usługami ukierunkowanymi na wzmacnianie aktywności społecznej, w miarę możliwości wyjście z bezdomności i uzyskanie samodzielności życiowej (art. 48a ust. 2b ustawy o pomocy społecznej),
- ośrodek wsparcia jest jednostką organizacyjną pomocy społecznej dziennego lub całodobowego pobytu. W ośrodku wsparcia osobom, które ze względu na wiek, chorobę lub niepełnosprawność wymagają częściowej opieki i pomocy w zaspokajaniu niezbędnych potrzeb życiowych, mogą być przyznane usługi opiekuńcze, specjalistyczne usługi opiekuńcze lub posiłek (art. 51 ust. 1–3 ustawy o pomocy społecznej),
- rodzinny dom pomocy stanowi formę usług opiekuńczych i bytowych świadczonych całodobowo przez osobę fizyczną lub organizację pożytku publicznego dla nie mniej niż trzech i nie więcej niż ośmiu zamieszkujących wspólnie osób wymagających z powodu



wieku lub niepełnosprawności wsparcia w tej formie (art. 52 ust. 2 ustawy o pomocy społecznej),

- dom pomocy społecznej świadczy usługi bytowe, opiekuńcze, wspomagające i edukacyjne w zakresie i formach wynikających z indywidualnych potrzeb osób w nim przebywających. Domy pomocy społecznej, w zależności od tego, dla kogo są przeznaczone, dzielą się na domy dla (1) osób w podeszłym wieku, (2) osób przewlekle somatycznie chorych, (3) osób przewlekle psychicznie chorych, (4) dorosłych niepełnosprawnych intelektualnie, (5) dzieci i młodzieży niepełnosprawnych intelektualnie, (6) osób niepełnosprawnych fizycznie, (7) osób uzależnionych od alkoholu (art. 55 ust. 1 i art. 56 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej).

### 1.3. Cel i forma darowizny

Warunkiem odliczenia darowizn jest ich przekazanie na przeciwdziałanie COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy COVID-19.

„Przeciwdziałaniem COVID-19” są wszelkie czynności związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2.

W przypadku Agencji Rezerw Materiałowych dodatkowym warunkiem, oprócz przeciwdziałania COVID-19, jest przekazanie darowizny z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych, odpowiednio w przypadku Centralnej Bazy Rezerw Sanitarnych na cele wykonywania działalności statutowej.

Darowizna może być przekazana w formie pieniężnej lub niepieniężnej (np. w postaci rzeczy lub prawa).

#### **Przykład 6**

W lutym 2020 r., w ramach walki z pandemią, przekazałem Agencji Rezerw Materiałowych darowiznę rzeczową w postaci 1000 szt. jednorazowych maseczek oraz wpłaciłem pieniądze na jej konto. Czy mogę odliczyć zarówno darowiznę rzeczową, jak i pieniężną?

**Tak**, darowizny przekazane na przeciwdziałanie COVID-19 podlegają odliczeniu niezależnie od tego, czy mają formę pieniężną, czy niepieniężną.

#### **Przykład 7**

Podczas obowiązywania w Polsce stanu epidemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2 oddałem krew w Regionalnym Centrum Krwiodawstwa i Krwiolecznictwa, znajdującym się w moim mieście. Czy darowiznę krwi mogę odliczyć w ramach darowizn na przeciwdziałanie COVID-19?

**Nie**, darowizny krwi odlicza się jako darowizny przekazane na cele krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c ustawy PIT.

## 1.4. Terminy przekazania darowizny

Odliczenie dotyczy darowizn przekazanych w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 września 2020 r.

### **Ważne!**

W przypadku, gdy obdarowanym jest podmiot wykonujący działalność leczniczą, istotne jest aby w którymkolwiek momencie od dnia 1 stycznia do dnia 30 września 2020 r. podmiot ten był wpisany do wykazu placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19.

Podmiot ten nie musi być wpisany do wykazu na moment przekazania darowizny.

Darowizny przekazane w innym terminie lub niespełniające wszystkich przesłanek określonych dla darowizn na przeciwdziałanie COVID-19 mogą być rozpatrywane wyłącznie w kontekście odliczeń, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT, art. 18 ust. 1 pkt 1 i 8 ustawy CIT oraz art. 11 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

### **Przykład 8**

Szpital miejski, któremu w kwietniu 2020 r. przekazałam darowiznę rzeczową, znalazł się w wykazie placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 dopiero w kolejnym miesiącu. Czy mam prawo do odliczenia darowizny?

**Tak**, gdyż warunek wpisania szpitala do wykazu, o którym mowa w art. 7 ust. 2 ustawy COVID-19, został spełniony na którykolwiek moment okresu od 1 stycznia do 30 września 2020.

## 1.5. Dokumentowanie wartości darowizny

Wysokość:

- darowizny pieniężnej – ustala się na podstawie dowodu wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy;
- darowizny innej niż pieniężna – ustala się na podstawie dowodu (z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość przekazanej darowizny) wraz z oświadczeniem obdarowanego o przyjęciu darowizny.

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. 19 ustawy PIT lub art. 14 ustawy CIT.

### **Przykład 9**

Pracownicy firmy, w której jestem zatrudniony, zorganizowali zbiórkę gotówki na przeciwdziałanie COVID-19. Zebrane pieniądze wpłaciliśmy na konto Agencji Rezerw Materiałowych, podając dane firmy, jako darczyńcy. Czy mam prawo do odliczenia „swojej części” przekazanej darowizny, jeśli jedynym dokumentem, którym dysponuję, jest kopia przekazu pocztowego?

**Nie**, posiadany dokument jest niewystarczający do dokonania odliczenia. Nie wynikają z niego dane podatnika jako darczyńcy.

## **1.6. Wysokość odliczenia**

Wysokość odliczenia jest zróżnicowana w zależności od daty spełnienia świadczenia. Kwota podlegająca odliczeniu jest uzależniona od terminu obdarowania oraz wysokości (wartości) przekazanej darowizny.

W przypadku darowizny przekazanej:

- od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny;
- od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny.

Oznacza to, że jeżeli podatnik przekazał darowiznę o wartości 100 zł w kwietniu 2020 r., to kwota przekazanej darowizny (dla celów dokonania odliczenia) wynosi 200 zł, odpowiednio w maju – 150 zł, a w czerwcu 100 zł.

### **Ważne!**

Do darowizn przekazanych na przeciwdziałanie COVID-19 – odliczanych na podstawie art. 52n ustawy PIT, art. 57b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz art. 38g ustawy CIT – nie stosuje się limitu, o którym mowa w:

- art. 26 ust. 5 ustawy PIT, w wysokości 6% dochodu (odpowiednio 6% przychodu w przypadku „ryczałtowców”),
- art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, w wysokości 10% dochodu.

## **1.7. Szczególne regulacje dotyczące przekazania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19 za pośrednictwem innych podmiotów**

Na podstawie zmian wprowadzonych Tarczą 4.0 prawo do odliczania darowizn zostało rozszerzone również na przypadki pośredniego przekazania darowizny z udziałem organizacji pożytku publicznego (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych) lub podmiotów, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych). Zmienione Tarczą 4.0 przepisy umożliwiają podatnikowi, o którym mowa w pkt 1.1, odliczenie dla potrzeb podatkowych darowizny, jeśli środki finansowe przekazane przez niego na rzecz organizacji pożytku publicznego lub podmiotu, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy

o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, trafiły następnie na rzecz kwalifikowanych odbiorców, o których mowa w pkt od [1.2.1.](#) do [1.2.4.](#)

Te szczególne regulacje dotyczące przekazania darowizn na przeciwdziałania COVID-19 za pośrednictwem innych podmiotów dotyczą sytuacji, w których darowizna na rzecz organizacji pożytku publicznego (podmiotu, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie) oraz następnie przekazanie przez taki podmiot środków finansowych nastąpiło w okresie od 1 stycznia 2020 r. do 31 maja 2020 r. Warunkiem formalnym dla odliczenia przez podatnika tej darowizny jest otrzymanie przez podatnika od właściwego podmiotu pisemnej informacji o miesiącu przekazania środków pochodzących z darowizny oraz nazwie podmiotu, na rzecz którego te środki zostały przekazane.

Podobnie jak w przypadku darowizny dokonanej bezpośrednio przez podatnika na rzecz kwalifikowanych odbiorców, wysokość przysługującego odliczenia jest zróżnicowana w zależności od daty przekazania przez organizację pożytku publicznego lub podmiotu, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, środków pochodzących z darowizny na rzecz odbiorcy. Kwota podlegająca odliczeniu jest uzależniona również od wysokości (wartości) przekazanej darowizny.

W przypadku darowizny, z której środki zostały przekazane przez organizację pożytku publicznego lub podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie na rzecz kwalifikowanych odbiorców w okresie:

- od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny.

Opisywane regulacje nie przewidują szczególnego prawa do odliczenia kwoty odpowiadającej wartości darowizny, jeśli środki pochodzące z tej darowizny zostały przekazane kwalifikowanemu odbiorcy po dniu 31 maja 2020 r. Przepisy te nie znajdują również zastosowania w przypadku, gdy pośrednie przekazanie darowizny nastąpiło na rzecz podmiotów działających w obszarze pomocy społecznej, o których mowa w pkt [1.2.5.](#)

## **1.8. Sposób odliczenia**

Podatnicy:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach według: skali podatkowej albo jednolitej 19% stawki podatku dla przedsiębiorców – odliczeń dokonują od podstawy obliczenia podatku ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy PIT oraz art. 30c ust. 2 ustawy PIT,
- zryczałtowanego podatku dochodowego – odliczeń dokonują od przychodu obliczonego na podstawie art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym,
- podatku dochodowego od osób prawnych – odliczeń dokonują od podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy CIT.

Odliczeń dokonuje się w zeznaniu podatkowym, czyli po zakończeniu roku podatkowego. Podatnicy, którzy są obowiązani do samodzielnej wpłaty zaliczek na podatek w trakcie roku (do przychodów z działalności gospodarczej, najmu, dzierżawy, działów specjalnych produkcji

rolnej) oraz zaliczki te obliczają z uwzględnieniem podstawy obliczenia podatku (podstawy opodatkowania), o której mowa w art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 ustawy PIT, art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym, bądź art. 18 ust. 1 ustawy CIT, odliczeń tych mogą dokonać przy obliczaniu zaliczki na podatek.

Odliczeniu podlegają darowizny, które:

- nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
- nie zostały wcześniej odliczone.

### 1.9. Zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.

Podatnicy:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach – odliczeń dokonują w zeznaniu PIT-36, PIT-36L, PIT-37,
- zryczałtowanego podatku dochodowego – odliczeń dokonują w PIT-28,
- podatku dochodowego od osób prawnych – odliczeń dokonują w zeznaniu CIT-8, CIT-8AB.

W składanym zeznaniu podatnicy wykazują kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego.

Darowizny, które w całości zostały odliczone w jednym zeznaniu (np. PIT-37), nie podlegają ponownemu odliczeniu w innym zeznaniu (np. PIT-28).

Jeżeli podatnik otrzymał zwrot odliczonych kwot (w całości lub w części), w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot, dolicza odpowiednio kwoty poprzednio odliczone.

#### **Ważne!**

W przypadku zwrotu dokonanej darowizny, obdarowany jest obowiązany przekazać urzędowi skarbowemu informację o zwróconej podatnikowi darowiźnie, w terminie miesiąca od dnia dokonania zwrotu.

## 2. PRZEKAZANIE DAROWIZN NA WSPARCIE OŚWIATY, A ODLICZENIE W PODATKU DOCHODOWYM

Punkt 2 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, które określają podstawę prawną oraz zasady stosowania odliczenia z tytułu przekazania darowizn na wsparcie oświaty.

**Podstawa prawna:** art. 52x ustawy PIT, art. 57e ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz art. 38p ustawy CIT, które określają także zasady stosowania tej preferencji, tj.:

- darczyńcę
- obdarowanego
- cel i formę darowizny
- termin przekazania
- wysokość odliczenia
- sposób odliczenia
- zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.

Odliczeń dokonuje się po spełnieniu wszystkich warunków określonych dla tej preferencji.

### 2.1. Darczyńca

Prawo do odliczenia przysługuje darczyńcy, który jest podatnikiem:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach według:
  - skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT),
  - 19% stawki podatku dla przedsiębiorców (art. 30c ustawy PIT),
- zryczałtowanego podatku dochodowego obliczanego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych,
- podatku dochodowego od osób prawnych.

W przypadku osób pozostających w związku małżeńskim – niezależnie od sposobu rozliczenia rocznego (indywidualnie albo wspólnie z małżonkiem) – prawo do odliczenia przysługuje wyłącznie temu małżonkowi, który przekazał darowiznę. Jeżeli darowiznę przekazał zarówno mąż, jak i żona, każda z tych osób, na zasadach określonych w ustawie, ma prawo do preferencji w odniesieniu do darowizny przez siebie przekazanej.

Prawo do odliczenia nie przysługuje przedsiębiorstwu w spadku.

#### Przykład 10

Jestem przedsiębiorcą, rozliczam się na zasadach ogólnych wg skali podatkowej. Czy odliczenie mogę stosować w trakcie roku podatkowego przy odliczaniu zaliczek na podatek, czy dopiero w zeznaniu rocznym?

**Tak**, możliwość odliczania darowizn w trakcie obliczania miesięcznych zaliczek na podatek, tj. w trakcie roku, wynika wprost z art. 52x ust. 1 ustawy PIT.

## 2.2. Obdarowany

Warunek obdarowanego jest spełniony, jeśli darowizna została przekazana:

- organom prowadzącym placówki oświatowe,
- organizacjom, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego, prowadzącym działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych, lub operatorowi OSE, o którym mowa w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej, z przeznaczeniem na cele dalszego nieodpłatnego przekazania organom prowadzącym placówki oświatowe lub placówkom oświatowym.

## 2.3. Placówka oświatowa to:

1) podmiot, o którym mowa w art. 2 pkt 1-4 i 7 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe. Są to zatem:

- **przedszkola**, w tym: specjalne, integracyjne, z oddziałami specjalnymi lub integracyjnymi, a także inne formy wychowania przedszkolnego;
- **szkoły**:
  - a) podstawowe, w tym: specjalne, integracyjne, z oddziałami przedszkolnymi, integracyjnymi, specjalnymi, przysposabiającymi do pracy, dwujęzycznymi, sportowymi i mistrzostwa sportowego, sportowe i mistrzostwa sportowego,
  - b) ponadpodstawowe, w tym: specjalne, integracyjne, dwujęzyczne, z oddziałami integracyjnymi, specjalnymi, dwujęzycznymi, przygotowania wojskowego, sportowymi i mistrzostwa sportowego, sportowe, mistrzostwa sportowego, rolnicze, leśne, morskie, żegluga śródlądowej oraz rybołówstwa,
  - c) artystyczne,
- **placówki oświatowo-wychowawcze**, w tym szkolne schroniska młodzieżowe, umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień oraz korzystanie z różnych form wypoczynku i organizacji czasu wolnego;
- **placówki kształcenia ustawicznego oraz centra kształcenia zawodowego**, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych;
- **młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży** wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania,
- **ośrodki rewalidacyjno-wychowawcze** umożliwiające dzieciom i młodzieży, realizację między innymi obowiązku szkolnego.

2) uczelnia w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

**Autonomiczny podmiot wchodzący w skład systemu szkolnictwa wyższego i nauki, który posiada osobowość prawną, prowadzący studia na co najmniej jednym kierunku.**

Uczelnia może być uczelnią publiczną, jeżeli jest utworzona przez organ państwa lub uczelnią niepubliczną, jeżeli jest utworzona przez osobę fizyczną albo osobę prawną inną niż jednostka samorządu terytorialnego albo państwowa albo samorządowa osoba prawna.

3) placówka opiekuńczo-wychowawcza w rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej.

**Placówka opiekuńczo-wychowawcza, to miejsce w którym sprawowana jest instytucjonalna piecza zastępcza.**

Z kolei organami prowadzącymi szkołę lub placówkę mogą być: jednostki samorządu terytorialnego (np. gmina, powiat), ministrowie (np. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, który zakłada i prowadzi publiczne szkoły artystyczne, Minister Środowiska, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły leśne, Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły morskie, Minister Sprawiedliwości, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły i placówki w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich itd.), jak również inne osoby prawne oraz osoby fizyczne, które mogą prowadzić szkoły i placówki systemu oświaty na podstawie przepisów Prawa oświatowego.

#### **Przykład 11**

Chcąc pomóc w nauce zdalnej dzieci przekazałam młodzieżowemu ośrodkowi wychowawczemu 10 tabletów, będących dotychczas na wyposażeniu mojej firmy informatycznej. Czy mam prawo odliczyć od dochodu wartość przekazanej darowizny?

**Tak**, gdyż młodzieżowy ośrodek wychowawczy spełnia warunek obdarowanego, jednakże z zastrzeżeniem, że spełnione są pozostałe warunki, np. dotyczące „wieku” przekazanego sprzętu.

### **2.4. Cel i forma darowizny**

Odliczenie zostało wprowadzone, aby poprzez odliczenie podatkowe, wspomóc podatników, którzy zaangażowali się we wsparcie działalności oświatowej prowadzonej w warunkach pandemii. Darowizny laptopów, czy tabletów wspomagają naukę dzieci i młodzieży w zupełnie nowych pozaszkolnych warunkach, odbywającej się w zdalnej formie (przez internet).

Odliczenie stosuje się w przypadku gdy przedmiotem darowizny są następujące rzeczy: komputery przenośne będące laptopami lub tabletami, kompletne, zdatne do użytku i **wyprodukowane nie wcześniej niż 3 lata przed dniem ich przekazania**.

#### **Przykład 12**

W lutym 2020 r., przekazałam darowiznę pieniężną na rzecz placówki opiekuńczo-wychowawczej. Czy mogę odliczyć darowiznę pieniężną w ramach tego odliczenia?

**Nie**, darowizny pieniężne nie podlegają odliczeniu w ramach tego odliczenia.

### **2.5. Termin przekazania**

Odliczenie dotyczy darowizn przekazanych w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 września 2020 r.

Darowizny przekazane w innym terminie lub niespełniające wszystkich przesłanek mogą być rozpatrywane wyłącznie w kontekście innych odliczeń, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 i art. 52n ustawy PIT, art. 18 ust. 1 pkt 1 i 8 i art. 38g ustawy CIT oraz art. 11 ust. 1 i art. 57b ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.



## 2.6. Wysokość odliczenia

Wysokość odliczenia jest zróżnicowana w zależności od daty spełnienia świadczenia. Kwota podlegająca odliczeniu jest uzależniona od terminu obdarowania oraz wysokości (wartości) przekazanej darowizny rzeczowej.

W przypadku darowizny przekazanej:

- od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny;
- w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny;
- od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny.

Oznacza to, że jeżeli podatnik przekazał darowiznę o wartości 100 zł w: kwietniu 2020 r. kwota przekazanej darowizny (dla celów dokonania odliczenia) wynosi 200 zł, odpowiednio w maju – 150 zł, a w czerwcu 100 zł.

Zróżnicowanie wysokości odliczenia stanowi nagrodę dla tych podatników, którzy w pierwszych miesiącach obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii, szybko podjęli działania, wspomagające działalność oświatową.

## 2.7. Sposób odliczenia

Podatnicy:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach według skali podatkowej albo jednolitej 19% stawki podatku dla przedsiębiorców – odliczeń dokonują od podstawy obliczenia podatku ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy PIT oraz art. 30c ust. 2 ustawy PIT,
- zryczałtowanego podatku dochodowego – odliczeń dokonują od przychodu obliczonego na podstawie art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym,
- podatku dochodowego od osób prawnych – odliczeń dokonują od podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy CIT.

Odliczeń dokonuje się w zeznaniu podatkowym, czyli po zakończeniu roku podatkowego. Podatnicy, którzy są obowiązani do samodzielnej wpłaty zaliczek na podatek w trakcie roku (dot. przychodów z działalności gospodarczej, najmu, dzierżawy, działów specjalnych produkcji rolnej) oraz zaliczki te obliczają z uwzględnieniem podstawy obliczenia podatku, o której mowa w art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 ustawy PIT, art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym bądź art. 18 ust. 1 ustawy CIT, odliczeń tych mogą dokonać przy obliczaniu zaliczki na podatek.

Odliczeniu podlegają darowizny, które:

- nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów,
- nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie,
- nie zostały wcześniej odliczone.

### Przykład 13

Jestem przedsiębiorcą, z tego tytułu opłacam tzw. podatek zryczałtowany. Pracuję także na etacie. Czy wartość przekazanego laptopa na rzecz organizacji charytatywnej mogę odliczyć zarówno przy rozliczeniu działalności gospodarczej, jak i wynagrodzenia, tj. w PIT-28, jak i w PIT-37?

**Tak**, z tym że odliczenie dokonywane w drugim ze składanych zeznań może odpowiadać jedynie nadwyżce ponad kwotę odliczoną w pierwszym zeznaniu.

### Ważne!

Do darowizn przekazanych na wsparcie oświaty – odliczanych na podstawie art. 52x ustawy PIT, art. 57e ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz art. 38p ustawy CIT – nie stosuje się limitu, o którym mowa w:

- art. 26 ust. 5 ustawy PIT, w wysokości 6% dochodu (odpowiednio 6% przychodu w przypadku „ryczałtowców”),
- art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT, w wysokości 10% dochodu.

## 2.8. Zakres danych do wpisania w zeznaniu podatkowym.

Podatnicy:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach – odliczeń dokonują w zeznaniu PIT-36, PIT-36L, PIT-37,
- zryczałtowanego podatku dochodowego – odliczeń dokonują w PIT-28,
- podatku dochodowego od osób prawnych – odliczeń dokonują w CIT-8, CIT-8AB.

W składanym zeznaniu podatnicy wykazują kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego.

W przypadku małżonków, którzy składają wspólne zeznanie, łączenie małżeńskich dochodów następuje po uprzednim odliczeniu – odrębnie przez każdego z małżonków od „swoich” dochodów – kwot, o których mowa w art. 52x ustawy PIT.

Darowizny, które w całości zostały odliczone w jednym zeznaniu (np. PIT-28), nie podlegają ponownemu odliczeniu w innym zeznaniu (np. PIT-37).

Jeżeli podatnik otrzymał zwrot odliczonych kwot (w całości lub w części), w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym otrzymał ten zwrot, dolicza odpowiednio kwoty poprzednio odliczone.

### Ważne!

W przypadku zwrotu dokonanej darowizny, obdarowany jest obowiązany przekazać urzędowi skarbowemu informację o zwróconej podatnikowi darowiźnie, w terminie miesiąca od dnia dokonania zwrotu.

### 3. NOWE ZWOLNIENIA W PODATKU PIT

Punkt 3 Rozdziału I Objasnień dotyczy nowych zwolnień przedmiotowych w ustawie PIT

**Podstawa prawna:** art. 52m i art. 52ua ustawy PIT.

Niektóre rozwiązania pomocowe dla przedsiębiorców oraz osób zatrudnionych przewidziane w ustawie COVID-19 mają swoje odzwierciedlenie w przepisach ustawy PIT, w tym w postaci zwolnienia z podatku.

Nowe zwolnienia przedmiotowe w podatku dochodowym od osób fizycznych, określone w art. 52m, obejmują otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w 2020 r.:

- **świadczenia postojowe**, o których mowa w art. 15zq ustawy COVID-19;
- **świadczenia polegające na zakwaterowaniu i wyżywieniu**, o których mowa w art. 15x ust. 3 pkt 1 ustawy COVID-19;
- **zasiłki otrzymane na podstawie art. 31zy** ustawy COVID-19.

Przepisy ustawy PIT nie określają szczególnych warunków dotyczących stosowania powyższego zwolnienia od podatku, jak również nie limitują kwoty zwolnienia. Jeśli otrzymane przez podatnika odpowiednio świadczenie postojowe lub świadczenie z postaci zakwaterowania i wyżywienia, czy zasiłki otrzymane przez rolników i ich domowników, zostały przyznane na zasadach określonych w ustawie COVID-19, to są one zwolnione od podatku dochodowego.

Analogicznie, warunki otrzymywania dodatku solidarnościowego określają odrębne od ustawy PIT przepisy. Otrzymany na ich podstawie dodatek solidarnościowy jest zwolniony od podatku.

#### 3.1. Zwolnienie od podatku świadczenia postojowego

Świadczenie postojowe można otrzymać, gdy w związku z wystąpieniem COVID-19 nastąpił przestój w prowadzeniu działalności, odpowiednio przez osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą albo przez zleceniodawcę lub zamawiającego, z którymi została zawarta umowa cywilnoprawna<sup>2)</sup>.

Świadczenie to ma charakter osłonowy i ma pozwolić na przetrwanie niespodziewanej utraty źródła zarobkowania wywołanego przestojem na skutek ogłoszonego stanu epidemii.

##### 3.1.1. Komu przysługuje świadczenie postojowe

O wypłatę świadczenia postojowego mogą ubiegać się osoby, które zamieszkują na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli są:

- obywatelami Rzeczypospolitej Polskiej,
- posiadającymi prawo pobytu lub prawo stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obywatelami państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej,
- cudzoziemcami legalnie przebywającymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

---

<sup>2)</sup> Art. 15zq ust. 3 ustawy COVID-19.

- prowadzącymi pozarolniczą działalność gospodarczą na podstawie przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców lub innych przepisów szczególnych, zwanej dalej „osobą prowadzącą działalność gospodarczą” lub „przedsiębiorcą”,
  - wykonującymi umowę agencyjną, umowę zlecenia, inną umowę o świadczenie usług, do której zgodnie Kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia albo umowę o dzieło, zwane dalej „umową cywilnoprawną”
- o ile nie podlegają ubezpieczeniom społecznym z innego tytułu.

#### **Przykład 14**

Jestem zatrudniony na umowę o pracę i jednocześnie dorabiam na umowę zlecenie w innej firmie, która w tej chwili ma przestój. Czy w związku z tym przestojem mogę wnioskować o świadczenie postojowe, bo teraz i ja mniej zarabiam?

**Nie.** Świadczenie postojowe przysługuje tylko tym osobom, które nie podlegają ubezpieczeniom społecznym z innego tytułu. Przychód z tytułu umowy o pracę stanowi podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Stąd Panu świadczenie postojowe nie przysługuje.

### **3.1.2. Świadczenie postojowe dla osób prowadzących działalność gospodarczą**

Świadczenie przysługuje, jeżeli prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej rozpoczęto przed 1 kwietnia 2020 r. i:

- nie zawieszono jej prowadzenia a przychód z prowadzenia tej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku PIT uzyskany w miesiącu poprzedzającym miesiąc złożenia wniosku o świadczenie postojowe był o co najmniej 15% niższy od przychodu uzyskanego w miesiącu poprzedzającym ten miesiąc,
- zawieszono prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej po dniu 31 stycznia 2020 r.

Warunki te nie dotyczą osoby prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą, których dochody są opodatkowane w formie karty podatkowej i która korzystała ze zwolnienia sprzedaży od podatku od towarów i usług<sup>3)</sup>.

### **3.1.3. Świadczenie postojowe dla osoby wykonującej umowę cywilnoprawną**

Świadczenie przysługuje, jeżeli:

- zawarła umowę cywilnoprawną przed dniem 1 kwietnia 2020 r.,
- przychód z umowy cywilnoprawnej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych uzyskany w miesiącu poprzedzającym miesiąc złożenia wniosku o świadczenie postojowe, nie był wyższy od 300% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia z poprzedniego kwartału ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu

<sup>3)</sup>Na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług.

Statystycznego na podstawie przepisów o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych<sup>4)</sup>, obowiązującego na dzień złożenia wniosku.

### **Przykład 15**

Do połowy marca 2020 r. wykonywałam pracę na umowę zlecenie w firmie, która z powodu COVID-19 ma obecnie przestój i wypowiedziała mi umowę. W lutym zarobiłam 2.900 zł, a teraz nie mam żadnych przychodów. Mam zamiar wystąpić o świadczenie postojowe w kwocie 2.080 zł, czy dostanę całą kwotę, czy zostanie potrącona zaliczka na podatek?

Wniosek o świadczenie postojowe musi Pani złożyć do ZUS za pośrednictwem zleceniodawcy. Otrzyma Pani całą przysługującą kwotę świadczenia postojowego, tj. 2.080 zł, bez potrącenia zaliczki na podatek, gdyż świadczenie to jest wolne od podatku PIT.

#### **3.1.4. Wysokość świadczenia postojowego**

Świadczenie postojowe jest limitowane i, co do zasady, wynosi 2.080 zł, co stanowi 80% kwoty minimalnego wynagrodzenia<sup>5)</sup>, obowiązującego w 2020 r.

Jeśli jednak suma przychodów z umów cywilnoprawnych uzyskana w miesiącu poprzedzającym miesiąc złożenia wniosku o świadczenie postojowe jest niższa niż 1.300 zł (tj. niższa niż 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w 2020 r.) świadczenie postojowe przysługuje w wysokości sumy wynagrodzeń z tytułu wykonywania tych umów cywilnoprawnych.

Wysokość świadczenia postojowego dla osoby prowadzącej działalność gospodarczą, której dochody są opodatkowane w formie karty podatkowej i która korzystała ze zwolnienia sprzedaży od podatku od towarów i usług<sup>5)</sup> wynosi 1.300 zł (tj. 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego w 2020 r.).

Jeśli osobie przysługuje jednocześnie więcej niż jedno świadczenie postojowe, to prawo to ogranicza się do jednego świadczenia.

Osoba uprawniona może otrzymać świadczenie postojowe trzykrotnie. Przy czym ponowne przyznanie świadczenia postojowego może nastąpić najwcześniej po miesiącu otrzymania po raz pierwszy tego świadczenia, pod warunkiem wykazania w oświadczeniu, że sytuacja materialna nie uległa poprawie.

---

<sup>4)</sup> Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 11 lutego 2020 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia w czwartym kwartale 2019 r. (M.P. poz. 171); przeciętne wynagrodzenie w czwartym kwartale 2019 r. wyniosło 5.198,58 zł.

<sup>5)</sup> Ustalane na podstawie przepisów o minimalnym wynagrodzeniu za pracę - rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 września 2019 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2020 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 1778); od dnia 1 stycznia 2020 r. minimalne wynagrodzenie za pracę wynosi 2.600 zł.

### **Przykład 16**

Świadczenie postojowe można otrzymać więcej niż raz, a maksymalnie trzykrotnie. Otrzymałam już jedno świadczenie postojowe i było ono wolne od podatku. Czy to zwolnienie podatkowe jest limitowane, czy obejmuje każde otrzymane świadczenie postojowe?

Przepisy ustawy PIT nie ograniczają wysokości zwolnienia od podatku świadczenia postojowego. Oznacza to, że każde świadczenie postojowe, otrzymane na zasadach określonych w przepisach ustawy COVID-19, jest wolne od podatku.

### **3.1.5. Ubieganie się o świadczenie postojowe**

Uzyskanie świadczenia postojowego wymaga złożenia wniosku do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Wzory wniosku dostępne są na stronie ZUS<sup>6</sup>.

Wniosek ten składają zarówno osoby prowadzące działalność gospodarczą, jak i osoby wykonujące umowy cywilnoprawne. Jednakże osoby wykonujące umowy cywilnoprawne wniosek ten składają za pośrednictwem zleceniodawcy lub zamawiającego.

Świadczenie postojowe jest wolne od podatku, stąd też dla podatnika otrzymanie tego świadczenia nie wiąże się z dodatkowymi obowiązkami. Podatnicy nie będą uwzględniać świadczenia postojowego w dochodach podlegających opodatkowaniu w zeznaniu podatkowym.

### **3.2. Zwolnienie od podatku świadczenia polegającego na zapewnieniu zakwaterowania i wyżywienia pracownika**

Ustawa COVID-19 wprowadziła także rozwiązania, które w związku z ogłoszonym stanem zagrożenia epidemicznego lub stanem epidemii aż do ich odwołania, umożliwiają pracodawcom dokonanie zmian w systemie lub w rozkładzie czasu pracy pracowników. Zmiany te mogą wiązać się z koniecznością zapewnienia pracownikowi przez pracodawcę świadczeń w postaci zakwaterowania i wyżywienia, jeśli są one niezbędne do realizacji przez pracownika jego obowiązków pracowniczych.

Świadczenia te, przysługują pracownikom, którym pracodawca w związku z COVID-19 polecił świadczenie pracy w godzinach nadliczbowych, zobowiązał do pozostawania poza normalnymi godzinami pracy w gotowości do wykonywania pracy w zakładzie pracy lub w innym miejscu wyznaczonym przez pracodawcę lub polecił realizowanie prawa do odpoczynku w miejscu wyznaczonym przez pracodawcę.

---

<sup>6</sup> <https://www.zus.pl/baza-wiedzy/biezace-wyjasnienia-komerek-merytorycznych/firmy/-/publisher/details/1/swiadczenie-postojowe-dla-osob-prowadzacych-dzialalnosc-gospodarcza/2551468> oraz <https://www.zus.pl/baza-wiedzy/biezace-wyjasnienia-komerek-merytorycznych/firmy/-/publisher/details/1/swiadczenie-postojowe-dla-osob-wykonujacych-umowy-cywilnoprawne/2551448>

### Przykład 17

Pracuję w firmie energetycznej. W związku z COVID-19 pracodawca zmienił system pracy w zakładzie i wyznaczył niektórych pracowników, w tym mnie, do pełnienia dyżurów, wydłużając normalny czas pracy. W tym czasie korzystam z zapewnionego prowiantu i miejsca noclegowego. Czy te świadczenia pracodawca doliczy mi do przychodu z pracy i opodatkuje?

**Nie.** Ustawa COVID-19 wprowadziła zwolnienie od podatku PIT, które obejmuje wartość świadczenia w postaci zapewnienia przez pracodawcę pracownikom wyżywienia i zakwaterowania. Zwolnienie to ma zastosowanie w tym przypadku.

Ustawa COVID-19 określa rodzaje przedsiębiorstw, ważnych z punktu widzenia zapewnienia funkcjonowania państwa, w których zmiany w zakresie systemu pracy i czasu pracy pracowników mogą powodować konieczność zapewnienia pracownikom zakwaterowania i wyżywienia, i w konsekwencji powodują objęcie tych świadczeń zwolnieniem podatkowym. Zapewnienie tych świadczeń pracownikom dotyczy:

- przedsiębiorstw prowadzących działalność polegającą na zapewnieniu funkcjonowania:
  - systemów i obiektów infrastruktury krytycznej<sup>7)</sup>,
  - sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych<sup>8)</sup>,
- przedsiębiorstw będących podwykonawcą lub dostawcą, którzy nie są częścią infrastruktury krytycznej, ale są kluczowi dla zachowania ciągłości działania infrastruktury krytycznej,
- zapewniających funkcjonowanie stacji paliw płynnych<sup>10)</sup> oraz stacji gazu ziemnego<sup>9)</sup>,
- przedsiębiorcy, w stosunku do którego wydano polecenie wydane przez Ministra Zdrowia<sup>10)</sup>,
- przedsiębiorstw pełniących funkcję sprzedawcy z urzędu (przedsiębiorstwo energetyczne posiadające koncesję na obrót paliwami gazowymi lub energią elektryczną, świadczące usługi kompleksowe odbiorcom paliw gazowych lub energii elektrycznej w gospodarstwie domowym, niekorzystającym z prawa wyboru sprzedawcy),
- na obszarze lub na terenie obiektu ważnego dla obronności, interesu gospodarczego państwa, bezpieczeństwa publicznego i innych ważnych interesów państwa<sup>11)</sup>,

<sup>7)</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 26 kwietnia 2007 r. o zarządzaniu kryzysowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1398, z późn. zm.).

<sup>8)</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz.U. z 2019 r. poz. 755, z późn. zm.).

<sup>9)</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1124, z późn. zm.).

<sup>10)</sup> Na podstawie art. 11 ust. 2 ustawy COVID-19.

<sup>11)</sup> W rozumieniu art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o ochronie osób i mienia, umieszczonych w wykazach, o których mowa w art. 5 ust. 3 tej ustawy.

- przedsiębiorstw prowadzących działalność polegającą na świadczeniu czynności bankowych<sup>12)</sup>,
- przedsiębiorstw prowadzących obiekt unieszkodliwiania odpadów wydobywczych<sup>13)</sup> kategorii A, którego działanie lub niewłaściwe działanie może spowodować poważny wypadek, wynikający z krótkoterminowej lub długoterminowej utraty stateczności tego obiektu obejmującej wszelkie awarie mechanizmów związanych z jego konstrukcją lub jego niewłaściwej eksploatacji, który skutkuje znacznym ryzykiem utraty życia, poważnego zagrożenia dla zdrowia ludzi lub środowiska,
- przedsiębiorcy prowadzącego działalność w sektorze rolno-spożywczym związaną z wytwarzaniem lub dostarczaniem żywności.

Wartość świadczeń polegających na zakwaterowaniu i wyżywieniu, otrzymana przez pracowników określonych w ustawie COVID-19 przedsiębiorstw o strategicznym dla funkcjonowania państwa charakterze, objęta jest zwolnieniem od podatku PIT. Otrzymanie takich świadczeń przez pracowników tych podmiotów nie wiąże się z żadnymi obowiązkami podatkowymi po stronie pracodawcy i pracownika. Od świadczeń tych pracodawca nie pobierze zaliczki na podatek, ani nie będą one uwzględniane w dochodzie do opodatkowania wykazywanym w zeznaniu podatkowym.

### 3.3. Zwolnienie od podatku zasiłku dla rolnika i jego domowników objętych kwarantanną, nadzorem epidemiologicznym lub hospitalizowanych

Nowelizacją ustawy COVID-19 wprowadzono nowe świadczenie, które jest przeznaczone dla ubezpieczonego rolnika i jego domowników.

#### 3.3.1. Komu i kiedy przysługuje zasiłek

Zasiłek przysługuje rolnikowi i jego domownikowi, o których mowa w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników. Zgodnie z definicją tych pojęć wskazaną w tej ustawie, zasiłek przysługuje:

- **rolnikowi**, który jest pełnoletnią osobą fizyczną, zamieszkującą i prowadzącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osobę, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia;
- **domownikowi** - rozumie się osobę bliską rolnikowi, która:
  - ukończyła 16 lat,
  - pozostaje z rolnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym lub zamieszkuje na terenie jego gospodarstwa rolnego albo w bliskim sąsiedztwie,
  - stale pracuje w tym gospodarstwie rolnym i nie jest związana z rolnikiem stosunkiem pracy;

<sup>12)</sup> W rozumieniu art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz.U. z 2019 r. poz. 2357, z późn. zm.).

<sup>13)</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 10 lipca 2008 r. o odpadach wydobywczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1849, z późn. zm.).



Zasiłek ten przysługuje w sytuacji objęcia obowiązkową kwarantanną, nadzorem epidemiologicznym lub hospitalizacją w związku z COVID-19.

Zasiłek ten zrównuje w prawach rolników i domowników z osobami podlegającymi ubezpieczeniu w systemie powszechnym. Zatem rolnicy i domownicy skorzystają z prawa do zasiłku w związku z obowiązkową kwarantanną lub hospitalizacją w związku z COVID-19, na takich zasadach, jak w przypadku osób objętych systemem powszechnym.

### 3.3.2. Wysokość zasiłku

Zasiłek przysługuje w wysokości 50% minimalnego wynagrodzenia za pracę, czyli w kwocie 1.300 zł.

#### **Przykład 18**

Jestem rolnikiem, płacę do KRUS składki. W kwietniu trafiłem do szpitala z powodu COVID-19, a moja żona i 19-letni syn zostali poddani obowiązkowej kwarantannie. Czy zasiłek przysługuje tylko mi czy dostaną go też moi domownicy?

Zasiłek w kwocie 1.300 zł przysługuje każdemu objętym ubezpieczeniem rolnikowi i jego domownikowi z tytułu objęcia obowiązkową kwarantanną, nadzorem epidemiologicznym lub hospitalizacją w związku z COVID-19.

### 3.3.3. Zbieg uprawnień do zasiłków

Jeśli oprócz zasiłku z powodu COVID-19 rolnikowi i jego domownikowi przysługuje też prawo do zasiłku chorobowego<sup>14)</sup>, uprawnionemu wypłaca się jedno świadczenie – wyższe albo wybrane przez uprawnionego.

### 3.3.4. Przyznanie i wypłata zasiłku

Ustawa COVID-19 nie określiła specjalnego trybu przyznawania i wypłacania tego zasiłku. W tym zakresie stosowane są odpowiednio przepisy ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa.

Wypłaty zasiłku dokonuje Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego.

Zasiłek jest zwolniony od opodatkowania podatkiem PIT, stąd też jego otrzymanie nie powoduje po stronie rolnika i domownika obowiązku złożenia zeznania podatkowego.

## 3.4. Zwolnienie od podatku dodatku solidarnościowego

Nowe zwolnienie zawarte w art. 52ua ustawy Tarcza 4.0 zwalnia od podatku dochodowego **kwoty dodatku solidarnościowego, o którym mowa w ustawie z dnia 19 czerwca 2020 r. o dodatku solidarnościowym przyznawanym w celu przeciwdziałania negatywnym skutkom COVID-19.**

<sup>14)</sup> W rozumieniu art. 14 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników lub art. 6 ustawy o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa.

### 3.4.1. Cel dodatku solidarnościowego

Celem dodatku solidarnościowego jest przeciwdziałanie negatywnym skutkom COVID-19 poprzez wsparcie finansowe osób, które straciły źródło przychodu ze względu na sytuację gospodarczą spowodowaną kryzysem wywołanym COVID-19.

### 3.4.2. Wysokość dodatku solidarnościowego

Wysokość dodatku wynosi 1.400 zł za miesiąc kalendarzowy.

### 3.4.3. Komu przysługuje dodatek solidarnościowy

Dodatek solidarnościowy przysługuje osobom mającym miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli są:

- obywatelami Rzeczypospolitej Polskiej.
- posiadającymi prawo pobytu lub prawo stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obywatelami państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej,
- cudzoziemcami przebywającymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których mowa w art.1 ust. 3 pkt 2 lit. d–g, ha, i, j, l oraz pkt 3 i 4 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy.

#### **Uwaga!**

Warunki uprawniające do otrzymania tego świadczenia określa ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dodatku solidarnościowym przyznawanym w celu przeciwdziałania negatywnym skutkom COVID-19 (Dz. U. poz. 1068).

## **4. PODWYŻSZONE LIMITY NIEKTÓRYCH ZWOLNIEŃ PRZEDMIOTOWYCH WPROWADZONE USTAWĄ COVID-19**

Punkt 4 Rozdziału I Objaśnień dotyczy przepisów wprowadzonych ustawą COVID-19 zmieniających wysokość niektórych zwolnień przedmiotowych.

### **4.1. Podwyższenie limitów niektórych zwolnień przedmiotowych ustawy PIT**

Podstawa prawna: art. 52l ustawy PIT.

Przepis ten określił, że limit zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w art. 21 ust. 1 w:

- 1) pkt 9a – w 2020 r. wynosi 3.000 zł;
- 2) pkt 26 lit. b – w 2020 r. wynosi 10.000 zł;
- 3) pkt 67 – w 2020 r. i 2021 r. wynosi 2.000 zł;
- 4) pkt 78 lit. b – w 2020 r. i 2021 r. wynosi 3.000 zł.

Powyższy przepis ustawy PIT czasowo podwyższa limity niektórych obowiązujących już zwolnień przedmiotowych. Zmiana ta dotyczy zwolnień, z których korzystają przede wszystkim pracownicy, których podobnie, jak przedsiębiorców dotyczą skutki zamknięcia gospodarki w związku z epidemią COVID-19. Podwyższenie limitów ww. zwolnień podatkowych jest jednym z elementów pakietu osłonowego przygotowanego w ramach tzw. Tarczy Antykryzysowej.

#### **4.1.1. Podwyższenie limitu świadczeń zwolnionych w 2020 r.**

Podwyższenie limitu świadczeń zwolnionych w 2020 r. objęło dwie regulacje dotyczące zapomóg:

- art. 21 ust. 1 pkt 26 ustawy PIT zwalnia od podatku zapomogi otrzymane w przypadku indywidualnych zdarzeń losowych, klęsk żywiołowych, długotrwałej choroby lub śmierci. Przy czym ww. zapomogi finansowane z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z funduszy związków zawodowych lub zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra są objęte zwolnieniem od podatku bez względu na wysokość zapomogi. Limitowane są natomiast zapomogi otrzymane w związku z wyżej wymienionymi zdarzeniami sfinansowane z innych źródeł. W 2020 r., limit ten został podwyższony z 6.000 zł do 10.000 zł;
- na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 9a ustawy PIT zapomogi inne, niż wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 26 ustawy PIT, otrzymane w 2020 r. z funduszy związku zawodowego, w tym organizacji międzyzakładowej, przez pracowników należących do tej organizacji związkowej objęte są zwolnieniem od podatku do wysokości nieprzekraczającej w bieżącym roku podatkowym kwoty 3.000 zł (podwyższenie limitu zwolnienie wynoszącego dotychczas 1.000 zł).

### Przykład 19

W styczniu 2020 r. w związku z ciężką chorobą męża otrzymałam od pracodawcy 8.000 zł zapomogi. Firma nie ma funduszu socjalnego, a pracodawca doliczył mi 2.000 zł do dochodu z pracy i pobrał zaliczkę na podatek. Czy w związku z podwyższeniem limitu zwolnienia dotyczącego zapomóg odzyskam ten podatek?

**Tak.** Otrzymana przez Panią zapomoga mieści się w zakresie art. 21 ust. 1 pkt 26 ustawy PIT. W związku z podwyższeniem limitu zwolnienia obowiązującego w 2020 r. dla tego rodzaju zapomogi, cała otrzymana przez Panią kwota jest zwolniona od podatku. Oznacza to, że pobrana zaliczka na podatek zostanie zwrócona. Zwrot może nastąpić po zakończeniu roku w zeznaniu podatkowym składanym za 2020 r.

### 4.1.2. Podwyższenie limitu świadczeń zwolnionych w 2020 i 2021 r.

Podwyższenie limitu świadczeń zwolnionych w 2020 r. i 2021 r. objęło:

- określone w art. 21 ust.1 pkt 67 ustawy PIT zwolnienie wartości świadczeń rzeczowych i pieniężnych otrzymanych przez pracownika w związku z finansowaniem działalności socjalnej, określonej w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych sfinansowanych w całości ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych lub funduszy związków zawodowych; limit zwolnionych od podatku świadczeń został podwyższony z kwoty 1.000 zł do 2.000 zł rocznie.

### Przykład 20

W lutym 2020 r. otrzymałem z funduszu socjalnego dopłatę do wycieczki w wysokości 1.000 zł. Maksymalną kwotę świadczeń, jaką przewiduje ZFŚS w mojej firmie na pracownika rocznie. Całość tej dopłaty mieściła się w kwocie zwolnionej od podatku. Czy podwyższenie limitu zwolnienia oznacza, że będę mógł ubiegać się od pracodawcy dofinansowania innego rodzaju świadczenia z tego funduszu?

**Nie.** Zmiana w zakresie limitu zwolnienia podatkowego nie oznacza zmiany zasad przyznawania świadczeń określonych w regulaminie zakładowego funduszu świadczeń socjalnych obowiązującego w Pana firmie. Jeśli te zasady uległyby zmianie i wynikałyby z nich możliwość otrzymania świadczeń w wysokości przekraczającej 1.000 zł, to mógłby Pan skorzystać ze zwolnienia od podatku do wysokości 2.000 zł rocznie.

- wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 78 ustawy PIT zwolnienie od podatku dopłat do wypoczynku dla dzieci i młodzieży do lat 18, zorganizowanego przez podmioty prowadzące działalność w tym zakresie w formie wczasów, kolonii, obozów i zimowisk, w tym również połączonego z nauką, pobytu na leczeniu sanatoryjnym, w placówkach leczniczo-sanatoryjnych, rehabilitacyjno-szkoleniowych i leczniczo-opiekuńczych, oraz przejazdów związanych z tym wypoczynkiem i pobytem na leczeniu. Jeżeli dopłaty są sfinansowane z funduszu socjalnego, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz zgodnie z odrębnymi przepisami wydanymi przez właściwego ministra, to zwolnienie od podatku obejmuje całą kwotę dopłaty, niezależnie od jej wysokości. W przypadku natomiast innych źródeł finansowania tych dopłat, zwolnienie jest limitowane; limit zwolnionych od podatku dopłat do wypoczynku dzieci i młodzieży został podwyższony do kwoty 3.000 zł z kwoty 2.000 zł rocznie.

**Ważne!**

Powyższe zmiany dotyczą jedynie podwyższenia limitów ww. zwolnień przedmiotowych. Nie uległy natomiast zmianie zasady stosowania tych zwolnień, w tym źródła finansowania świadczeń określone w tych przepisach, czy zasady przyznawania świadczeń wynikające z odrębnych uregulowań wewnętrznych obowiązujących w danej firmie.

#### **4.2. Zwolnienie z podatku od przychodów z budynków - zmiany w podatku minimalnym.**

Ustawa COVID-19 wprowadziła czasowe przedłużenie terminu do zapłaty podatku minimalnego do dnia 20 lipca 2020 r. za miesiące od marca do maja 2020 r., pod warunkiem że:

- 1) podatnik poniósł w danym miesiącu negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19,
- 2) uzyskane przez podatnika w danym miesiącu przychody są niższe o co najmniej 50% w stosunku do analogicznego miesiąca poprzedniego roku podatkowego, a w przypadku podatnika, który rozpoczął prowadzenie działalności w 2019 r. – w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów z działalności gospodarczej.

Z odroczenia płatności podatku od budynków mogą skorzystać właściciele galerii handlowych, domów towarowych, biurowców, hoteli, magazynów i innych budynków wynajmowanych, dzierżawionych lub leasingowanych.

Ustawa zmieniająca z 19 czerwca 2020 r. wprowadziła całkowite zwolnienie z podatku od przychodów z budynków. Zwolnienie to dotyczy przychodów ustalonych za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 grudnia 2020 r (art. 52pa ustawy o PIT i art. 38ha ustawy o CIT).

Rozwiązanie to (całkowite zwolnienie z podatku od przychodów z budynków) zastąpiło dotychczasowe odroczenie terminu płatności podatku minimalnego, o czym szerzej jest przedstawione w pkt [11. TERMIN ZAPŁATY PODATKU OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW](#).

## 5. WYDŁUŻONY TERMIN NA PRZEKAZANIE DO URZĘDU SKARBOWEGO ZALICZEK NA PODATEK I PODATKU ZRYCZAŁTOWANEGO POBRANYCH OD WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW

Punkt 5 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, które określają podstawę prawną oraz zasady stosowania wydłużonego terminu na przekazanie do urzędu skarbowego zaliczek na podatek i podatku zryczałtowanego pobranych od wynagrodzeń pracowników.

W tym punkcie przedstawiony jest również wpływ na koszty uzyskania przychodów i dochód pracownika umorzonych składek na ubezpieczenia społeczne od wynagrodzeń pracowników

### Czego dotyczą objaśnienia?

Tarcza Antykryzysowa, przewiduje nowe rozwiązania mające na celu przeciwdziałać gospodarczym skutkom pandemii koronawirusa.

Powyzsza ustawa wprowadziła w ustawie PIT zmiany mające na celu zapewnienie ochrony płynności finansowej przedsiębiorców, jak również zabezpieczenie miejsc pracy.

Ustawa ta wprowadziła również szczególne rozwiązania w zakresie składek na ubezpieczenia społeczne polegające na umorzeniu (pozostawieniu do dyspozycji przedsiębiorcy) składek na ubezpieczenia społeczne pobranych od wynagrodzeń pracowników.

**Podstawa prawna:** art. 52o ustawy PIT, art. 31zo ustawy COVID-19; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego (dalej: rozporządzenie Ministra Finansów).

### 5.1. Szczegółowe rozwiązania dotyczące zaliczek na podatek i podatku zryczałtowanego

#### 5.1.1. Kogo dotyczy nowa regulacja

Przepis art. 52o ustawy PIT<sup>15</sup> i rozporządzenie Ministra Finansów dotyczą następujących płatników podatku dochodowego:

- zakładów pracy – są nimi osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, wypłacające przychody ze stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz zasiłki z ubezpieczenia społeczne (art. 31 ustawy PIT),
- osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osób prawnych i ich jednostek organizacyjnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej dokonujących świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 8 ustawy PIT oraz z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych

---

<sup>15</sup> „W przypadku zaliczek na podatek pobranych w marcu i kwietniu 2020 r. od przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy oraz od zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez płatników, o których mowa w art. 31, obowiązek określony w art. 38 ust. 1, podlega wykonaniu w terminie do dnia 1 czerwca 2020 r., jeżeli płatnicy ci ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 (ust. 1). Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do płatników, o których mowa w art. 41 ust. 1 i 4, dokonujących świadczeń z tytułu działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 8 oraz z tytułu praw autorskich i praw pokrewnych (ust. 2).”

**- jeżeli płatnicy ci ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu koronawirusa COVID-19.**

#### **Przykład 21**

Jak ustalić, czy płatnik poniósł negatywne konsekwencje z powodu koronawirusa? Czy przepisy to określają?

Przepisy nie definiują tego pojęcia. Jest to celowy zabieg ustawodawcy z uwagi na fakt, że u każdego podatnika/płatnika negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 mogą przejawiać się w inny sposób, np. spadkiem dochodów, koniecznością ograniczenia prowadzonej działalności, utratą płynności finansowej. Dlatego też ocena tego kryterium u poszczególnych podmiotów może być odmienna. Niemniej jednak musi być oparta na całokształcie okoliczności dotyczących danego podmiotu.

#### **Przykład 22**

Prowadzę działalność polegającą na świadczeniu usług gastronomicznych. Dostarczam jedzenie do przedszkola i szkoły oraz na doraźne indywidualne zamówienia. Zamknięcie tych placówek spowodowało, że moje przychody znacznie spadły, bowiem główni odbiorcy zawiesili ze mną współpracę. Czy ta regulacja mnie dotyczy?

**Tak**, gdyż epidemia spowodowała utratę głównego źródła dochodów.

### **5.1.2. Jakich zaliczek i podatku zryczałtowanego dotyczy regulacja?**

Art. 52o ustawy PIT i rozporządzenie Ministra Finansów obejmują:

- zaliczki na podatek pobrane w marcu, kwietniu i maju przez płatników wskazanych w pkt [5.1.1.](#) od dochodów z tytułu:

- stosunku pracy,
- stosunku służbowego,
- pracy nakładczej,
- spółdzielczego stosunku pracy,
- zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego,
- wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwanych wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (1), właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością (2), przedsiębiorstwa w spadku (3),
- praw autorskich i praw pokrewnych, o których mowa w art. 18 ustawy PIT.

- zryczałtowany podatek dochodowy pobrany w marcu, kwietniu i maju przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej od przychodów z tytułu:

- wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwanych wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (1), właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością (2), przedsiębiorstwa w spadku (3),
- praw autorskich i praw pokrewnych, o których mowa w art. 18 ustawy PIT.

Zatem regulacje te obejmują zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości:

- 20% uzyskanego przychodu, o którym mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy PIT,
- 17% uzyskanego przychodu, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 5a ustawy PIT (obejmujący tzw. „małe umowy zlecenia”, w przypadku, gdy kwota należności określona w umowie nie przekracza 200 zł i umowa nie jest zawarta z pracownikiem).

### 5.1.3. Na czym polega zmiana?

Istota zmiany polega na prolongacie terminu przekazania pobranych zaliczek na podatek i podatku zryczałtowanego od przychodów z szeroko rozumianej pracy. Pierwotnie zapłata zaliczek i podatku zryczałtowanego (na podstawie art. 52o ustawy PIT), zamiast do 20 kwietnia (zaliczki i podatek zryczałtowany pobrane w marcu) i 20 maja (zaliczki i podatek zryczałtowany pobrane w kwietniu) miała być dokonana do 1 czerwca 2020 r.

Jednakże rozporządzenie Ministra Finansów przesunęło ten termin, określając nowe terminy i dodatkowo objęło podobną preferencją zaliczki na podatek i zryczałtowany podatek dochodowy pobrane przez płatników w maju.

W związku z tym zaliczki i zryczałtowany podatek pobrane:

- **w marcu** podlegają wpłacie do **20 sierpnia** 2020 r.,
- **w kwietniu** podlegają wpłacie do **20 października** 2020 r.,
- **w maju** podlegają wpłacie do **20 grudnia** 2020 r.

Celem regulacji jest pomoc w zapewnieniu płynności finansowej firm zatrudniających pracowników, aby zapewnić ochronę miejsc pracy.

#### Przykład 23

Słyszałam o możliwości okresowego „zatrzymania zaliczek na podatek” pobranych od moich pracowników i przekazania ich w późniejszym terminie do urzędu skarbowego. Czy muszę w tej sprawie złożyć wniosek do swojego urzędu (uzyskać pozwolenie)?

**Nie**, ustawa nie wprowadziła takiego obowiązku. Przepis działa „z mocy prawa”. Należy jednak pamiętać, że regulacja ta obejmuje wyłącznie tych płatników, którzy ponieśli negatywne konsekwencje z powodu koronawirusa.



### **Przykład 24**

Jestem księgową w zakładzie pracy chronionej. Na podstawie art. 38 ust. 2 ustawy PIT część zaliczek pobranych od wynagrodzeń i zasiłków z ubezpieczenia społecznego przekazuję nie do urzędu skarbowego, ale do Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i do zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych. Czy wobec tych zaliczek również obowiązuje prolongata?

**Tak**, bowiem art. 52o ust. 1 ustawy PIT i rozporządzenie Ministra Finansów odnoszą się do obowiązku przekazania zaliczki na podatek, nie różnicując go ze względu na podmiot, na rzecz którego następuje zapłata.

## **5.2. Wpływ na koszty uzyskania przychodów i dochód pracownika umorzonych składek na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzeń pracowników.**

### **5.2.1. Koszty uzyskania przychodów**

W zakresie wpływu na koszty uzyskania przychodów zwolnionych składek na ubezpieczenie społeczne od wynagrodzeń pracowników, należy zauważyć, że Tarcza Antykryzysowa nie wprowadziła zmian w odniesieniu do sposobu obliczania zaliczek na podatek dochodowy od dochodów osiąganych przez przedsiębiorców w zakresie uwzględniania przy ich obliczaniu składek na ubezpieczenia społeczne oraz w odniesieniu do zasad odliczania od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Nie została również zmieniona zasada, zgodnie z którą przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy od dochodów osiąganych przez przedsiębiorców uwzględniane są składki, określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących, a także potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika.

Jednocześnie nie wprowadzono zmian polegających na obniżeniu podatku dochodowego o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne opłaconej bezpośrednio przez podatnika bądź pobranej w roku podatkowym przez płatnika.

Oznacza to, że odliczeniu w podatku dochodowym podlegają tylko te wymienione wyżej składki na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, które przedsiębiorca zapłacił w roku podatkowym. Tym samym, przy obliczaniu podatku dochodowego nie mogą być uwzględnione składki na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, od opłacenia których podatnik został zwolniony.

Jednocześnie, w zakresie możliwości zaliczenia zwolnionych składek ZUS do kosztów uzyskania przychodu należy zauważyć, że składki na ubezpieczenie społeczne mogą zostać ujęte w kosztach uzyskania przychodów jedynie wtedy, gdy zostały faktycznie zapłacone (art. 23 ust. 1 pkt 55a ustawy PIT) lub odpowiednio (art. 15 ust. 4h ustawy CIT).

Jeżeli zatem przedsiębiorca zostanie zwolniony z opłacania składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenie zdrowotne, na podstawie przepisów wchodzących w pakiet tzw. tarczy antykryzysowej, tj. składki te zapłaci za niego państwo, to wartości tych składek nie może odliczyć przy rozliczaniu podatku dochodowego, jak również nie może ująć ich bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodu.

### Przykład 25

Przedsiębiorca prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą złożył wniosek o zwolnienie składek ZUS za miesiące luty, marzec i kwiecień. Wniosek został rozpatrzony pozytywnie. Czy przedsiębiorca będzie mógł zaliczać kwotę składek do kosztów uzyskania przychodu albo dokonać stosownych odliczeń, tak jak robił to dotychczas?

**Nie**, składki ZUS mogą zostać ujęte w kosztach uzyskania przychodów jedynie wtedy, gdy zostały faktycznie zapłacone przez przedsiębiorcę. Przedsiębiorca nie może również dokonać odliczenia niezapłaconych przez siebie składek.

### 5.2.2. Dochód pracownika do opodatkowania (odliczenie od dochodu składek pobranych przez pracodawcę).

Na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy PIT odliczeniu od podstawy opodatkowania podlegają składki na ubezpieczenia społeczne, o których mowa w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych:

- zapłacone w roku podatkowym bezpośrednio na własne ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe oraz wypadkowe podatnika oraz osób z nim współpracujących,
- potrącone w roku podatkowym przez płatnika ze środków podatnika.

Zatem podstawa opodatkowania wynagrodzenia pracownika, zarówno przy obliczaniu miesięcznej zaliczki podatkowej, jak i rocznego podatku, jest pomniejszana o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne, pobranych (potrąconych) od wynagrodzenia pracownika przez pracodawcę. W takim przypadku pracownik opłacił bowiem składki z własnych środków (otrzymał niższe wynagrodzenie).

Z art. 31z<sup>16</sup> ustawy COVID-19, wynika, że płatnik składek potrąca z wynagrodzenia składki na ubezpieczenia społeczne (tj. z własnych środków ubezpieczonego pracownika), tylko ich nie przekazuje do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Zatem nie ulega zmianie „sytuacja podatkowa” pracownika.

Pracownik otrzymał bowiem mniejsze wynagrodzenie, pomniejszone o składki ubezpieczeniowe. Zatem obliczana przez pracodawcę (płatnika) podstawa opodatkowania dla celów poboru miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy podlega pomniejszeniu o kwotę składek na ubezpieczenia społeczne pobranych z wynagrodzenia pracownika.

---

<sup>16</sup> Na wniosek płatnika składek, który na dzień 29 lutego 2020 r. zgłosił do ubezpieczeń społecznych mniej niż 10 ubezpieczonych, zwalnia się z obowiązku opłacenia nieopłaconych należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, na ubezpieczenie zdrowotne, na Fundusz Pracy, Fundusz Solidarnościowy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych lub Fundusz Emerytur Pomostowych, należne za okres od dnia 1 marca 2020 r. do dnia 31 maja 2020 r., wykazanych w deklaracjach rozliczeniowych złożonych za ten okres, jeżeli był zgłoszony jako płatnik składek przed dniem 1 lutego 2020 r.

### **Przykład 26**

W kwietniu 2020 r., mój pracodawca potrącił z mojego wynagrodzenia składki na ubezpieczenia społeczne. Nie odliczył ich jednak od mojego dochodu, twierdząc, że nie może tego zrobić, bowiem składek tych nie przekazał do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych? Czy mój pracodawca postąpił słusznie? Zapłaciłem przez to wyższą zaliczkę na podatek.

**Nie**, pracodawca powinien był odliczyć przy obliczaniu zaliczki na podatek pobrane z Pana wynagrodzenia składki na ubezpieczenia społeczne, bowiem składki te zostały przez Pana faktycznie zapłacone. Nieprzekazanie ich do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, nie oznacza, że nie sfinansował Pan tych składek. Opłacone przez Pana składki będzie Pan mógł odliczyć składając roczne zeznanie podatkowe. Zatem ostatecznie pomniejszą one Pana dochód do opodatkowania podatkiem PIT.

## 6. PODATKOWE SKUTKI WYDATKÓW I ŚWIADCZEŃ „OKOŁOEPIDEMICZNYCH”

Punkt 6 Rozdziału I Objasnień dotyczy rozstrzygnięcia w zakresie zaliczania wydatków „okołoepidemicznych” do kosztów uzyskania przychodów. Tematem niniejszych objaśnień jest również kwestia braku skutków podatkowych w przypadku otrzymania przez pracownika świadczeń zapobiegających rozprzestrzenianiu się epidemii.

### 6.1. Kategorie wydatków „okołoepidemicznych”

W warunkach stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii przedsiębiorcy mają nowe obowiązki w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy (prowadzenia działalności gospodarczej) lub dobrowolnie stosują nadzwyczajne środki w tym zakresie. W uzupełnieniu wcześniejszych obowiązków wynikających z przepisów prawa pracy<sup>17</sup> ciążą na nich dodatkowe obowiązki, takie jak: zapewnienie jednorazowych rękawiczek lub środków do dezynfekcji rąk, dezynfekcja stanowiska kasowego lub stanowiska obsługi<sup>18</sup>. Niezależnie od tych nowych obowiązków, przedsiębiorcy samodzielnie podejmują działania, do których nie są zobowiązani przepisami prawa, ale które przeciwdziałają zagrożeniu COVID-19, np.: organizacja pracy zdalnej i wyposażenie pracowników w narzędzia do tej pracy, zakup fartuchów, kombinezonów, zestawów testowych, sprzętu medycznego czy termometrów. Niektóre z tych działań mogą wynikać z wytycznych lub zaleceń organów administracji publicznej lub innego rodzaju instytucji kompetentnych w obszarze bezpieczeństwa sanitarnego<sup>19</sup>.

Jeszcze przed wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii, ale także w czasie ich trwania, przedsiębiorcy ponieśli lub ponoszą wydatki na różne działania gospodarcze (na przykład: szkolenia, konferencje, spotkania biznesowe i związane z nimi podróże służbowe), które później zostały odwołane z przyczyn niezależnych od przedsiębiorcy lub w których przedsiębiorca (jego pracownik lub jego kontrahent) nie wzięli udziału ze względu na zagrożenie epidemiczne (epidemię).

### 6.2. Warunki zaliczenia wydatków „okołoepidemicznych” do kosztów uzyskania przychodów

W opisanych wyżej sytuacjach może powstać na gruncie podatku dochodowego wątpliwość, czy przedsiębiorca może zaliczyć tego rodzaju wydatki do kosztów uzyskania przychodów. Ogólna definicja kosztów uzyskania przychodów jest zawarta w art. 15 ust. 1 ustawy CIT i art. 22 ust. 1 ustawy PIT – są nimi koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych odpowiednio w art. 16 ust. 1 ustawy CIT i art. 23 ust. 1 ustawy PIT. Zgodnie z obowiązującymi

<sup>17</sup> Zob. art. 94 pkt 4 Kodeksu pracy.

<sup>18</sup> Zob. § 9 ust. 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 697) i rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 kwietnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 658 z późn. zm.) oraz § 9 ust. 7 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 566 z późn. zm.).

<sup>19</sup> Zob. zalecenia dla pracodawców w witrynie Ministerstwa Zdrowia:

<https://www.gov.pl/web/zdrowie/tymczasowe-zalecenia-dla-pracodawcow-w-zwiazku-z-koronawirusem-sars-cov-2>, i zalecenia Głównego Inspektoratu Sanitarnego: <https://gis.gov.pl/bez-kategorii/dekalog-bezpiecznego-zachowania-podczas-epidemii-koronawirusa/>.

regulacjami oraz ugruntowanym orzecznictwem sądowo-administracyjnym, wydatek może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, jeżeli spełnia następujące warunki:

- został faktycznie poniesiony przez podatnika (warunek definitywności);
- służy osiągnięciu przychodu, czyli został poniesiony w celu jego osiągnięcia lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (warunek adekwatnego związku przyczynowo-skutkowego);
- nie jest wyłączony z kosztów uzyskania przychodów w art. 16 ust. 1 ustawy CIT albo art. 23 ust. 1 ustawy o PIT (warunek niewyłączenia); oraz
- został właściwie udokumentowany (warunek dokumentacji)<sup>20</sup>.

Jeżeli przedsiębiorca ponosi wydatki, które wynikają z obowiązku w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy (prowadzenia działalności gospodarczej) albo wytycznych lub zaleceń organów (instytucji) kompetentnych w obszarze bezpieczeństwa sanitarnego, albo własnej decyzji i racjonalnego przeciwdziałania zagrożeniu epidemicznemu (epidemii), to takie wydatki stanowią koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy CIT i art. 22 ust. 1 ustawy PIT, o ile zostały właściwie udokumentowane. Jako przykład takich wydatków można wskazać zakup maseczek ochronnych dla pracowników, przyłbic, czy sfinansowanie pracownikom testów na koronawirusa.

To samo dotyczy wydatków poniesionych przez przedsiębiorcę na działania gospodarcze, które wskutek zagrożenia epidemicznego (epidemii) zostały zaniechane (odwołane, przerwane, zawieszane itp.), o ile w momencie ich poniesienia spełniały wymienione wyżej warunki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów (np. w zakresie szkoleń / kursów pracowniczych).

#### **Przykład 27**

Podatnik prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, opodatkowaną na zasadach ogólnych. W związku z ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego poniósł wydatki na zakup jednorazowych rękawiczek i maseczek, które on i jego pracownicy używają w codziennej działalności (pracy). Dodatkowo, jeszcze przed ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego, poniósł wydatki na organizację szkolenia dla swoich pracowników. Po ogłoszeniu stanu epidemii szkolenie zostało jednak odwołane przez organizatora.

Czy podatnik może zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów?

**Tak**, podatnik może zaliczyć te wydatki do kosztów uzyskania przychodów.

<sup>20</sup> Zob. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 października 2018 roku (sygn. II FSK 2840/16).

### 6.3. Świadczenia pracodawcy zapobiegające rozprzestrzenianiu się epidemii

Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy PIT za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Zasady opodatkowania nieodpłatnych świadczeń (świadczeń częściowo odpłatnych) regulują przepisy art. 11 ust. 2-2b w związku z art. 12 ust. 3 ustawy PIT.

W wyroku z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt. K 7/13 Trybunał Konstytucyjny dokonał wykładni tych przepisów. Trybunał Konstytucyjny uznał, że za przychód pracownika mogą być uznane nieodpłatne świadczenia, które:

- zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie),
- zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść,
- mają wymierną wartość przypisaną indywidualnemu pracownikowi (świadczenie nie jest dostępne w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów).

Uwzględniając zatem wytyczne wyroku Trybunału Konstytucyjnego, należy stwierdzić, że świadczenia pracodawcy polegające na ufundowaniu pracownikom maseczek, czy przyłbic, jak również polegające na sfinansowaniu testów na koronawirusa nie następują w interesie pracownika, a w interesie pracodawcy.

Dostarczenie środków ochronnych, czy wykonywanie testów zapobiega niekontrolowanemu rozprzestrzenianiu się choroby, niweluje niepożądaną przez każdego pracodawcę absencję pracowników i jest istotne dla terminowego wywiązania się pracodawcy z zawartych kontraktów.

W takim przypadku nie jest zatem rozpoznawany przychód po stronie pracownika.

#### **Przykład 28**

Pracownicy warsztatu samochodowego otrzymali od pracodawcy przyłbice oraz raz w miesiącu pracodawca przekazuje im pakiet maseczek jednorazowych.

Czy wartość tych przedmiotów pracodawca powinien doliczyć do ich pozostałych przychodów z pracy i od łącznej kwoty pobrać zaliczkę na podatek?

**Nie**, gdyż świadczenia te nie stanowią przychodu pracownika.

## 7. POJĘCIE I MOMENT POWSTANIA PRZYCHODU W ŚWIETLE PRZEPISÓW TARCZY ANTYKRYZYSOWEJ

Punkt 7 Rozdziału I Objaśnień dotyczy pojęcia, w świetle ustawy PIT, przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej oraz momentu jego powstania w świetle Tarczy Antykryzysowej.

Przedsiębiorcy, którzy chcą skorzystać z rozwiązań osłonowych przewidzianych w Tarczy Antykryzysowej, np. zwolnienia ze składek ZUS, niejednokrotnie muszą wykazać, że nie przekroczyli określonego w ustawie limitu przychodów. Dlatego też, istotne jest prawidłowe określenie definicji przychodu oraz momentu jego powstania.

Ilekoć w Tarczy Antykryzysowej jest mowa o przychodzie przedsiębiorcy osiąganym z pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, oznacza to przychód określony zgodnie z art. 14 tej ustawy.

W myśl art. 14 ust. 1 ustawy PIT, za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Przychodem jest więc kwota należności, która stała się wymagalna, nawet jeżeli nie została jeszcze faktycznie zapłacona.

### Przykład 29

Kontrahent dokonuje zakupu towaru i przy zakupie otrzymuje fakturę. Kontrahent zobowiązuje się opłacić zakupioną rzecz w ciągu 7 dni począwszy od dnia wystawienia faktury. Czy jeśli nie ureguluje należności, mimo to powstanie przychód?

**Tak**, przychód powstaje niezależnie od faktu uregulowania należności. Nawet w przypadku nieopłacenia towaru przez kontrahenta, przedsiębiorca będzie musiał rozpoznać przychód w odpowiednim okresie rozliczeniowym.

Natomiast zgodnie z art. 14 ust. 1c ustawy PIT za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

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

### Przykład 30

Przedsiębiorca 31 marca wykonał usługę i wystawił fakturę z terminem płatności w ciągu 7 dni począwszy od dnia wystawienia faktury. Kiedy powstaje przychód?

Przychód powstaje 31 marca.

Często powyższe czynności następują w tym samym momencie, np. kontrahent dokonując zakupu towaru natychmiast reguluje należność i odbiera zakupiony towar. W tym samym dniu

następuje więc wydanie rzeczy i uregulowanie należności, zatem łatwo określić dokładny dzień powstania przychodu.

Problem pojawia się jednak, gdy powyższe czynności następują w różnych momentach. Problem z określeniem dokładnej daty powstania przychodu może występować również w przypadkach etapowego (częściowego) wykonywania usługi.

### **Przykład 31**

Firma prowadząca działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług budowlanych świadczyła swoje usługi w okresie od stycznia do marca 2020 r. Inwestycja została zakończona w marcu. Po zakończeniu projektu w marcu została wystawiona faktura oraz dokonano rozliczenia z kontrahentem. Kiedy powstanie przychód?

Moment powstania przychodu uzależniony jest od przyjętej metody rozliczania inwestycji.

Usługa mogła być wykonywana częściowo w poszczególnych miesiącach, a rozliczenie inwestycji z kontrahentem mogło następować etapowo i być udokumentowane np. protokołem zdawczo-odbiorczym dotyczącym wykonanych prac. W takiej sytuacji należy uznać, że momentem uzyskania przychodu było każdorazowe dokonanie rozliczenia postępów inwestycji. Przykładowo, pierwszy etap prac został rozliczony w styczniu, drugi etap prac został rozliczony w lutym, zaś końcowe rozliczenie nastąpiło w marcu. Odpowiednio więc uzyskano przychód w styczniu, lutym i marcu.

Natomiast, jeśli odbiór usługi miał charakter jednorazowy, bez częściowych rozliczeń za poszczególne etapy wykonanych prac, to należy przyjąć, że przychód powstał w momencie wykonania (całościowego odbioru) usługi, nie później niż w dacie wystawienia faktury lub uregulowania należności. Wtedy data powstania całego przychodu przypada w marcu.

Przychód z działalności gospodarczej określa art. 14 ustawy PIT. Przychodem z działalności są również przychody zawarte w art. 14 ust. 2 ustawy PIT, m.in. dotacje, nieodpłatne świadczenia, przychody ze zbycia środków trwałych.

### **Przykład 32**

Czy w przychodach z działalności gospodarczej należy ujmować przychody związane ze zbyciem środków trwałych?

**Tak**, zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy PIT do przychodów z działalności gospodarczej zalicza się również przychód ze zbycia środków trwałych.



## 8. NABYCIE ŚRODKÓW TRWAŁYCH W CELU PRODUKCJI TOWARÓW ZWIĄZANYCH Z PRZECIWDZIAŁANIEM PANDEMII COVID-19 A ODPISY AMORTYZACYJNE W PODATKU DOCHODOWYM

Punkt 8 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, które określają podstawę prawną oraz zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych nabytych w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19.

### Przepisy

W ramach pakietu działań zawartych w Tarczy Antykryzysowej podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 umożliwiono podatnikom dokonanie jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, które zostały:

- nabyte w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 oraz
- wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 2020 roku.

**Podstawa prawna:** art. 52s ustawy PIT oraz art. 38k ustawy CIT, które określają zasady stosowania tej preferencji, tj.:

- warunki, które muszą spełniać nabyte środki trwałe, aby możliwe było dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,
- przykładowy katalog towarów, które mogą spełniać założenie produkcji związanej z przeciwdziałaniem COVID-19.

### 8.1. Przesłanki umożliwiające dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego

Możliwość skorzystania z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego jest uzależniona od spełnienia, w sposób kumulatywny, dwóch przesłanek: tj. środek trwały musi zostać nabyty w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 oraz musi on zostać wprowadzony do ewidencji w 2020 r.

#### 8.1.1. Nabycie w celu produkcji

Pod pojęciem środków trwałych nabytych w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 należy rozumieć te środki trwałe, których nabycie jest niezbędne do realizacji procesu produkcyjnego, a pod pojęciem towarów – efekt tego procesu produkcyjnego. Jednocześnie przepisy nie wprowadzają ograniczeń co do środków trwałych, które są objęte tym rozwiązaniem. A zatem każdy środek trwały, który spełnia przesłanki nabycia w celu produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 oraz wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 2020 r. może zostać objęty tą regulacją.

**Przykład 33**

W kwietniu 2020 r. podatnik zakupił budynek, w którym znajduje się linia produkcyjna służąca produkcji środków do dezynfekcji rąk. Czy zakup budynku spełnia warunek nabycia w celu produkcji?

**Tak**, przepis art. 52s ustawy PIT (odpowiednio 38k ustawy CIT) nie odsyła do odpowiedniego stosowania innych przepisów (ustawy PIT/CIT). Stąd, jeśli środek trwały w postaci budynku został nabyty wyłącznie do produkcji towarów związanych z przeciwdziałaniem COVID-19 i został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 2020 roku, przepis ten dopuszcza dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

### 8.1.2. Wprowadzenie do ewidencji

Poprzez wprowadzenie do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych rozumie się uwzględnienie środka trwałego w księgach na podstawie art. 22n ustawy PIT i art. 9 ust. 1 ustawy CIT. Jednorazowym odpisem amortyzacyjnym mogą zostać objęte jedynie te środki trwałe, które zostaną wprowadzone do ewidencji w 2020 r. - niezależnie od tego, czy rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

### 8.2. Katalog towarów, które mogą spełniać założenie produkcji związanej z przeciwdziałaniem COVID-19

W przepisach został dodatkowo określony otwarty katalog towarów, które mogą być produkowane w celach związanych ze zwalczaniem COVID-19 z wykorzystaniem środków trwałych podlegających jednorazowej amortyzacji.

Do towarów takich zostały zaliczone:

- maseczki ochronne,
- respiratory,
- środki odkażające,
- medyczna odzież ochronna,
- ochraniacze na obuwie,
- rękawiczki,
- okulary,
- gogle,
- środki do dezynfekcji i higieny rąk.

Otwarty charakter katalogu oznacza, iż produkcja towarów innych niż wymienione, nie wyłącza możliwości dokonania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych jeśli służą one przeciwdziałaniu epidemii COVID-19.

### 8.3. Limity odpisów amortyzacyjnych

Warto również zaznaczyć, że przepisy te, jako regulacje szczególne, nie mają wpływu na regulacje dotyczące limitów jednorazowej amortyzacji określone w przepisach ogólnych (PIT/CIT).

**Przykład 34**

W styczniu 2020 r. podatnik wprowadził do ewidencji dwie fabrycznie nowe maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych o wartości początkowej 60.000 zł każda. W lutym dokonał jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od tych maszyn, wyczerpując limit w wysokości 100.000 zł (określony w art. 22k ust. 14 ustawy PIT i art. 16k ust. 14 ustawy CIT). W marcu 2020 r. podatnik dokonał nabycia i wprowadzenia do ewidencji linii produkcyjnej służącej do wytwarzania medycznej odzieży ochronnej, wykorzystywanej do przeciwdziałania pandemii COVID-19. Czy podatnik może skorzystać z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w zakresie tego środka trwałego?

**Tak**, dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego na podstawie art. 52s ustawy PIT lub art. 38k ustawy CIT ma charakter odrębny od limitów jednorazowej amortyzacji określonych w art. 22k ustawy PIT i art. 16k ustawy CIT.

## 9. NOWA PREFERENCJA W PODATKACH DOCHODOWYCH DLA PODATNIKÓW, KTÓRZY KORZYSTAJĄ Z ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ (B+R)

Punkt 9 Rozdziału I Objasnień dotyczy umożliwienia podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) i podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) odliczenia od dochodu będącego podstawą obliczenia zaliczki, kosztów kwalifikowanych, o których mowa w art. 26e ustawy PIT i art. 18d ustawy CIT, ponoszonych w 2020 r. na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19, o którym mowa w Tarczy Antykryzysowej.

W ramach pakietu działań podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 umożliwiono podatnikom PIT i CIT odliczenie od dochodu kosztów kwalifikowanych ponoszonych w 2020 r. na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19, już przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy w trakcie roku. Obecnie ulga na działalność badawczo-rozwojową rozliczana jest w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Zatem jest to preferencja, z której podatnik może skorzystać po zakończeniu roku podatkowego.

**Podstawa prawna:** art. 52t ustawy PIT oraz art. 38l ustawy CIT, które określają także zasady stosowania tej preferencji.

### **Ważne!**

Do wydatków na działalność badawczo-rozwojową związaną opracowywaniem produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19 zalicza się:

- koszty osobowe, w tym wynagrodzenia wraz ze składkami ZUS, zarówno z tytułu umów o pracę, jak i umów zlecenie, czy umów o dzieło
- materiały i surowce
- sprzęt specjalistyczny, nawet w przypadku, gdy nie uznano go za środek trwały
- usługi zewnętrzne od jednostek naukowych
- odpisy amortyzacyjne
- koszty uzyskania i utrzymania patentów

Do wydatków instytucji, które posiadają status centrum badawczo-rozwojowego, dodatkowo zalicza się:

- odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali
- koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych, z zastosowaniem limitów wynikających z przepisów ustaw PIT i CIT

### 9.1. Do kogo skierowana jest preferencja

Możliwość odliczania ulgi B+R w zaliczkach na podatek dochodowy w trakcie 2020 r. przeznaczona jest dla podatników osiągających przychody z działalności gospodarczej opodatkowane według skali albo jednolitą 19% stawką podatku w przypadku podatników PIT, lub stawką 9% lub 19% w przypadku podatników CIT, którzy prowadzą działalność B+R zmierzającą do przeciwdziałania COVID-19. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego z działalności gospodarczej przez podatnika PIT albo

kwoty dochodu uzyskanego z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych przez podatnika CIT.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych preferencja skierowana jest do podatników, którzy ponoszą koszty kwalifikowane na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19 i których rok podatkowy rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2020 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2019 r. lub rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2019 r., a przed dniem 1 stycznia 2021 r. Rozwiązanie to dotyczy kosztów kwalifikowanych poniesionych przez podatnika w 2020 r.

## 9.2. Obliczanie zaliczki

Podatnicy mogą skorzystać, z możliwości pomniejszania wysokości zaliczki na podatek dochodowy od dochodów osiągniętych w 2020 r. o kwotę kosztów kwalifikowanych poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania COVID-19.

W celu obliczenia zaliczki na podatek dochodowy z zastosowaniem ulgi B+R, przepisy dotyczące tej preferencji i zasad jej stosowania wyrażone w art. 26e ustawy PIT i art. 18d ustawy CIT stosuje się odpowiednio<sup>21</sup>.

### Przykład 35

Podatnik produkuje soczewki kontaktowe. W związku z rozprzestrzenieniem się choroby COVID-19, w laboratoriach podatnika rozpoczęto badania nad nowymi soczewkami antybakteryjnymi, ograniczającymi zakażenie się SARS-CoV-2. W związku z prowadzonymi badaniami, podatnik ponosi koszty kwalifikowane, tj.: wynagrodzenia pracowników, wydatki na zakup materiałów, surowców oraz sprzętu specjalistycznego.

W związku z prowadzonymi badaniami w ramach działalności B+R, polegającymi na wytworzeniu antybakteryjnych soczewek kontaktowych zapobiegających zakażeniu się SARS-CoV-2, a tym samym zapobieganiu rozprzestrzenianiu się COVID-19, podatnik w trakcie 2020 r. przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy, może uwzględniać ww. koszty kwalifikowane.

<sup>21</sup> Art. 52t ust. 2 PIT i art. 38l ust. 2 CIT

## 10. NOWA PREFERENCJA W PODATKACH DOCHODOWYCH DLA PODATNIKÓW PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ (B+R), KTÓRZY KORZYSTAJĄ Z PREFERENCYJNEGO OPODATKOWANIA KWALIFIKOWANYCH DOCHODÓW Z KWALIFIKOWANYCH PRAW WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ (IP BOX)

Punkt 10 Rozdziału I Objasnień dotyczy umożliwienia podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) i podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) korzystania w trakcie roku podatkowego z preferencyjnej 5% stawki podatkowej od kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej<sup>22</sup>, które są wykorzystywane do przeciwdziałania COVID-19<sup>23</sup>.

W ramach pakietu działań Tarczy Antykryzysowej, podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 umożliwiono podatnikom PIT i CIT w trakcie 2020 r. przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy uwzględniać preferencyjną stawkę podatku w wysokości 5% od kwalifikowanych dochodów z IP (IP Box) wykorzystywanych do przeciwdziałania COVID-19.

**Podstawa prawna:** art. 52u ustawy PIT oraz art. 38m ustawy CIT, które określają także zasady stosowania tej preferencji, tj.:

- metodę obliczenia pierwszej zaliczki uwzględniającej preferencyjną stawkę 5% od kwalifikowanych dochodów z IP w 2020 r.,
- metodę obliczenia zaliczek za kolejne miesiące lub kwartały z zastosowaniem stawki 5% od kwalifikowanych dochodów z IP osiągniętych od dnia 1 marca 2020 r.,
- zastosowanie preferencyjnej stawki w przypadku nie posiadania przez podatnika kwalifikowanego IP lub ekspektatywy jego uzyskania.

### **Ważne!**

Warunkiem koniecznym dla skorzystania z preferencji IP Box, w tym z preferencyjnej stawki podatku przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy w trakcie 2020 r., jest wymóg prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej (B+R) bezpośrednio związanej z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.

### 10.1. Do kogo skierowana jest preferencja

Prawo do skorzystania z preferencyjnej 5% stawki podatku przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy w trakcie 2020 roku przysługuje podatnikom:

- podatku dochodowego od osób fizycznych obliczanego na ogólnych zasadach według:
  - skali podatkowej (art. 27 ustawy PIT),
  - 19% stawki podatku dla przedsiębiorców (art. 30c ustawy PIT)
- podatku dochodowego od osób prawnych
  - prowadzącym działalność badawczo-rozwojową w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i którzy osiągają kwalifikowane dochody z IP, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19.

<sup>22</sup> Dalej: kwalifikowane dochody z IP

<sup>23</sup> Art. 52u ustawy o PIT i art. 38m ustawy o CIT.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych preferencja skierowana jest do podatników, którzy osiągają kwalifikowane dochody z IP, które wykorzystywane są do przeciwdziałania COVID-19 w roku podatkowym, który:

- 1) rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2020 r. a zakończy się po dniu 31 grudnia 2019 r., lub
- 2) rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2019 r. a przed dniem 1 stycznia 2021 r.

## 10.2. Obliczanie zaliczki

Podatnicy mogą skorzystać z obliczania zaliczek na podatek dochodowy z zastosowaniem preferencyjnej 5% stawki podatku od sumy kwalifikowanych dochodów z IP osiągniętych począwszy od dnia 1 marca 2020 r. Zatem 5% stawkę podatku stosuje się po raz pierwszy do kwalifikowanych dochodów z IP osiągniętych w marcu 2020 r. (art. 52u ustawy PIT i art. 38m ustawy CIT).

W przypadku obliczania kolejnych zaliczek na podatek dochodowy w trakcie 2020 r. zaliczki miesięczne lub kwartalne oblicza się jako różnicę między podatkiem obliczonym z zastosowaniem preferencyjnej stawki 5%, od sumy kwalifikowanych dochodów z IP, osiągniętych od dnia 1 marca 2020 r., a sumą należnych zaliczek za poprzednie miesiące albo kwartały obliczonych od tych dochodów.

W celu obliczenia zaliczki na podatek dochodowy z zastosowaniem preferencyjnej 5% stawki podatku, przepisy dotyczące ustalania wzoru *nexus* (art. 30ca ust. 4 PIT i art. 24d ust. 4 ustawy CIT) stosuje się odpowiednio<sup>24</sup>.

### Przykład 36

Podatnik produkuje odzież ochronną. Podatnik w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej prowadzi prace nad wytwarzaniem odzieży ochronnej zapobiegającej różnym skażeniom. W związku z pierwszymi sygnałami o rozprzestrzenianiu się wirusa SARS-CoV-2 w Azji, rozpoczęto w zakładzie tego podatnika prace badawcze nad stworzeniem innowacyjnego kombinezonu, który przy zachowaniu szczelności, odprowadzałby na zewnątrz kombinezonu nadmiar wilgoci wytwarzanej przez ciało człowieka. Po ukończeniu badań i testów oraz zdobyciu odpowiednich atestów w lutym 2020 r. rozpoczął produkcję innowacyjnych kombinezonów odprowadzających wilgoć oraz ich pierwszą sprzedaż. W marcu 2020 r. zakład podatnika przestawił całą produkcję wyłącznie na produkowanie innowacyjnych kombinezonów. Wyprodukowane kombinezony sprzedawane były niezwłocznie. Podatnik od lutego 2020 r. uzyskuje kwalifikowane dochody z IP, w związku z ekspektatywą uzyskania danego IP. W kwietniu 2020 r. podatnik zdalnie wystąpił do urzędu patentowego, z wnioskiem o udzielenie patentu na wynalazek.

Podatnik przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy za marzec 2020 r. i miesiące następne, przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy, będzie mógł zastosować preferencyjną 5% stawkę podatku, od kwalifikowanego dochodu uzyskiwanego ze sprzedaży kwalifikowanego IP.

<sup>24</sup> Art. 52u ust. 4 PIT i art. 38m CIT

### **Przykład 37**

Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą i w ramach umowy cywilno-prawnej świadczy na rzecz swojego kontrahenta usługi informatyczne. W marcu 2020 r. podatnik dostał zlecenie wprowadzenia i rozbudowania systemu zdalnej pracy na wszystkich pracowników kontrahenta oraz utrzymania help-desku. Podatnik nie prowadzi działalności badawczo-rozwojowej i nie posiadał prawa do programu komputerowego, który ulepszał.

Ponieważ podatnik nie prowadzi działalności badawczo-rozwojowej, nie może zastosować preferencyjnego opodatkowania swoich dochodów stawką 5% od kwalifikowanych dochodów z IP. Po drugie podatnik nie posiada prawa do programu komputerowego, który ulepsza, co także wyklucza zastosowanie preferencyjnej stawki podatku.

### **10.3. Ekspektatywa**

Ekspektatywa uzyskania kwalifikowanego IP oznacza okres oczekiwania na przyznanie ochrony, rozpoczynający się w momencie zgłoszenia lub złożenia wniosku o uzyskanie ochrony dla danego prawa własności intelektualnej.

Dodatkowo Tarczą Antykryzysową, umożliwiono podatnikom PIT i CIT na skorzystanie w trakcie roku z preferencyjnej 5% stawki od kwalifikowanych dochodów z IP, który jest wykorzystywany do przeciwdziałania COVID-19 także w sytuacji, gdy podatnik nie posiada jeszcze kwalifikowanego prawa własności intelektualnej ani ekspektatywy uzyskania tego prawa. Warunkiem, żeby podatnik mógł skorzystać z tego prawa jest zgłoszenie lub złożenie wniosku o uzyskanie tego prawa w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, za który przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy podatnik zastosował 5% stawkę podatku.

W przedstawionym wyżej *Przykładzie nr 36* podatnik za miesiąc marzec 2020 r. uzyskał dochód z kwalifikowanego IP i będzie mógł zastosować preferencyjną stawkę podatku do tego dochodu. Złożył on bowiem w kwietniu 2020 r. wniosek o udzielenie patentu na wynalazek tj. 6 miesięcy od końca miesiąca, w którym zastosowano preferencyjne opodatkowanie kwalifikowanych dochodów z IP.



## 11. TERMIN ZAPŁATY PODATKU OD PRZYCHODÓW Z BUDYNKÓW

Punkt 11 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, określających podstawę prawną oraz zasady wprowadzonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID19:

- **prolongaty terminu<sup>25</sup> do zapłaty podatku** dochodowego od przychodów ze źródła trwałego będącego budynkiem (zwanego dalej „podatkiem od przychodów z budynków”), w rozumieniu art. 24b ustawy CIT oraz art. 30g ustawy PIT (więcej w pkt [11.2.](#)), oraz
- **zwolnienia z podatku<sup>26</sup>** od przychodów z budynków, które z dniem 24 czerwca 2020 r. zastąpiło ww. odroczenie płatności podatku (więcej w pkt [11.3.](#))

### 11.1. Zasady zapłaty podatku na gruncie ustawy CIT i ustawy PIT

Zgodnie z treścią przepisów normujących opodatkowanie podatkiem od przychodów z budynków<sup>27</sup>, **podatnicy**:

- za każdy miesiąc, zobowiązani są obliczać podatek od przychodów z budynków i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20-ego dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek,
- w okolicznościach złożenia zeznania o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy CIT (tj. CIT-8, CIT-8AB) lub w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2 ustawy PIT (tj. PIT-36, PIT-36S, PIT-36L i PIT-36LS), przed upływem wskazanego wyżej terminu, podatek od przychodów z budynków za ostatni miesiąc roku podatkowego zobowiązani są wpłacić nie później niż w terminie złożenia tego zeznania.

Kwotę zapłaconego za dany miesiąc podatku odlicza się od zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych lub osób fizycznych. W przypadku natomiast wpłacania zaliczek kwartalnie, odliczeniu podlega podatek od przychodów z budynków zapłacony za miesiące przypadające na dany kwartał. Podatnicy mogą również nie uiszczać podatku od przychodów z budynków, jeżeli jest on niższy od kwoty zaliczki na podatek.

Dane o środkach trwałych oraz podstawie opodatkowania przekazywane są w:

- Informacji CIT/MIT<sup>28</sup> stanowiącej załącznik do zeznań podatkowych: CIT-8 i CIT-8AB,
- Informacji PIT/MIT<sup>29</sup> stanowiącej załącznik do zeznań podatkowych: PIT-36, PIT-36S, PIT-36L i PIT-36LS.

---

<sup>25</sup>Tarcza Antykryzysowa.

<sup>26</sup> Tarcza 4.0.

<sup>27</sup> w szczególności art. 24b ust. 11, 12, 13 ustawy CIT oraz art. 30g ust. 11, 12, 13 ustawy PIT.

<sup>28</sup> Informacja o środkach trwałych oraz podstawie opodatkowania składana przez podatnika obowiązującego do zapłaty podatku, o którym mowa w art. 24b ustawy (CIT/MIT).

<sup>29</sup> Informacja o środkach trwałych oraz podstawie opodatkowania składana przez podatnika obowiązującego do zapłaty podatku, o którym mowa w art. 30g ustawy (PIT/MIT).

## 11.2. Przedłużenie terminu zapłaty podatku od przychodów z budynków w rozumieniu Tarczy Antykryzysowej (obowiązujące w okresie od dnia 31 marca do dnia 23 czerwca 2020 r.)<sup>30</sup>

**Podstawa prawna:** art. 38h ustawy CIT oraz art. 52p ustawy PIT, które określały także, w odwołaniu do obowiązujących regulacji, zasady stosowania preferencji, wskazując w szczególności:

- podmioty uprawnione,
- przedmiot,
- warunki konieczne do spełnienia,
- okres obowiązywania.

### 11.2.1. Podmioty uprawnione

Przedłużenie terminu do zapłaty podatku dedykowane było **wszystkim przedsiębiorcom** niezależnie od formy prawnej prowadzenia działalności, statusu przedsiębiorcy, czy wielkości przedsiębiorstwa, tj.:

- podatnikom podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych:
  - posiadającym w środkach trwałych budynki,
  - zobowiązanym do zapłaty podatku dochodowego z tego tytułu,
  - spełniającym kryteria określone w przepisach art. 38h ustawy CIT i art. 52p ustawy PIT (więcej w pkt [11.2.3.](#)).

### 11.2.2. Przedmiot opodatkowania

Prolongata dotyczyła **podatku<sup>31</sup> od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem<sup>32</sup>**, w odniesieniu do którego spełnione są następujące warunki:

- stanowi własność albo współwłasność podatnika,
- został oddany w całości albo części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
- jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- w podatku dochodowym od osób fizycznych – dodatkowo wymóg, zgodnie z którym oddany do używania budynek musi być składnikiem majątku związanym z działalnością gospodarczą.

**Przychód do opodatkowania** stanowiła ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej

---

<sup>30</sup> Przedłużenie terminu zapłaty podatku od przychodów z budynków uchylone zostało z dniem poprzedzającym dzień wejścia w życie zwolnienia wprowadzonego Tarczą 4.0.

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 24b ust. 1 w związku z ust. 9 ustawy CIT (art. 30g ust. 1 w związku z ust. 9 ustawy PIT) – podatek od przychodów z budynków wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc (stanowiącej sumę przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszoną o kwotę 10.000.000 zł).

<sup>32</sup> Na gruncie obowiązujących przepisów ustawy CIT i ustawy PIT podatkiem od przychodów z budynków objęte zostały, co do zasady, wszystkie budynki (mieszkalne i niemieszkalne) położone na terytorium Polski, przy czym podatek ten jest płacony od tych środków trwałych w postaci budynków, które generują przychody z ich najmu (dzierżawy itp.). W przypadku oddania do używania tylko części budynku, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku od przychodów z budynków jedynie od tej części, która została wynajęta.

ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji - wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji.

### 11.2.3. Warunki prolongaty

Prawo do skorzystania z uprawnienia przysługiwało podatnikowi **za miesiące marzec, kwiecień i maj 2020 r., w których spełniał łącznie następujące warunki:**

- poniósł w danym miesiącu **negatywne konsekwencje ekonomiczne** z powodu COVID-19,
- doznał **odpowiedniego spadku przychodów**, co oznacza, że uzyskane w danym miesiącu **przychody były niższe:**
  - o co najmniej 50% w stosunku do analogicznego miesiąca poprzedniego roku podatkowego,
  - w przypadku podatnika, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2019 r. – w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów<sup>33</sup>.

#### **Ważne!**

Spełnienie **warunku spadku przychodów** nie było wymagane w odniesieniu do podatników, którzy:

- stosowali w 2019 r. formę opodatkowania, w przypadku której nie ustala się przychodów;
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w ostatnim kwartale 2019 r. i nie uzyskali w tym okresie przychodów, o których mowa w art. 12 ustawy CIT (analogicznie art. 14 ustawy PIT);
- rozpoczęli prowadzenie działalności w 2020 r. (art. 38h ust. 2 ustawy CIT i art. 52p ustawy PIT).

#### **Przykład 38**

Podatnik CIT rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2020 r. W marcu spełnił warunki do objęcia go podatkiem od przychodów z budynków. W tym samym miesiącu poniósł negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 (art. 38h ust. 1 pkt 1 ustawy CIT).

Czy podatnik może skorzystać z przedłużonego terminu zapłaty podatku?

**Tak**, u podatników, którzy rozpoczęli działalność w 2020 r. wypełnienie warunku spadku przychodów nie było wymagane (art. 38h ust. 2 pkt 3 ustawy CIT).

---

<sup>33</sup> Przez średnie przychody (zgodnie art. 38h ust. 3 w związku z ust. 1 pkt ustawy CIT, a także art. 52p ust. 3 w związku z ust. 1 pkt 2 ustawy PIT) należało rozumieć kwotę stanowiącą iloraz przychodów, o których mowa w art. 12 ustawy CIT lub art. 14 ustawy PIT, uzyskanych w roku, w którym podatnik rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej i liczby miesięcy, w których była prowadzona działalność.

### Przykład 39

Podatnik CIT rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w lipcu 2019 r. W miesiącach marcu i kwietniu 2020 r. uzyskał przychody z budynku. Za wskazany okres poniósł także negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 (art. 38h ust. 1 pkt 1 ustawy CIT) i wykazał spadek przychodów (o co najmniej 50%) w stosunku do średnich przychodów uzyskanych w 2019 r. (art. 38h ust. 1 pkt 2 ustawy CIT).

Czy podatnik może skorzystać z przedłużonego terminu zapłaty podatku?

**Tak**, ponieważ podatnik rozpoczął prowadzenie działalności w 2019 r. obowiązywało go wykazanie obniżenia przychodów danego miesiąca (miesiący) w stosunku do uzyskanych w 2019 r. średnich przychodów (art. 38 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT).

#### 11.2.4. Okres obowiązywania preferencji

Zgodnie z przepisami Tarczy Antykryzysowej przedłużenie terminu zapłaty podatku od przychodów z budynków za miesiące marzec, kwiecień i maj 2020 r. miało przysługiwać **do dnia 20 lipca 2020 r.**

### Przykład 40

Podatnik CIT uzyskał przychody z budynku w marcu 2020 r. i w kwietniu 2020 r. Wypełnił warunki do skorzystania z uprawnień określonych w art. 38h ust. 1 ustawy CIT.

Jaki należało przyjąć termin zapłaty podatku od przychodów za poszczególne miesiące?

**Termin zapłaty podatku był taki sam** – przypadał najpóźniej na dzień **20 lipca 2020 r.**

Przy czym, w odniesieniu do przychodu za marzec prolongata wynosi 3 miesiące, natomiast za miesiąc kwiecień prolongata jest 2 miesięczna.

### 11.3. Zwolnienie z podatku od przychodów z budynków w rozumieniu Tarczy 4.0 (obowiązujące od dnia 24 czerwca 2020 r.)<sup>34</sup>

**Podstawa prawna:** art. 38ha ustawy CIT oraz art. 52pa ustawy PIT, które konstruują, w odwołaniu do obowiązujących regulacji, zwolnienie o charakterze epizodycznym w miejsce dotychczasowej regulacji zakładającej prolongatę terminu zapłaty podatku (o której więcej w pkt [11.2.](#)).

#### 11.3.1. Istota nowej preferencji

Wprowadzone zwolnienie charakteryzuje szerszy zakres oddziaływania, ponieważ:

- dotyczy wszystkich podatników podatku dochodowego od osób prawnych i od osób fizycznych posiadających w środkach trwałych budynki oddane w całości albo części do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze i zobowiązanych do zapłaty podatku z tego tytułu, zgodnie z art. 24b ustawy CIT oraz odpowiednio art. 30g ustawy PIT (więcej jak w pkt [11.2.1.](#), pkt [11.2.2.](#)), jednakże
- bez jakichkolwiek ograniczeń przewidzianych w przypadku prolongaty terminu - dot. poniesienia określonych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, czy odpowiedniego spadku przychodów (więcej w pkt [11.2.3.](#)),
- obejmuje przychody ustalone w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2020 r. (co oznacza większy zasięg czasowy w stosunku do dotychczasowej prolongaty terminu, szerzej w pkt

<sup>34</sup> Dzień wejścia w życie Tarczy 4.

[11.2.4.](#)

### **11.3.2. Derogacja dotychczasowych przepisów**

W związku z wprowadzaniem preferencji podatkowej, uchylone zostały regulacje odroczające termin rozliczenia podatku od przychodów z budynków<sup>35</sup> (o którym mowa w pkt [11.2.](#)).

---

<sup>35</sup> Art. 38h ustawy CIT i art. 52p ustawy PIT

## 12. WYŁĄCZENIE STOSOWANIA REGULACJI W PODATKACH DOCHODOWYCH DOTYCZĄCYCH ZŁYCH DŁUGÓW

Punkt 12 Rozdziału I Objasnień dotyczy wyłączenia stosowania regulacji dotyczących tzw. „złych długów” w podatkach dochodowych, wprowadzonego w związku z sytuacją pandemii COVID-19, na mocy Tarczy Antykryzysowej.

### 12.1. Istota wyłączenia ulgi na złe długi

Stosownie do art. 26i ustawy PIT i art. 18f ustawy CIT, podatnikowi będącemu wierzycielem przysługuje prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania o zaliczaną do przychodów należnych wartość wierzytelności o zapłatę świadczenia pieniężnego, która nie została uregulowana lub zbyta. Natomiast w przypadku podatnika będącego dłużnikiem, ma on obowiązek dokonać doliczenia do podstawy opodatkowania kwoty zaliczanej do kosztów uzyskania przychodów, odpowiadającej wartości nieuregulowanego zobowiązania.

Ulga na złe długi ma zastosowanie również przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy<sup>36</sup>. Dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki może być zwiększany lub zmniejszany w okresie rozliczeniowym, w którym zastosowano ulgę, czyli począwszy od dnia, w którym upłynęło 90 dni od terminu płatności określonego na fakturze, do okresu, w którym zobowiązanie zostanie uregulowane.

Z uwagi na trudną sytuację przedsiębiorców spowodowaną epidemią COVID-19, w celu umożliwienia zachowania płynności finansowej firm, przewidziano pewne odstępstwa od powyższych reguł.

Tarcza Antykryzysowa wprowadziła zwolnienie z obowiązku zwiększania dochodów przez dłużników z powodu braku zapłaty zobowiązania w terminie 90 dni od dnia upływu terminu płatności, za okresy rozliczeniowe przypadające w 2020 r., jeżeli podatnik poniósł w danym okresie rozliczeniowym negatywne konsekwencje ekonomiczne pandemii<sup>37</sup>.

Warunkiem jest, by przychód podatnika w tym okresie był o co najmniej 50 proc. niższy niż w analogicznym okresie poprzedniego roku podatkowego, a w przypadku podatnika, który rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w 2019 r. - w stosunku do uzyskanych w tym roku średnich przychodów.

Przez średnie przychody należy rozumieć kwotę stanowiącą iloraz przychodów z prowadzonej działalności, uzyskanych w poprzednim roku podatkowym i liczby miesięcy, w których była prowadzona działalność gospodarcza w tym roku.

Powyższego warunku nie muszą spełniać podatnicy, którzy<sup>38</sup>:

- stosowali w 2019 r. formę opodatkowania, w przypadku której nie ustala się przychodów,
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w ostatnim kwartale 2019 r. i nie uzyskali w tym okresie przychodów,
- rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w 2020 r.

Oznacza to, że podatnicy, którzy rozpoczęli działalność w trakcie 2019 r., w celu ustalenia poziomu spadku przychodów w 2020 r., obliczą średnie przychody przypadające na miesiące albo kwartały 2019 r.

Warunku tego nie muszą natomiast spełniać podatnicy, którzy rozpoczęli działalność

<sup>36</sup> art. 44 ust. 17 ustawy PIT i art. 25 ust. 19 ustawy CIT.

<sup>37</sup> art. 52q ust. 1 ustawy PIT i art. 38i ust. 1 ustawy CIT.

<sup>38</sup> art. 52q ust. 2 ustawy PIT i art. 38i ust. 2 ustawy CIT.

w ostatnim kwartale 2019 r. i nie osiągnęli przychodów albo rozpoczęli działalność w 2020 r., albo w 2019 r. stosowali opodatkowanie w formie, w której nie ustala się przychodów, np. w formie karty podatkowej czy podatku tonażowego. Wystarczy, że w przypadku tych dłużników do powstania zaległości w spłacie zobowiązań przyczynił się COVID-19.

Reasumując, na mocy Tarczy Antykryzysowej przepisy dotyczące złych długów nie będą stosowane w odniesieniu do zaliczek dłużników, którzy powinni uwzględniać niezapłacone zobowiązania przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy. Dzięki temu dłużnik nie będzie miał wyższych obciążeń, a wierzyciel skorzysta z ulgi tak jak obecnie. Tym samym zmniejszone zostaną bieżące obciążenia finansowe.

Ponadto dłużnicy, których tarcza antykryzysowa zwolniła z obowiązku korygowania zaliczek w trakcie roku, będą musieli dokonać takiej korekty w zeznaniu za 2020 r., chyba że do tego czasu uregulują swoje zobowiązanie.

Z kolei jeżeli rok podatkowy zakończy się u dłużnika przed 1 października 2020 r., (dotyczy to tylko podatników podatku CIT) to zobowiązania nieuregulowane do dnia złożenia zeznania za ten rok trzeba będzie doliczyć do dochodu przy obliczaniu zaliczki w następnym roku podatkowym, ale nie wcześniej niż w rozliczeniu pierwszej zaliczki za 2021 r. (chyba że do dnia terminu płatności tej zaliczki dłużnik spłaci swój dług).

## **12.2. Szczegółowy sposób rozliczania zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych oraz na podatek dochodowy od osób fizycznych.**

### **12.2.1. Zaliczki rozliczne na zasadach ogólnych.**

Prawo do zmniejszenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki, w związku brakiem zapłaty należności przysługuje w 2020 r. począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 30 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu rozliczeniowego, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta. Termin ten zatem w przypadkach ekstraordynaryjnych opisanych w ustawie o COVID-19 został skrócony z 90 do 30 dni w związku z istnieniem stanu epidemii określonego w odrębnych przepisach.

### **12.2.2. Zaliczki uproszczone**

Podatnicy, którzy na 2020 r. wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek, mogą zmniejszyć zaliczkę należną za miesiąc, w którym upłynęło 30 dni (również okres ten został skrócony z 90 dni) od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta, o:

-9% wartości wierzytelności – w przypadku tzw. małego podatnika albo

-19% wartości wierzytelności – w przypadku podatnika innego niż wskazany w punkcie powyżej.

W przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych zmniejszenie zaliczki wynosi;

-17% wartości wierzytelności dla podatnika opodatkowanego na zasadach ogólnych albo

-19% wartości wierzytelności dla podatnika opodatkowanego stawką liniową podatku PIT.

Jeżeli wartość zmniejszenia zaliczki należnej, przysługującego na podstawie na zasadach opisanych w niniejszym podpunkcie, jest wyższa od tej zaliczki, o nieodliczoną wartość zmniejsza się zaliczki należne za kolejne okresy.

### **12.2.3. Zasady ogólne dotyczące rozliczania zaliczek określonych w punktach powyżej.**

Zmniejszenia na podstawie ww. reguł dokonuje się, jeżeli do dnia terminu płatności zaliczki wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.

Podatnik, który dokonał zmniejszenia na podstawie podpunktów 1 lub 2, obowiązany jest do zwiększenia o dokonane odliczenie zaliczki należnej za miesiąc, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta.

Reguły określone w niniejszym punkcie stosuje się:

- do wierzytelności, o których mowa w art. 18f ust. 9, 10, 13 i 18 ustawy CIT
- do wierzytelności o których mowa w art. 26i ust. 9, 10, 13, i 18 ustawy PIT
- do zaliczek należnych, których termin płatności upływa w 2020 r.

Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz opodatkowanych za zasadzie ryczałtu ewidencjonowanego, w przypadku gdy termin płatności obliczanego ryczałtu przypada w 2020 r.

Generalnie zawsze należy mieć na uwadze również to, iż reguły wymienione w niniejszych podpunktach stosuje się do okresów rozliczeniowych, w których podatnik poniósł negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, o którym mowa w ustawie o COVID-19.



## 13. WSTECZNE ROZLICZANIE STRAT PODATKOWYCH W PIT i CIT

Punkt 13 Rozdziału I Objasnień dotyczy możliwości wstecznego rozliczenia straty osiągniętej w 2020 r. w rocznym zeznaniu podatkowym za 2019 r. w podatkach dochodowych PIT i CIT, wprowadzonej na podstawie przepisów Tarczy Antykryzysowej.

### 13.1. Istota rozliczania strat

Tarcza Antykryzysowa wprowadziła do ustawy PIT i ustawy CIT szczególne rozwiązania w zakresie rozliczania strat podatkowych przez podatników, którzy z powodu epidemii COVID-19 ponieśli stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej w 2020 r.

W takim przypadku będą oni mogli o wysokość tej straty obniżyć odpowiednio dochód lub przychód uzyskany z pozarolniczej działalności gospodarczej w 2019 r. Stratę można odliczyć od dochodu w przypadku korzystania przez podatnika w 2019 r. z opodatkowania na ogólnych zasadach według skali podatkowej, a od przychodu w przypadku korzystania w 2019 r. z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

Dochód lub przychód podlega obniżeniu o wysokość straty jednorazowo, i nie więcej niż o kwotę 5.000.000 zł.

Z tego sposobu rozliczenia straty mogą skorzystać podatnicy, którzy w 2020 r. osiągną przychody z działalności gospodarczej niższe o co najmniej 50% od przychodów uzyskanych z tej działalności w 2019 r.<sup>39</sup>. Z rozwiązania tego mogą skorzystać również przedsiębiorstwa w spadku.

Do ustalenia tego wskaźnika należy uwzględnić łączne przychody z działalności gospodarczej podatnika opodatkowane na ogólnych zasadach według skali podatkowej, 19% stawki podatku oraz ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Stratę należy odliczyć poprzez złożenie korekty zeznania złożonego za 2019 r. (PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS PIT-28, PIT-28S, CIT-8, CIT-8AB).

Nieodliczoną kwotę straty podatnicy rozliczają na dotychczas obowiązujących zasadach.

#### Przykład 41

Podatnik w 2020 r. z prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach ogólnych poniósł stratę w wysokości 200.000 zł. W 2020 r. uzyskane przez niego przychody były niższe o 70% w stosunku do przychodów uzyskanych w 2019 r. w identycznym okresie. Czy może skorzystać ze wstecznego rozliczenia straty?

**Tak**, podatnik spełnił wszystkie warunki uprawniające do wstecznego rozliczenia straty, może więc dokonać odliczenia poniesionej straty (200.000 zł) w zeznaniu rocznym za 2019 r.

<sup>39</sup> Art. 52k ustawy o PIT i art. 38f ustawy o CIT.

**Przykład 42**

Podatnik w 2020 r. z prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym poniósł stratę w wysokości 7.000.000 zł. W 2020 r. uzyskane przez niego przychody były niższe o 50% w stosunku do przychodów uzyskanych w 2019 r. w identycznym okresie. Czy może skorzystać ze wstecznego rozliczenia straty?

**Tak**, podatnik spełnił wszystkie warunki uprawniające do wstecznego rozliczenia straty, może więc dokonać odliczenia poniesionej straty w zeznaniu rocznym za 2019 r., jednak odliczenie to nie może przekroczyć kwoty 5.000.000 zł.

## **14. REZYGNACJA Z UPROSZCZONEJ FORMY WPLACANIA ZALICZEK, JEŻELI PODATNIK PONOSI NEGATYWNE KONSEKWENCJE EKONOMICZNE Z POWODU COVID-19**

Punkt 14 Rozdziału I Objasnień dotyczy przepisów ustawy PIT oraz przepisów ustawy CIT, które określają podstawę prawną oraz zasady możliwości rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek, jeżeli ponosi negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 i jest „małym podatnikiem”.

### **Przepisy**

Zgodnie z art. 52r ustawy PIT (odpowiednio art. 38j ustawy CIT), podatnicy będący małymi podatnikami, którzy na 2020 r. wybrali uproszczoną formę wpłacania zaliczek, o której mowa w art. 44 ust. 6b ustawy PIT (odpowiednio art. 25 ust. 6 ustawy CIT), mogą zrezygnować w trakcie roku podatkowego z tej formy wpłacania zaliczek za miesiące marzec–grudzień 2020 r., jeżeli ponoszą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19. Przepisów art. 44 ust. 6c pkt 2 ustawy PIT (odpowiednio art. 25 ust. 7 pkt 2 ustawy CIT) nie stosuje się.

**Podstawa prawna:** art. 52r ustawy PIT oraz art. 38j ustawy CIT, określają zasady stosowania tej preferencji, wprowadzone zostały Tarczą Antykryzysową.

### **14.1. Rezygnacja z uproszczonych zaliczek w 2020 r.**

W przypadku rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek w 2020 r. zaliczki należne do końca roku oblicza się zgodnie z art. 44 ust. 3 albo 3f ustawy PIT lub art. 25 ust. 1 ustawy CIT począwszy od miesiąca, za który podatnik ostatni raz zastosował uproszczoną formę wpłacania zaliczek. Przy obliczaniu tych zaliczek uwzględnia się zaliczki płacone w uproszczonej formie na podstawie art. 44 ust. 6b–6i ustawy PIT lub art. 25 ust. 6–10 ustawy CIT.

### **14.2. Zawiadomienie o rezygnacji z uproszczonych zaliczek**

O rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek na podstawie ust. 1 podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2 ustawy PIT lub art. 27 ust. 1 składanym za 2020 r. Na podstawie powołanych wyżej przepisów art. 52r ustawy PIT oraz art. 38j ustawy CIT, podatnik może zrezygnować z uproszczonej formy wpłacania zaliczek, jeżeli ponosi negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 i jest „małym podatnikiem”.

W przypadku rezygnacji z uproszczonej formy wpłacania zaliczek, zaliczki należne do końca roku po miesiącu, za który podatnik ostatni raz zastosował uproszczoną formę wpłacania zaliczek, oblicza na ogólnych zasadach.

### **Przykład 43**

Podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzi działalność gospodarczą polegającą na prowadzeniu klubu fitness. W 2020 r. podatnik korzysta z uproszczonej formy wpłacania zaliczek. Wysokość miesięcznych zaliczek wynosi 2.000 zł. Od połowy marca 2020 r. podatnik z uwagi na obostrzenia, ma zamknięty klub. Z uwagi na brak przychodów i generowaną w związku z tym stratę podatkową, podatnik postanawia od 1 czerwca 2020 r. zrezygnować z wpłacania zaliczek w uproszczonej formie.

Przy obliczaniu zaliczki na podatek dochodowy za czerwiec 2020 r. podatnik pierwszy raz oblicza zaliczkę na zasadach ogólnych biorąc pod uwagę dochody osiągnięte od początku roku oraz wpłacone dotychczas uproszczone zaliczki.

W celu obliczenia zaliczki należnej za konkretny miesiąc, czy to na podstawie art. 44 ust. 3, czy też na podstawie art. 44 ust. 3f ustawy PIT lub art. 25 ust. 1 ustawy CIT należy obliczyć podatek należny od dochodu osiągniętego od początku roku. Przepisy art. 52r ustawy PIT lub art. 38j ustawy CIT nie wyłączają stosowania tej zasady. Po rezygnacji z uproszczonych zaliczek, bierze się więc pod uwagę przychody i koszty uzyskania przychodów osiągnięte od początku roku. Wskazują na to również przepisy art. 52r ust. 2 ustawy PIT i art. 38j ust. 2 ustawy CIT, które pozwalają uwzględnić zaliczki uproszczone przy obliczaniu zaliczek należnych obliczanych na ogólnych zasadach.

Przepisy o rezygnacji z uproszczonych zaliczek stosuje się odpowiednio do podatników CIT, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i obejmuje część 2020 r. (art. 38j ust. 4 ustawy o CIT).

## 15. OBNIŻENIE CZYNSZU NAJMU (ZWOLNIENIE) A PRZYCHÓD NAJEMCY Z TYTUŁU NIEODPŁATNYCH (CZĘŚCIOWO ODPŁATNYCH) ŚWIADCZEŃ

Punkt 15 Rozdziału 1 Objasnień dotyczy stosowania przepisów o podatkach dochodowych, na gruncie zagadnienia zmiany umowy czynszu najmu (wpływu na przychody najemcy z tytułu nieodpłatnych/częściowo odpłatnych świadczeń), w kontekście regulacji przyjętych w związku z ogłoszeniem w Polsce stanu epidemii<sup>40</sup>.

### 15.1. Obowiązujące regulacje na gruncie ustaw o podatkach dochodowych

**Podstawa prawna:** w szczególności art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT oraz art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy PIT

W przepisach ustawy CIT i ustawy PIT brak jest szczególnych rozwiązań określających następstwa, w podatku dochodowym, modyfikacji warunków umowy czynszu najmu skutkującej:

- obniżeniem przez wynajmującego wysokości czynszu najmu, czy
- zwolnieniem najemcy z obowiązku zapłaty czynszu najmu.

Kwestia opodatkowania należności z tytułu umowy najmu podlega, co do zasady, ogólnym przepisom regulującym problematykę przychodów podatkowych. Ewentualne zmiany warunków płatności (wynikające z umowy) uprawniające do pomniejszenia przychodu do opodatkowania (obniżenie czynszu najmu/zwolnienie z czynszu najmu), stanowią tym samym o uzyskaniu przez podatnika:

- przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń, lub
- przychodów z tytułu częściowo odpłatnych świadczeń

(o których mowa w ww. art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT oraz art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy PIT)

#### 15.1.1. Nieodpłatne/częściowo odpłatne świadczenia jako przychód podatkowy

Przychodem w rozumieniu przepisów art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT i art. 11 ust. 1 (w związku z art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy PIT (z niektórymi zastrzeżeniami<sup>41</sup>) jest m.in. wartość otrzymanych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

---

<sup>40</sup> Ogłoszenie stanu zagrożenia epidemicznego – rozporządzeniem Ministra Zdrowia z 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 433).

Ogłoszenie stanu epidemii - rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na terenie Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 491).

<sup>41</sup> Zastrzeżenia wskazane w art. 12 ust. 1 ustawy CIT dotyczą – ujęcia w przychodach z działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej także przychodów należnych choć jeszcze faktycznie nie otrzymanych (art. 12 ust. 3); – katalogu wyłączeń z przychodów (art. 12 ust. 4), oraz – przychodów ze sprzedaży majątku (art. 14). Zastrzeżenia wskazane w art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawy PIT - wynikają z art. 14 ust. 4g ustawy PIT (dot. wartości takich świadczeń w przypadku transakcji kontrolowanej), art. 21 ust. 1 pkt 125 i 125 ustawy PIT (dot. zwolnienia od podatku dochodowego wartości świadczeń w naturze i innych otrzymanych przez podmioty w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn oraz otrzymanych przez przedsiębiorstwo w spadku).

## 15.1.2. Świadczenie nieodpłatne

### • Pojęcie

Zgodnie z poglądem judykatury **świadczenia nieodpłatne dla celów podatkowych**<sup>42</sup> to wszelkie zjawiska gospodarcze oraz zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne, zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne przysporzenie majątku podmiotowi, mające konkretny wymiar finansowy.

Świadczeniem nieodpłatnym może być np. przyznanie prawa do używania lub użytkowania składnika majątku, a także znoszenie przez podatnika określonego działania, np. nieodpłatne udostępnienie nieruchomości na prowadzenie działalności (*np. NSA w wyroku z dnia 16 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 788/10*).

#### **Ważne!**

Beneficjent nie jest zobowiązany do jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego (tj. poniesienia kosztów czy innej formy ekwiwalentu).

### • Określenie przychodu

Przychód z nieodpłatnych świadczeń powstaje, co do zasady, z chwilą otrzymania nieodpłatnego świadczenia, czyli w dniu uzyskania przysporzenia majątkowego.

Wartość świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń, ustala się (zgodnie z przepisami art. 12 ust. 6 ustawy CIT i art 11 ust. 2a ustawy PIT<sup>43</sup>):

- jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;
- **jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku - według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;**
- 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.

---

<sup>42</sup>Za takie mogą być uznane te, które po pierwsze mają wymierny dla podatnika efekt finansowy, po drugie co do zasady korzyść wynikająca z nich nie może być dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów, gdyż w przeciwnym razie każdy uczestnik obrotu gospodarczego w równym stopniu byłby nieodpłatnie wzbogacony, a po trzecie jej uzyskanie nie wiąże się z obowiązkiem ponoszenia żadnego ekwiwalentu na rzecz innych osób (*Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1246/2011*).

<sup>43</sup> Przy czym, zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy PIT wartość pieniężną świadczeń w naturze, z zastrzeżeniem ust. 2c oraz art. 12 ust. 2-2c, określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

### 15.1.3. Świadczenie częściowo odpłatne

- **Pojęcie**

Za świadczenie częściowo odpłatne uznaje się zdarzenie prawne lub gospodarcze, którego skutkiem jest przyjęcie świadczenia po cenie wyraźnie niższej od cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy albo praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia (np. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lipca 2011 r., sygn. akt I SA/Gl 332/2011).

- **Określenie przychodu**

W przypadku otrzymania świadczeń częściowo odpłatnych przychodem podatnika jest różnica między wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad opisanych powyżej (odpowiednio dla świadczeń nieodpłatnych – więcej w pkt 15.1.2.), a odpłatnością, którą ponosi podatnik (art. 12 ust. 6a ustawy CIT i art. 11 ust. 2b ustawy PIT).

### 15.1.4. Wartość wynikająca z umowy a wartość rynkowa

W świetle powoływanych wyżej regulacji, w przypadku nieskonkretyzowanej przepisem prawa kategorii świadczenia nieodpłatnego, lub odpłatnego jedynie w części, wartość takich świadczeń określa się, co do zasady, 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 świadczenia/udostępnienia.

Jeżeli natomiast wartość wyrażona w cenie określonej w umowie z nieuzasadnionych przyczyn znacznie odbiega od wartości rynkowej<sup>44</sup> rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy określa przychód w wysokości wartości rynkowej. W tym celu 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 (art. 14 ust. 3 ustawy CIT i art. 19 ust. 4 ustawy PIT).

### 15.1.5. Moment powstania przychodu z działalności z tytułu najmu

Za przychody z działalności gospodarczej i z działów specjalnych produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont (art. 12 ust. 3 i ust. 3c ustawy CIT i art. 14 ust. 1 ustawy PIT<sup>45</sup>).

Data powstania przychodu związanego z działalnością gospodarczą jest, zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy CIT i art. 14 ust. 1c ustawy PIT, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego

---

<sup>44</sup> Wartość rynkowa w rozumieniu z art. 14 ust. 2 ustawy CIT oraz art. 19 ust. 3 ustawy PIT.

<sup>45</sup> Przychodem z działalności gospodarczej w PIT są również przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą (art. 14 ust. 2 pkt 11 ustawy PIT).

Zgodnie z regulacjami ustawy PIT pozarolnicza działalność gospodarcza, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy PIT, oraz najem (z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą) wskazany w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy PIT, stanowią odrębne źródła przychodów.

lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień: wystawienia faktury albo uregulowania należności (ewentualnie w myśl art. 12 ust. 3e ustawy CIT i art. 14 ust. 3i ustawy PIT dzień otrzymania zapłaty).

W przypadku natomiast, gdy strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu podatkowego uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku<sup>46</sup> (art. 12 ust. 3c ustawy CIT i art. 14 ust. 1e ustawy PIT).

#### **Przykład 44**

Spółka zajmuje się wynajmem pomieszczeń magazynowych. Umowy najmu zawierane są na okresy roczne, dwuletnie, niekiedy kilkuletnie z terminami płatności czynszu co pół roku (w przypadku umów krótszych) lub raz w roku (przy umowach wieloletnich). Kiedy spółka powinna zaewidencjonować przychód z najmu?

Spółka wynajmująca magazyny powinna zawrzeć w umowie z kontrahentami minimum półroczne lub roczne okresy rozliczeniowe. Wówczas spełni dyspozycję przepisu art. 12 ust. 3c ustawy CIT, że okres rozliczeniowy nie może trwać dłużej niż jeden rok.

Jednocześnie, o ile w umowie zostanie wskazane, że usługa będzie rozliczana w okresach rozliczeniowych i określona zostanie ich długość, to z wystawionej faktury może wynikać jedynie długość okresu rozliczeniowego (np. kwartalny czynsz).

W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, jeżeli wynajmujący lub wdzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do przychodów wynajmującego lub wdzierżawiającego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności. Opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wdzierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty (art. 12 ust. 4b ustawy CIT i art. 14 ust. 2b ustawy PIT<sup>47</sup>).

## **15.2. Przepisy ustawy COVID-19**

W ramach pakietu działań podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 wprowadzone zostało rozwiązanie mające na celu wsparcie przedsiębiorców w wykonaniu zobowiązań z tytułu umowy najmu, dzierżawy lub innej podobnej, mocą której dochodzi do oddania do użytkowania powierzchni handlowej.

**Podstawa prawna:** art. 15ze ustawy COVID-19, definiujący preferencję w zapłacie czynszu najmu i innych opłat, a także określający zasady jej stosowania.

<sup>46</sup> Jeżeli w umowie okres rozliczeń nie został ustalony, datą powstania przychodu jest dzień okresu rozliczeniowego wskazany na fakturze wystawionej przez właściciela nieruchomości lub rzeczy, przy czym przychód podatkowy z tytułu tych usług nie może powstawać rzadziej niż raz w roku.

<sup>47</sup> Zgodnie z art. 16a ustawy PIT, w przypadku określenia przychodów z najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, których przedmiotem nie są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą (tzw. najem prywatny), przepis art. 14 ust. 2b stosuje się odpowiednio, z tym że opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wdzierżawiającego w dniu zapłaty.



Rozwiązanie wprowadzone mocą art. 15ze ustawy COVID-19 realizuje się poprzez wygaśnięcie wzajemnych zobowiązań stron umowy najmu, dzierżawy lub innej podobnej umowy, przez którą dochodzi do oddania do używania lokalu handlowego – w obiekcie handlowym o powierzchni sprzedaży powyżej 2000 m<sup>2</sup>.

Wygaśnięcie wzajemnych zobowiązań obejmuje okres funkcjonowania zakazu<sup>48</sup> prowadzenia działalności w obiektach handlowych o powierzchni sprzedaży powyżej 2000 m<sup>2</sup> (z mocą od dnia jego wprowadzenia).

### 15.2.1. Wygaśnięcie wzajemnych zobowiązań stron umowy najmu lokalu w obiekcie wielkopowierzchniowym na gruncie Kodeksu cywilnego

#### **Ważne!**

Postanowienia art. 15e ust. 1–3 nie uchybiają właściwym przepisom Kodeksu cywilnego regulującym stosunki zobowiązaniowe stron w stanach, w których wprowadzane są ograniczenia prawne swobody działalności gospodarczej<sup>49</sup>.

Zagadnienie braku odpowiedzialności stron za wykonanie umowy najmu bądź innej umowy dotyczącej korzystania z powierzchni handlowej w obiekcie wielkopowierzchniowym ma charakter cywilnoprawny, zatem podlega analizie w ramach praw i obowiązków stron konkretnej umowy, co wynika z ogólnej zasady swobody kontraktowania (art. 353<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego), i może wiązać się z wystąpieniem na drogę sądową. Podobnie, przedmiotem badania sądu powszechnego powinna być ewentualność wystąpienia siły wyższej, w związku z wprowadzeniem stanu zagrożenia epidemicznego oraz stanu epidemii.

W kwestii wygaśnięcia wzajemnych zobowiązań stron umowy najmu lokalu w obiekcie wielkopowierzchniowym, w kontekście brzmienia art. 15ze ustawy COVID-19, należy wskazać na treść uzasadnienia ustawy COVID-19 zgodnie z którą „(...)najemca nie prowadząc działalności, nie osiąga żadnych związanych z nią przychodów, co w przypadku przedłużającego się okresu zakazu może negatywnie wpłynąć na jego płynność finansową (niewypłacalność).(...)”

Powyższe prowadzi do konkluzji, iż ustawodawca niejako przesądził, że zakazy prowadzenia określonej działalności przez najemców w galeriach o powierzchni powyżej 2000 m<sup>2</sup> z powodu epidemii należy traktować jako częściową (bo przemijającą) niemożliwość świadczenia zbliżoną do art. 495 § 2 Kodeksu cywilnego<sup>50</sup>.

Takie rozumienie art. 15ze ustawy COVID-19 oznacza w następstwie, iż w okresie obowiązywania zakazów epidemicznych, najemca nie jest zobowiązany do zapłaty

<sup>48</sup> Ograniczenie prawa wykonywania działalności w obiektach handlowych o powierzchni sprzedaży powyżej 2000 m<sup>2</sup> wynika z następujących rozporządzeń:

- Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. poz. 433).
- Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na terenie Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. poz. 491).
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 566)
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2020 r. w sprawie ustanowienia ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii (Dz. U. poz. 697)

<sup>49</sup> Art. 15ze ust. 4 ustawy COVID-19

<sup>50</sup> Art. 495 § 2 KC. Jeżeli świadczenie jednej ze stron stało się niemożliwe tylko częściowo, strona ta traci prawo do odpowiedniej części świadczenia wzajemnego. Jednakże druga strona może od umowy odstąpić, jeżeli wykonanie częściowe nie miałoby dla niej znaczenia ze względu na właściwości zobowiązania albo ze względu na zamierzony przez tę stronę cel umowy, wiadomy stronie, której świadczenie stało się częściowo niemożliwe.

umówionego czynszu na rzecz wynajmującego, zaś wynajmujący nie powinien z tej przyczyny domagać się opróżnienia lokalu zajmowanego przez najemcę, którego ten nie może (przez określony czas) wykorzystywać w celach dla których zawarł uprzednio umowę (tj. prowadzenie działalności w galerii handlowej). Jednocześnie jednak umowa najmu nadal wiąże strony.

#### **Przykład 45**

Ustawa wskazuje w art. 15ze na wygaśnięcie wzajemnych zobowiązań stron umowy. Czy to oznacza brak zobowiązania z tytułu czynszu po stronie najemcy ale również brak zobowiązania do udostępnienia lokalu po stronie wynajmującego? Czy wygaszone zostaną także zobowiązania akcesoryjne (uboczne) tj. obowiązek ubezpieczenia lokalu lub obiektu, prowadzenia działań reklamowych, czy udzielenia zabezpieczenia?

**Tak**, brak możliwości prowadzenia działalności przez najemców powierzchni w obiektach handlowych o powierzchni sprzedaży powyżej 2000m<sup>2</sup> ze względu na wprowadzone zakazy lub nakazy i podporządkowanie się przepisom prawa w tym przypadku może być przejawem siły wyższej wpływającej na możliwość realizacji zobowiązań zarówno przez wynajmującego, jak i najemcę. Oznacza to, że strony umowy nie ponoszą odpowiedzialności za niewykonanie umowy. Nie mniej jednak, umowa najmu nadal wiąże strony.

#### **15.2.2. Stanowisko Ministerstwa Finansów przedstawione w sprawie podatku od przychodów z budynków w kontekście wygaśnięcia lub zawieszenia umowy najmu w związku z pandemią COVID19<sup>51</sup>**

Stosownie do treści art. 24b ustawy CIT oraz art. 30g ustawy PIT<sup>52</sup> aby dany budynek został objęty podatkiem od przychodów z budynków, musi zostać oddany do używania w całości lub w części na podstawie właściwej umowy, np. najmu.

Na gruncie bowiem obowiązujących przepisów ustawy CIT i ustawy PIT podatkiem od przychodów z budynków objęte zostały, co do zasady, wszystkie budynki (mieszkalne i niemieszkalne) położone na terytorium Polski, przy czym podatek ten jest płacony od tych środków trwałych w postaci budynków, które generują przychody z ich najmu (dzierżawy itp.). W przypadku oddania do używania tylko części budynku, podatnik jest obowiązany do zapłaty podatku od przychodów z budynków jedynie od tej części, która została wynajęta.

W kontekście brzmienia art. 15ze ustawy COVID-19, w przypadku działania przez strony umowy najmu zgodnie z normami prawa i objęcia całego budynku przewidzianym tym przepisem rozwiązaniem można przyjąć, iż w takich okolicznościach, z uwagi na szczególną sytuację związaną z COVID-19 i postanowieniami ww. regulacji (przewidującymi wygaśnięcie

<sup>51</sup> Przedstawione w piśmie MF z dnia 26 maja 2020 r. nr DD6.8223.20.2020.

<sup>52</sup> Podatkiem od przychodów z budynków, objęty jest budynek będący środkiem trwałym, 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,
- 4) w podatku PIT – dodatkowo wymóg aby oddany do używania budynek stanowił składnik majątku związany z działalnością gospodarczą.

wzajemnych zobowiązań), budynek nie powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od przychodów z budynków.

Jeżeli natomiast część budynku jest wyłączona z działalności z powodu zakazu prowadzenia przez najemców określonej działalności, powyższe stwierdzenie będzie miało zastosowanie do tej części, która wyłączona jest z działalności, natomiast w pozostałym zakresie budynek będzie objęty stosownym podatkiem.

W okolicznościach rozwiązania umowy najmu w następstwie którego budynek w całości lub w części nie jest oddany do używania na podstawie takiej umowy, nie ma obowiązku zapłaty podatku od przychodów z budynków.

# ROZDZIAŁ II PREFERENCJE W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

## 1. STAWKA VAT 0% DLA DAROWIZN TOWARÓW ZWIĄZANYCH Z OCHRONĄ ZDROWIA

Punkt 1 Rozdziału II Objaśnień, dotyczy stosowania stawki VAT w wysokości 0% dla darowizn towarów związanych z ochroną zdrowia, o których mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych<sup>53</sup>, dalej „rozporządzenie z 25 marca 2020 r.”.

### 1.1. Darowizny towarów objęte stawką 0%

Mając na celu minimalizację zagrożenia dla zdrowia publicznego i zapewnienie sprawnego funkcjonowanie państwa w obliczu rozprzestrzeniania się zakażeń wirusem SARS-CoV-2 wprowadzono możliwość stosowania – do 31 sierpnia 2020 r. – stawki 0% dla darowizn, których przedmiotem są<sup>54</sup>:

- 1) wyroby medyczne oraz wyroby medyczne do diagnostyki *in vitro* (diagnostyka – łac. *In vitro* – na szkle)<sup>55</sup>,
- 2) szkło laboratoryjne i aparatura laboratoryjna,
- 3) produkty lecznicze oraz substancje czynne<sup>56</sup>,
- 4) produkty biobójcze<sup>57</sup> – wyłącznie środki dezynfekujące,
- 5) specjalistyczne testy diagnostyczne służące do analizy i wykrywania czynników patogennych w organizmie człowieka, wodzie, powietrzu i glebie,
- 6) środki ochrony indywidualnej – wyłącznie maski, osłony/szyby ochronne na twarz, gogle, okulary ochronne, kombinezony, ochraniacze na buty, czepki i rękawice.

### 1.2. Podmioty, na rzecz których przekazywane są darowizny objęte stawką 0%

Warunkiem skorzystania z preferencji jest nieodpłatne przekazanie ww. towarów na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2, na rzecz<sup>58</sup>:

---

<sup>53</sup> Dz. U. poz. 527, z późn. zm.

<sup>54</sup> § 10 ust. 1 rozporządzenia z 25 marca 2020 r.

<sup>55</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 186) lub rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz. Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.)

<sup>56</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 499, z późn. zm.)

<sup>57</sup> W rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z dnia 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych (Dz. Urz. UE L 167 z 27.06.2012, str. 1, z późn. zm.)

<sup>58</sup> § 10 ust. 2 rozporządzenia z 25 marca 2020 r.

- Agencji Rezerw Materiałowych lub Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych, czyli podmiotów zajmujących się centralną dystrybucją takich towarów,
- podmiotów wykonujących działalność leczniczą wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 tzw. ustawy COVID, czyli np. szpitali, podmiotów udzielających świadczeń w ramach ratownictwa medycznego czy transportu sanitarnego, które zostały wyznaczone do działań w zakresie zwalczania COVID-19,
- określonych jednostek pomocy społecznej – tj. domów dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegowni, schronisk dla osób bezdomnych, w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodków wsparcia, rodzinnych domów pomocy oraz domów pomocy społecznej.

### 1.3. Okres obowiązywania preferencji

Początkowo, tj. w okresie od 1 lutego do 24 kwietnia br. – ze stawki 0% mogły skorzystać tylko darowizny dokonywane na rzecz: Agencji Rezerw Materiałowych oraz Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych, które miały zapewnić zaopatrzenie w potrzebny sprzęt i materiały pozostałym placówkom oraz na rzecz tzw. szpitali jednoimiennych, na których miał spoczywać główny ciężar walki z COVID-19.

Z uwagi na rozwój epidemii i konieczność przyspieszenia i zwiększenia zaopatrzenia odpowiednich służb w potrzebne do walki z COVID produkty od 25 kwietnia br., w związku z nowelizacją rozporządzenia z 25 marca 2020 r.<sup>59</sup>, preferencją objęto również darowizny dokonywane bezpośrednio na rzecz wszystkich placówek służby zdrowia wpisanych do ww. wykazu oraz wskazanych jednostek opieki społecznej. Rozszerzenie zakresu preferencji znacząco skróci proces dystrybucji i ułatwi zaopatrzenie w stosowne materiały dla najbardziej potrzebujących podmiotów.

#### Przykład 46

Podatnik VAT czynny przekazał w marcu nieodpłatnie maseczki na rzecz lokalnego domu pomocy społecznej. Darowiznę potwierdził protokołem przekazania. Czy skorzysta z preferencji?

**NIE**, od 1 lutego do 24 kwietnia br. darowizny na rzecz tego rodzaju podmiotów nie były objęte preferencją. Podatnik będzie obowiązany opodatkować darowiznę właściwą stawką VAT, jeżeli z tytułu zakupu maseczek przysługiwało mu prawo do odliczenia podatku naliczonego (patrz pkt [1.5.](#)).

#### Uwaga!

W przypadku darowizn na rzecz podmiotów wykonujących działalność leczniczą, dla potrzeb stosowania stawki 0% istotne jest, aby podmiot ten posiadał odpowiedni status, którego potwierdzeniem jest wpis do wskazanego wykazu.

<sup>59</sup> Rozporządzenie z 24 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 736)

Mając na względzie wyjątkowość wprowadzonego rozwiązania i znaczenie zaangażowania przedsiębiorców (w różnych formach) w minimalizowanie negatywnych skutków epidemii, uznać należy, iż ww. warunek pozostaje spełniony również w sytuacji, gdy wpis danego podmiotu do wykazu placówek udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 nastąpił w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym miała miejsce darowizna na jego rzecz, nawet jeżeli darowizna poprzedzała uzyskanie tego wpisu.

Dotyczy to zarówno tzw. szpitali jednoimiennych, jak również pozostałych podmiotów wykonujących działalność leczniczą wpisanych do ww. wykazu.

#### **Przykład 47**

Podatnik VAT czynny (rozliczający się miesięcznie) przekazał nieodpłatnie maseczki na rzecz szpitala zakaźnego w dniu 15 kwietnia 2020 r. Szpital ten został wpisany do wykazu prowadzonego przez Oddział Wojewódzki Narodowego Funduszu Zdrowia jako placówka udzielająca świadczeń opieki zdrowotnej w związku z przeciwdziałaniem COVID-19 w dniu 24 kwietnia 2020 r.

Czy podatnik skorzysta z preferencji?

**TAK**, w takiej sytuacji podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%.

#### 1.4. Warunki dokumentacyjne skorzystania z preferencji

Warunkiem zastosowania stawki 0% jest zawarcie pisemnej umowy darowizny pomiędzy podatnikiem a obdarowanym podmiotem<sup>60</sup>, z której będzie wynikało, że towary będą przeznaczone na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2.

Warunek zawarcia umowy darowizny w formie pisemnej będzie również spełniony w przypadku użycia do celów dokumentacyjnych poczty elektronicznej (e-mail).

Umowa darowizny może mieć przykładowo postać podpisanego elektronicznie oświadczenia woli lub skanu odręcznie podpisanej przez darczyńcę umowy, przesłanych mailem do podmiotu obdarowanego. Wystarczające również będzie zawarcie oświadczenia woli obu stron w zakresie przekazania i przyjęcia darowizny, wynikające z samej treści wiadomości przekazanej pocztą elektroniczną. Ważne jest, aby z takiej korespondencji jasno wynikała wola dokonania darowizny przez darczyńcę oraz jej przyjęcia przez obdarowanego.

##### **Przykład 48**

Podatnik postanowił dokonać darowizny maseczek na rzecz domu pomocy społecznej w miejscowości X. Wysłał do dyrektora domu pomocy społecznej maila, do którego dołączył plik z umową darowizny. Na otrzymaną wiadomość dyrektor domu pomocy społecznej odpowiedział mailem o treści: „Zapoznałem się z umową i akceptuję jej warunki”.

Czy warunek zawarcia pisemnej umowy darowizny został spełniony?

**TAK**, w takiej sytuacji podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%.

W przypadku dokonania darowizny przed opublikowaniem rozporządzenia z 25 marca 2020 r. (tj. w okresie od 1 lutego do 24 marca br.) wystarczające jest potwierdzenie na piśmie przez darczyńcę i obdarowanego dokonania darowizny<sup>61</sup>.

##### **Przykład 49**

Podatnik podarował w lutym Agencji Rezerw Materiałowych wyroby medyczne na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2. Darowiznę udokumentował protokołem przekazania towarów. Czy ma prawo do zastosowania stawki 0%?

**TAK**, spełnione zostały warunki dokumentacyjne wymienione w rozporządzeniu z 25 marca 2020 r.

<sup>60</sup> § 10 ust. 3 rozporządzenia z 25 marca 2020 r.

<sup>61</sup> § 10 ust. 4-5 rozporządzenia z 25 marca 2020 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 24 kwietnia 2020 r.

## 1.5. Prawo do odliczenia

Uregulowania zawarte w ustawie VAT, przewidują, że opodatkowaniu VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług<sup>62</sup>. Jednakże na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności wszelkie darowizny, stanowią odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

W takim przypadku podatnik VAT czynny ma obowiązek opodatkować nieodpłatną dostawę stawką VAT właściwą dla towaru będącego przedmiotem darowizny.

Stosowanie do darowizn towarów związanych z ochroną zdrowia stawki 0% (przy zachowaniu wskazanych warunków) oznacza, że podatnik ma jednocześnie prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia/wytworzenia towarów będących przedmiotem darowizny.

### Przykład 50

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w zakresie handlu artykułami higienicznymi dokonał na początku roku nabycia środków dezynfekujących (spełniających wymagania dla środków biobójczych, określone w odrębnych przepisach). Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z ww. zakupem.

W marcu podatnik postanowił podarować określoną liczbę tych środków na rzecz jednoimiennego szpitala zakaźnego działającego w pobliskiej miejscowości.

Czy podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%? Czy podatnik zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego?

**TAK**, podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0% przy spełnieniu warunków dokumentacyjnych, ma również prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu podarowanych towarów.

---

<sup>62</sup> Art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT



## 2. STAWKA VAT 0% DAROWIZNY SPRZĘTU KOMPUTEROWEGO DLA PLACÓWEK OŚWIATOWYCH

Punkt 2 Rozdziału II Objaśnień dotyczy stosowania stawki VAT 0% dla nieodpłatnych dostaw określonego rodzaju komputerów – laptopów i tabletów – dla placówek oświatowych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. poz. 715)<sup>63</sup> wprowadziło regulacje dotyczące czasowego obniżenia stawki podatku do wysokości 0% dla niektórych dostaw towarów, w związku z istniejącym zagrożeniem rozprzestrzeniania się zakażeń wirusem SARS-CoV-2.

### Uwaga!

Rozporządzenie przyznaje preferencję wyłącznie dla nieodpłatnych dostaw (darowizn) sprzętu komputerowego. Preferencyjna stawka 0% VAT nie obejmuje zatem odpłatnych dostaw (sprzedaży) tego sprzętu.

### 2.1. Podmioty, na rzecz których przekazywane są darowizny objęte stawką 0%

Przedmiotem preferencji jest stosowanie stawki 0% dla nieodpłatnych dostaw (darowizn) sprzętu komputerowego w postaci komputerów przenośnych, takich jak laptopy i tablety, dokonywanych na rzecz podmiotów, w których faktycznie realizowane jest nauczanie, czyli:

- a) zdefiniowanych w rozporządzeniu w sprawie stawek placówek oświatowych<sup>64</sup>:
- wskazane jednostki objęte systemem oświaty<sup>65</sup>:
    - szkoły i przedszkola,
    - placówki oświatowo-wychowawcze, w tym szkolne schroniska młodzieżowe, umożliwiające rozwijanie zainteresowań i uzdolnień oraz korzystanie z różnych form wypoczynku i organizacji czasu wolnego,
    - placówki kształcenia ustawicznego oraz centra kształcenia zawodowego, umożliwiające uzyskanie i uzupełnienie wiedzy, umiejętności i kwalifikacji zawodowych,
    - młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz specjalne ośrodki wychowawcze dla dzieci i młodzieży wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki, metod pracy i wychowania, a także ośrodki rewalidacyjno-wychowawcze umożliwiające dzieciom i młodzieży z niepełnosprawnością intelektualną w stopniu głębokim, a także dzieciom i młodzieży z niepełnosprawnościami sprzężonymi, z których jedną z niepełnosprawności jest niepełnosprawność intelektualna, realizację odpowiednio obowiązku rocznego przygotowania przedszkolnego, obowiązku szkolnego i obowiązku nauki.
  - uczelnie<sup>66</sup>,

<sup>63</sup>Rozporządzenie nowelizujące rozporządzenie z 25 marca 2020 r.

<sup>64</sup> § 10a ust. 3 rozporządzenia z 25 marca 2020 r.

<sup>65</sup> Publiczne i niepubliczne jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 1–4 i 7 ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (Dz. U. z 2019 r. poz. 1148, z późn. zm.) – dalej „Prawo oświatowe”

<sup>66</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2020 r. poz. 85, 374 i 695)

- placówki opiekuńczo-wychowawcze<sup>67</sup>.
- b) organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych oraz operatora OSE<sup>68</sup> tj. Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej – w celu dalszego nieodpłatnego przekazania placówkom oświatowym.
- c) organów prowadzących szkołę lub placówkę, o których mowa w art. 4 pkt 16 ustawy Prawo oświatowe – w celu dalszego nieodpłatnego przekazania prowadzonym placówkom oświatowym.

Organami prowadzącymi szkołę lub placówkę mogą być: jednostki samorządu terytorialnego (np. gmina, powiat), ministrowie (np. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego, który zakłada i prowadzi publiczne szkoły artystyczne, Minister Środowiska, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły leśne, Minister Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły morskie, Minister Sprawiedliwości, który może zakładać i prowadzić publiczne szkoły i placówki w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich itd.), jak również inne osoby prawne oraz osoby fizyczne, które mogą prowadzić szkoły i placówki systemu oświaty na podstawie przepisów Prawa oświatowego.

## 2.2. Warunki dokumentacyjne skorzystania z preferencji

Stawkę 0% można zastosować pod warunkiem zawarcia pisemnej umowy darowizny pomiędzy podatnikiem a jednym z ww. podmiotów, na którego rzecz dokonywana jest darowizna sprzętu komputerowego.

Dodatkowo, w przypadku dokonania darowizny na rzecz:

- organizacji humanitarnych, charytatywnych lub edukacyjnych oraz operatora Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej – wymagane jest posiadanie przez podatnika kopii umowy darowizny tego sprzętu dokonanej przez te organizacje na rzecz placówek oświatowych,
- organów prowadzących szkołę lub placówkę – wymagane jest, aby z umowy zawartej pomiędzy podatnikiem a tym podmiotem wynikało, że sprzęt komputerowy zostanie nieodpłatnie przekazany do prowadzonej przez niego placówki oświatowej.

Warunek zawarcia umowy darowizny w formie pisemnej będzie również spełniony w przypadku użycia do celów dokumentacyjnych poczty elektronicznej (e-mail).

Umowa darowizny może mieć przykładowo postać podpisanego elektronicznie oświadczenia woli lub skanu odręcznie podpisanej przez darczyńcę umowy, przesłanych mailem do podmiotu obdarowanego. Wystarczające również będzie zawarcie oświadczenia woli obu stron w zakresie przekazania i przyjęcia darowizny, wynikające z samej treści wiadomości przekazanej pocztą elektroniczną.

Ważne jest, aby z takiej korespondencji jasno wynikała wola dokonania darowizny przez darczyńcę oraz jej przyjęcia przez obdarowanego.

---

<sup>67</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1111, 924 i 1818). Przepisy tej ustawy wymieniają placówki opiekuńczo-wychowawcze typu: socjalizacyjnego, interwencyjnego, specjalistyczno-terapeutycznego i rodzinnego

<sup>68</sup> Operator OSE, o którym mowa w ustawie z dnia 27 października 2017 r. o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej (Dz. U. poz. 2184, z 2019 r. poz. 1815 oraz z 2020 r. poz. 695)

### **Przykład 51**

Podatnik postanowił dokonać darowizny laptopów na rzecz uczelni w miejscowości X. Wysłał do rektora uczelni maila, do którego dołączył plik z umową darowizny. Na otrzymaną wiadomość rektor odpowiedział mailem o treści: „Zapoznałem się z umową i akceptuję jej warunki”.

Czy warunek zawarcia pisemnej umowy darowizny został spełniony?

**TAK**, w takiej sytuacji podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%.

### **Uwaga!**

Obowiązek sporządzenia umowy darowizny dotyczy darowizn dokonywanych bezpośrednio na rzecz placówek oświatowych lub też darowizn na rzecz ich organów prowadzących (pod warunkiem, że przekażą dalej nieodpłatnie sprzęt prowadzonym przez siebie placówkom).

Na potrzeby stosowania stawki 0% nie sporządza się umowy darowizny pomiędzy organem prowadzącym placówkę oświatową, a tą placówką.

Co istotne, dla skorzystania z preferencji nie jest wymagane przekazanie kopii umowy do właściwego urzędu skarbowego (taki obowiązek natomiast występuje w przypadku dostaw sprzętu komputerowego dla szkół objętych stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26, ust. 13-15 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>69</sup> - patrz pkt [2.4.](#)).

### **2.3. Okres obowiązywania preferencji 0% stawki**

Stawka 0% może być stosowana do darowizn dokonanych w okresie od 22 kwietnia 2020 r.<sup>70</sup> do 30 czerwca 2020 r. Czas obowiązywania regulacji jest skorelowany z końcem roku szkolnego.

### **2.4. Obowiązujące regulacje ustawowe**

Rozporządzenie uzupełnia już obowiązujące regulacje ustawy o VAT.

Przepis art. 83 ust. 1 pkt 26 tej ustawy przewiduje możliwość stosowania stawki 0% dla dostaw – w tym również nieodpłatnych – wymienionych w załączniku nr 8 do ustawy o VAT towarów, pośród których znajdują się:

- jednostki centralne komputerów, serwery, monitory, zestawy komputerów stacjonarnych,
- drukarki,
- skanery,
- urządzenia komputerowe do pism Braille'a (dla osób niewidomych i niedowidzących),
- urządzenia do transmisji danych cyfrowych (w tym koncentratory i switche sieciowe, routery i modemy).

Stawka 0% dla dostaw ww. towarów może być stosowana przy zachowaniu warunków wynikających z art. 83 ust. 13 – 15 ustawy o VAT.

<sup>69</sup> ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.)

<sup>70</sup> § 10a ust. rozporządzenia z dnia 25 marca 2020 r.

Na potrzeby stosowania ww. preferencji przepisy ustawy definiują placówki oświatowe jako: szkoły i przedszkola publiczne i niepubliczne, szkoły wyższe (obecnie uczelnie) i placówki opiekuńczo-wychowawcze.

Zawarty w ustawie katalog sprzętu komputerowego nie obejmuje urządzeń przenośnych w rodzaju laptopów i tabletów, które są obecnie najpilniej potrzebne do zdalnego nauczania.

### **Przykład 52**

#### **I.**

Podatnik darował gminie, na terenie której znajduje się jego firma laptopy dla szkoły.

Czy do tej darowizny może zostać zastosowana stawka 0% VAT?

**TAK**, ale z umowy darowizny musi wynikać, że laptopy zostaną nieodpłatnie przekazane szkole.

#### **II.**

Podatnik darował gminie laptopy, które będą używane przez pracowników urzędu gminy.

Czy do tej darowizny może zostać zastosowana stawka 0% VAT?

**NIE**, darowizna na rzecz urzędu gminy nie jest objęta preferencją.

#### **III.**

Podatnik darował tablety organizacji pożytku publicznego. Organizacja ta przekazała następnie nieodpłatnie te tablety na rzecz niepublicznej szkoły podstawowej.

Czy do tej darowizny może zostać zastosowana stawka 0% VAT?

**TAK**, pod warunkiem, że podatnik będzie posiadał kopię umowy darowizny tabletów zawartej pomiędzy organizacją pożytku publicznego a obdarowaną szkołą.

## **2.5. Prawo do odliczenia**

Uregulowania zawarte w ustawie o VAT, przewidują, że opodatkowaniu VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług<sup>71</sup>. Jednakże na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności wszelkie darowizny, stanowią odpłatną dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, gdy podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

W takim przypadku podatnik VAT czynny ma obowiązek opodatkować nieodpłatną dostawę stawką VAT właściwą dla towaru będącego przedmiotem darowizny.

---

<sup>71</sup> Art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT

Stosowanie do darowizn laptopów i tabletów stawki 0% (przy zachowaniu wskazanych warunków) oznacza, że podatnik ma jednocześnie prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia/wytworzenia towarów będących przedmiotem darowizny.

### **Przykład 53**

Podatnik prowadzący działalność gospodarczą w zakresie handlu artykułami elektrycznymi i elektronicznymi dokonał na początku roku nabycia tabletów. Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z ww. zakupem.

W marcu podatnik postanowił podarować określoną liczbę tabletów na rzecz publicznego przedszkola działającego w pobliskiej miejscowości.

Czy podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%? Czy podatnik zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego?

**TAK**, podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0% przy spełnieniu warunków dokumentacyjnych, ma również prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu podarowanych towarów.

### **3. WYDAWANIE PARAGONU FISKALNEGO Z KASY REJESTRUJĄCEJ W POSTACI ELEKTRONICZNEJ (E-PARAGON)**

Punkt 3 Rozdziału II Objaśnień dotyczy dopuszczenia wydawania paragonów w postaci elektronicznej, tzw. e-paragonów z kas rejestrujących najnowszej generacji, tj. kas on-line oraz kasy rejestrujące mające postać oprogramowania, poprzez wprowadzenie zmian w art. 111 ust. 3a ustawy o VAT w drodze art. 32 ustawy COVID.

#### **3.1. Istota wprowadzonego rozwiązania**

Wprowadzone zmiany pozwalają na wydawanie klientowi, za jego zgodą i w sposób z nim uzgodniony, paragonu fiskalnego/faktury w postaci elektronicznej. Dzięki tej zmianie dopuszczono możliwość przekazania paragonów w postaci elektronicznej (e-paragonów) z kas rejestrujących najnowszej generacji, tzw. kas on-line, a także z kas mających postać oprogramowania.

Wprowadzone zmiany nie wykluczają możliwości stosowania paragonów papierowych dla tych konsumentów, którzy sobie życzą otrzymywać paragony w tradycyjnej postaci, tak by nie wykluczać nikogo z obrotu gospodarczego.

A zatem, od 31 marca 2020 r. podatnicy, prowadząc ewidencję przy użyciu kasy fiskalnej on-line, a także od 1 czerwca 2020 r. - kasy mającej postać oprogramowania, mają prawną możliwość wystawić i wydać nabywcy, za jego zgodą i w sposób z nim uzgodniony, paragon fiskalny lub fakturę w postaci elektronicznej.

Celem dopuszczenia możliwości wydawania e-paragonów było, aby klient i sprzedawca mogli mieć wybór, czy chcą drukować paragon fiskalny, czy też chcą rozliczyć się na podstawie e-paragonu. Wobec tej dowolności nie został uregulowany sposób ich przekazywania w postaci elektronicznej, pozostawiając tę kwestię do uznania rynku, który w drodze samoregulacji wypracuje własne rozwiązania.

#### **3.2. Przepisy wykonawcze**

W związku ze zmianami wprowadzonymi w art. 111 ust. 3a ustawy o VAT ustawą COVID, niezbędnym było dostosowanie przepisów rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących<sup>72)</sup> w taki sposób, aby przewidywały możliwość przesyłania paragonów fiskalnych w postaci elektronicznej do klienta, za jego zgodą i w uzgodniony z nim sposób.

24 kwietnia 2020 r. zostało opublikowane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 kwietnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących<sup>73)</sup>, w którym odpowiednio dostosowano przepisy rozporządzenia zmienianego, tak aby możliwe było wydawanie paragonów w postaci elektronicznej, tzw. e-paragonów, z kas rejestrujących. Rozporządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, a zatem z dniem 25 kwietnia 2020 r.

---

<sup>72)</sup> Dz. U. poz. 816.

<sup>73)</sup> Dz. U. poz. 732.

## 4. NOWY JPK\_VAT – OD 1 PAŹDZIERNIKA 2020 R. DLA WSZYSTKICH PODATNIKÓW

Punkt 4 Rozdziału II Objasnień dotyczy przesunięcia obowiązku składania JPK\_VAT według nowej formuły dla wszystkich podatników (deklaracja wraz z ewidencją) z 1 kwietnia na 1 października 2020 r. Zgodnie z art. 58 ustawy COVID<sup>74)</sup> termin pierwotnie został przesunięty na 1 lipca 2020 r., następnie zgodnie z art. 72 ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r.<sup>75)</sup> termin wdrożenia nowego JPK\_VAT został przesunięty na 1 października 2020 r.

### 4.1. Istota wprowadzonego przesunięcia obowiązku składania nowego JPK\_VAT

Nowy JPK\_VAT zacznie być obowiązkowy dla wszystkich przedsiębiorców (małych, średnich i dużych) od 1 października br. Analogiczne przesunięcie wprowadzono do przepisów wykonawczych.

Deklaracja i ewidencja, w postaci pliku JPK\_VAT będzie wysyłana tak, jak obecnie pliki JPK\_VAT. Deklaracje kwartalne pozostaną, ale rozliczający się kwartalnie będą składać ewidencje VAT za pierwsze dwa miesiące każdego kwartału.

Wprowadzane zmiany zmniejszają obowiązki informacyjne dla podatników podatku VAT, wszyscy podatnicy będą składali jeden dokument, bez dodatkowych załączników, które były wymagane przy składaniu tradycyjnych deklaracji VAT-7 (VAT-7K). Likwidowane są więc załączniki:

- VAT-ZZ – wniosek o zwrot podatku VAT
- VAT-ZD – informacja o skorzystaniu z ulgi na złe długi
- VAT-ZT – wniosek o przyspieszenie terminu zwrotu podatku - informacje z tych załączników są uwzględniane w samym pliku JPK\_VAT

Od 1 października 2020 r. nie będzie możliwości złożenia deklaracji VAT w inny sposób, niż przez nowy JPK\_VAT.

#### **Przykład 53**

Podatnik rozlicza podatek VAT kwartalnie. Od 1 października 2020 r. obejmie go obowiązek wysyłki nowego JPK\_V7K. Od tego momentu podatnik zobowiązany będzie do wysyłki:

- JPK\_V7K, który zawierać będzie wypełnioną tylko część ewidencyjną za październik – w terminie do 25 listopada 2020 r.,
- JPK\_V7K, który zawierać będzie wypełnioną tylko część ewidencyjną za listopad – w terminie do 25 grudnia 2020 r.,
- JPK\_V7K, który zawierać będzie wypełnioną część ewidencyjną za grudzień i część deklaracyjną za IV kwartał 2020 r. – w terminie do 25 stycznia 2021 r.

<sup>74)</sup> Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568, ze zm.).

<sup>75)</sup> Ustawa z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. z 2020 r., poz. 1086)

## 4.2. Przepisy wykonawcze

1 kwietnia 2020 r., w związku z regulacjami zawartymi w specustawie, zostało opublikowane rozporządzenie Ministra Finansów zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>76)</sup>, dalej jako: „rozporządzenie zmieniające”.

Rozporządzeniem zmieniającym:

- zmieniono termin wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>77)</sup> z 1 kwietnia 2020 r. na 1 lipca 2020 r.;
- wprowadzono zmianę polegającą na dodaniu przepisów, które pozwalają, w okresie do 31 grudnia 2020 r. nie wykazywać odrębnie w nowym JPK\_VAT paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone, wystawione zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT.

Przypomnieć należy, że fakturę uproszczoną stanowi paragon fiskalny do kwoty 450 zł brutto (100 euro), który zawiera numer NIP nabywcy.

W dniu 29 czerwca 2020 r. zostało opublikowane kolejne rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług<sup>78)</sup>. Rozporządzeniem tym zmieniono termin wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług - na 1 października 2020 r.

## 4.3. Kary za błędy w nowym JPK\_VAT

Na mocy art. 58 pkt 1 lit. c) ustawy COVID zmieniono charakter kar za błędy w ewidencji JPK\_VAT z instrumentu obligatoryjnego na fakultatywny<sup>79)</sup>, oparty na uznaniu administracyjnym warunkowanym okolicznościami konkretnej sprawy. Kary te będą nakładane na tych podatników, którzy poprzez celowe, uporczywe działania i wprowadzane błędy uniemożliwiają weryfikację prawidłowości transakcji.

---

<sup>76)</sup> Dz. U. poz. 576.

<sup>77)</sup> Dz. U. poz. 1988, ze zm.

<sup>78)</sup> Dz. U. poz. 1127

<sup>79)</sup> dot. zmiany art. 109 ust. 3h wprowadzonego do ustawy o VAT ustawą z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1520).



## 5. STOSOWANIE STAWEK VAT - PRZESUNIĘCIE MATRYCY STAWEK VAT ORAZ STAWKI DOTYCZĄCE NIEKTÓRYCH ODPLATNYCH DOSTAW W ZWIĄZKU ZE ZWALCZANIEM COVID-19

Punkt 5 Rozdziału II Objasnień dotyczy:

- a) przesunięcia terminu stosowania nowej matrycy stawek podatku VAT wprowadzonej ustawą z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 i 2200 oraz z 2020 r. poz. 568) o 3 miesiące (czyli od 1 lipca 2020 r.),
- b) stawki 0% dla dostaw leków sprowadzanych z zagranicy na terapie finansowane ze zbiorów publicznych (na czas trwania stanu epidemii),
- c) stawki 8% na sprzedaż środków dezynfekujących (w związku ze stanem epidemii).

### 5.1. Przesunięcie stosowania matrycy stawek VAT

Z dniem 31 marca 2020 r. weszły w życie przepisy Tarczy Antykryzysowej m.in. w zakresie przesunięcia terminu stosowania tzw. nowej matrycy VAT (art. 63)<sup>80</sup>.

Nowe zasady stosowania stawek podatku VAT, które miały obowiązywać od 1 kwietnia 2020 r., będą stosowane od 1 lipca 2020 r.

Wprowadzone zmiany oznaczają, że do 30 czerwca 2020 r.:

- będą stosowane dotychczasowe przepisy ustawy o VAT<sup>81</sup> i przepisy wykonawcze do tej ustawy dotyczące stawek tego podatku,
- do celów opodatkowania VAT będzie stosowana Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU 2008)<sup>82</sup>,
- wydane do 30 czerwca 2020 r. wiążące informacje stawkowe (WIS) będą zapewniały podatnikom ochronę dla czynności podlegających opodatkowaniu wykonywanych od 1 lipca 2020 r. – wyjątek – WIS, których przedmiotem są wydawnictwa książkowe, nuty, mapy i wydawnictwa prasowe, w tym e-booki i e-prasa<sup>83</sup>.

### 5.2. Stawka 0% dla dostaw produktów leczniczych sprowadzonych do Polski, które są finansowane ze środków zgromadzonych w trakcie realizowanych zbiorów publicznych

Stawka 0% dotyczy dostawy na terenie kraju sprowadzonych z zagranicy (z państw Unii Europejskiej lub krajów trzecich) leków, przeznaczonych do przeprowadzenia terapii, które pierwotnie miały być prowadzone za granicą, ale w związku z ograniczeniami możliwości opuszczania terytorium kraju w czasie epidemii, jedynym wyjściem na ratowanie zdrowia

<sup>80</sup> W ustawie z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751 i 2200) wprowadzono zmiany w zakresie terminu stosowania nowej matrycy stawek VAT (art. 7, 8) oraz terminu wejścia w życie określonych przepisów (art. 18).

<sup>81</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.)

<sup>82</sup> Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 27 marca 2020 r. (Dz. U. poz. 556) zmieniono rozporządzenie w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) - przedłużono stosowanie PKWiU 2008 do celów opodatkowania podatkiem VAT do dnia 30 czerwca 2020 r., a do 31 grudnia 2020 r. w zakresie przypadków, o których mowa w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. f) i lit. g) ustawy o VAT, załączniku nr 15 do tej ustawy oraz w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 111 ust. 8 tej ustawy.

<sup>83</sup> Przepisy ustawy o VAT dotyczące stosowania nowych stawek w tym obszarze są stosowane już od 1 listopada 2019 r.

i życia było sprowadzenie leków do Polski. Środki na takie terapie bardzo często były zbierane w ramach prowadzonych zbiórek publicznych.

### 5.3. Zasady preferencji

Preferencja obejmuje produkty lecznicze dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z przepisami ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 499, z późn. zm.) oraz te, które uzyskały pozwolenie wydane przez Radę Unii Europejskiej lub Komisję Europejską, spełniające łącznie następujące warunki:

- były uprzednio przedmiotem importu towarów na terytorium kraju lub wewnątrzspółnotowego nabycia towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- ich zakup jest finansowany ze środków pochodzących ze zbiórek publicznych organizowanych przez organizacje pożytku publicznego<sup>84</sup>,
- służą terapii, której przeprowadzenie poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej stało się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione z uwagi na ograniczenia nałożone w wyniku stanu epidemii ogłoszonego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

Podatnik dokonujący dostawy określonych produktów będzie mógł zastosować stawkę w wysokości 0%, gdy będzie posiadał określone w rozporządzeniu dokumenty potwierdzające ich przeznaczenie (terapia) i sposób finansowania (zbiórka publiczna), tj. potwierdzenie od:

- organizacji pożytku publicznego, że zbiórka środków na sfinansowanie zakupu produktów leczniczych jest przeprowadzana jako zbiórka publiczna zgodnie z przepisami ustawy z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiórek publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 756 i 2294);
- nabywcy, że produkty te będą wykorzystane do terapii na terytorium kraju.

Preferencja może być stosowana w okresie od 25 kwietnia 2020 r. do odwołania ogłoszonego stanu epidemii w kraju.

### 5.4. Stawka 8% dla dostaw produktów biobójczych, które mają właściwości odkażające (dezynfekujące).<sup>85</sup>

W związku ze stanem epidemii środki dezynfekujące nabrały charakteru „produktów pierwszej potrzeby”. Stawką 8% objęto więc środki bakteriobójcze, grzybobójcze i wirusobójcze, które wykorzystywane są do ochrony zdrowia.

Od 1 marca do 30 czerwca 2020 r. można stosować obniżoną stawkę VAT w wysokości 8% do dostawy środków odkażających o właściwościach bakteriobójczych, grzybobójczych i wirusobójczych, mających zastosowanie wyłącznie w ochronie zdrowia, na które zostało wydane pozwolenie tymczasowe albo dokonany wpis do rejestru produktów biobójczych,

---

<sup>84</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2019 r. poz. 688, 1570 i 2020 oraz z 2020 r. poz. 284)

<sup>85</sup> § 10c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych (Dz. U. z 2020 r. poz. 527, 715 i 736)

w rozumieniu ustawy z dnia 9 października 2015 r. o produktach biobójczych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2231 oraz z 2020 r. poz. 322)<sup>86</sup>,

Od 1 lipca 2020 r. towary te będą objęte stawką 8% na podstawie nowego brzmienia poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy o VAT<sup>87</sup>, więc w rozporządzeniu określono termin stosowania stawki 8% dla tej grupy towarów do 30 czerwca 2020 r.

**Uwaga:**

**Stawki VAT dla nieodpłatnych dostaw (darowizn) dokonywanych w związku z COVID-19 w odrębnych komunikatach.**

---

<sup>86</sup> Rejestr produktów biobójczych prowadzony przez Prezesa Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych

<sup>87</sup> Zgodnie z art. 41 ust. 2 w związku z poz. 15 załącznika nr 3 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 i 568) – w brzmieniu stosowanym od 1 lipca 2020 r.

## **6. WYDŁUŻENIE TERMINU NA ZŁOŻENIE ZAWIADOMIENIA**

Punkt 6 Rozdziału II Objasnień dotyczy wydłużenia terminu na złożenie zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza wykazu podatników VAT, o którym mowa w art. 15zzn ustawy COVID.

### **6.1. Istota wydłużenia terminu na złożenie zawiadomienia**

Od dnia 1 stycznia 2020 r. przy transakcjach powyżej 15.000 zł podatnicy dokonujący płatności przelewem dostawcy towarów lub usługodawcy, będącemu podatnikiem VAT czynnym, za zakupy potwierdzone fakturą powinni dokonywać tej płatności na rachunki rozliczeniowe prowadzone przez banki lub imienne rachunki w SKOK zamieszczone w wykazie.

Dokonanie płatności na rachunek niezamieszczony w wykazie naraża podatnika na negatywne konsekwencje podatkowe w postaci braku możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu lub konieczności zwiększenia przychodów w podatkach dochodowych PIT i CIT oraz odpowiedzialności solidarnej w podatku VAT.

### **6.2. Warunek uniknięcia negatywnych konsekwencji w przypadku zapłaty na rachunek inny niż zamieszczony w wykazie**

Warunkiem uniknięcia negatywnych skutków w podatkach dochodowych PIT i CIT oraz odpowiedzialności solidarnej w VAT jest złożenie zawiadomienia o zapłacie należności na rachunek spoza wykazu do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

W związku z zaistnieniem sytuacji, która utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej czy zarobkowej, tj. rozprzestrzenianiem się COVID-19, dostrzeżono, że termin 3. dni<sup>88</sup> na złożenie zawiadomienia, które pomimo że może być składane online, czyli w wygodny i szybki sposób – jest zbyt krótki i przedsiębiorcy mogą mieć istotne trudności w jego zachowaniu.

W okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonych w związku z COVID-19, termin na złożenie ww. zawiadomienia<sup>89</sup> został wydłużony z 3 do 14 dni od dnia zlecenia przelewu.

### **6.3. Zasady liczenia terminu na złożenie zawiadomienia**

Ustawą COVID nie zostały zmienione zasady liczenia terminu na złożenie zawiadomienia, co oznacza że w dalszym ciągu termin na złożenie zawiadomienia jest liczony od dnia zlecenia przelewu, gdyż zapłata należności powinna być dokonana na rachunek zawarty w wykazie na dzień zlecenia przelewu.

---

<sup>88</sup> Ustawą z dnia 5 czerwca 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. poz. 1065) wprowadzono z dniem 1 lipca 2020 r. nowy, stały termin na złożenie zawiadomienia, który wynosi 7 dni od dnia zlecenia przelewu. Z tym dniem zawiadomienie powinno być składane do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika, który dokonał zapłaty należności na rachunek spoza wykazu.

<sup>89</sup> Podstawa prawna: art. 117ba § 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej, art. 14 ust. 2i pkt 2 lub art. 22p ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, z późn. zm.), art. 12 ust. 4j pkt 2 lub art. 15d ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, z późn. zm.).

#### **Przykład 54**

Podatnik dokonał płatności w formie przelewu w dniu 31 marca 2020 r. na rachunek spoza wykazu. Czy termin na złożenie zawiadomienia upływa z dniem 14 kwietnia 2020 r.?

**TAK**, ponieważ z tym dniem upływa 14 dzień od dnia zlecenia przelewu.

Podatnik dokonał płatności w formie przelewu w dniu 30 marca 2020 r. na rachunek spoza wykazu. Czy termin na złożenie zawiadomienia upływa z dniem 13 kwietnia 2020 r.?

**NIE**, termin na złożenie zawiadomienia upływa w dniu 2 kwietnia 2020 r. i wynosi 3 dni od dnia zlecenia przelewu, gdyż przepisy ustawy COVID przedłużające ten termin obowiązują od dnia 31 marca 2020 r.

## **7. ZWOLNIENIE OD PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (VAT) IMPORTU I WEWNĄTRZSPÓLNOTOWEGO NABYCIA TOWARÓW**

Punkt 7 Rozdziału II Objasnień dotyczy zwolnienia od VAT importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 2020 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 628) zwanego dalej „rozporządzeniem”.

### **7.1. Przedmiot zwolnienia**

Rozporządzenie wprowadza zwolnienie od VAT importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia określonych towarów, które mają być przedmiotem darowizny na rzecz Agencji Rezerw Materiałowych lub Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwpidemicznych lub szpitali jednoimiennych, na cele związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołane wirusem SARS CoV-2.

### **7.2. Katalog towarów zwolnionych od VAT**

Do towarów, których import i wewnątrzwspólnotowe nabycie jest zwolnione od VAT, zalicza się:

- wyroby medyczne i wyroby medyczne do diagnostyki in vitro<sup>90</sup>,
- szkło laboratoryjne i aparaturę laboratoryjną,
- produkty lecznicze oraz substancje czynne w rozumieniu ustawy z dnia 6 września z 2001 r. Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 499, z późn. zm.),
- produkty biobójcze w rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 528/2012 z dnia 22 maja 2012 r. w sprawie udostępniania na rynku i stosowania produktów biobójczych (Dz. Urz. UE L 167 z 27.06.2012, str. 1, z późn. zm.) – wyłącznie środki dezynfekujące,
- specjalistyczne testy diagnostyczne służące do analizy i wykrywania czynników patogennych w organizmie człowieka, wodzie, powietrzu i glebie,
- środki ochrony indywidualnej – wyłącznie maski, osłony/szyby ochronne na twarz, gogle, okulary ochronne, kombinezony, ochraniacze na buty, czepki i rękawice.

### **7.3. Warunki zwolnienia od podatku VAT**

Zwolnienie od opodatkowania podatkiem VAT importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określonych w katalogu ma zastosowanie, jeżeli towary te będą przedmiotem darowizny dokonanej na rzecz:

1. Agencji Rezerw Materiałowych,

---

<sup>90</sup> W rozumieniu ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 186) lub rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/745 z dnia 5 kwietnia 2017 r. w sprawie wyrobów medycznych, zmiany dyrektywy 2001/83/WE, rozporządzenia (WE) nr 178/2002 i rozporządzenia (WE) nr 1223/2009 oraz uchylecia dyrektyw Rady 90/385/EWG i 93/42/EWG (Dz. Urz. UE L 117 z 05.05.2017, str. 1, z późn. zm.)

2. Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych,
3. podmiotów wykonujących działalność leczniczą wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ust. 1 ustawy COVID-19, udzielających świadczeń opieki zdrowotnej w rodzaju leczenia szpitalnego wyłącznie w związku z przeciwdziałaniem COVID-19<sup>91</sup>.

Warunkiem zastosowania zwolnienia jest zawarcie pisemnej umowy darowizny między podatnikiem a Agencją Rezerw Materiałowych albo Centralną Bazą Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych, albo szpitalem jednoimiennym. Z umowy darowizny musi wynikać, że dostarczone w drodze darowizny towary, będące przedmiotem importu towarów lub wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów będą wykorzystane do zadań ww. podmiotów związanych ze zwalczaniem zagrożeń spowodowanych wirusem SARS CoV-2.

W przypadku importu towarów importer obowiązany jest przedstawić, w momencie importu tych towarów, kopię umowy darowizny naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, przed którym importer dokonuje formalności związanych z importem towarów.

#### 7.4. Okres, którego dotyczy zwolnienie od VAT

Zwolnienie od VAT importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia ma zastosowanie od 1 lutego 2020 r. do 31 sierpnia 2020 r.

#### **Import i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przed 9 kwietnia 2020 r. tj. przed wejściem w życie rozporządzenia.**

Podatnik może skorzystać ze zwolnienia od VAT, jeżeli import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nastąpiło w okresie od 1 lutego 2020 r. do dnia 8 kwietnia 2020 r. przy spełnieniu warunków dla zastosowania zwolnienia.

Podatnik może zamiast pisemnej umowy darowizny posiadać potwierdzenie na piśmie przez darczyńcę i obdarowanego dokonania darowizny określonych towarów.

W przypadku importu towarów podatnik może skorzystać ze zwolnienia od VAT poprzez wystąpienie do organu celnego na podstawie art. 33 ust. 3 ustawy VAT, o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości i o zwrot nadpłaconego podatku. Skorzystanie z tego rozwiązania jest możliwe, pod warunkiem przedstawienia naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, przed którym podatnik dokonał formalności związanych z importem towarów, wraz z wnioskiem o wydanie decyzji kopii umowy darowizny lub kopii potwierdzenia przez darczyńcę i obdarowanego dokonania darowizny określonych towarów.

---

<sup>91</sup> W celu zapewnienia pacjentom zakażonych wirusem SARS CoV-2 właściwego dostępu do diagnostyki i leczenia szereg placówek ochrony zdrowia zostało - na mocy przepisów ww. ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374) - przekształconych w jednoprofilowe szpitale zakaźne, tzw. szpitale jednoimienne. Zgodnie z art. 7 tej ustawy świadczenia opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, wykonywane w związku z przeciwdziałaniem COVID-19, są udzielane przez podmioty wykonujące działalność leczniczą wpisane do wykazu opracowywanego przez właściwego miejscowo dyrektora oddziału wojewódzkiego Funduszu Zdrowia w porozumieniu z wojewodą. Wykaz tych placówek podlega ogłoszeniu w wojewódzkim dzienniku urzędowym w drodze obwieszczenia wojewody oraz w Biuletynie Informacji Publicznej Narodowego Funduszu Zdrowia (OW NFZ) – szpitale jednoimienne będą w wykazie, (zawierającym również inne podmioty wykonujące działalność leczniczą) specjalnie oznaczone.

**Przykład 55**

W dniu 5 marca 2020 r. podatnik dokonał importu towarów objętych katalogiem towarów zwolnionych od podatku VAT. Następnie towary te przekazał jako darowizna Agencji Rezerw Materiałowych. Czy mógł skorzystać z preferencji w podatku VAT?

**Tak**, podatnik mógł skorzystać z preferencji w formie zwrotu nadpłaconego podatku VAT.

W sytuacji takiej podatnik musiał wystąpić do organu celnego z wnioskiem o wydanie decyzji określającej podatek w prawidłowej wysokości na podstawie art. 33 ust. 3 ustawy o VAT, oraz o zwrot nadpłaconego podatku VAT. Wraz z wnioskiem podatnik musiał przedstawić kopię umowy darowizny lub kopię potwierdzenia dokonania darowizny.

**Ważne**

Zwrot podatku jednak nie przysługiwał w przypadku gdy kwota nadpłaconego w imporcie podatku pomniejszyła kwotę podatku należnego (art. 40 ustawy o VAT).



## ROZDZIAŁ III INNE PREFERENCJE

### 1. ZANIECHANIE POBORU ODSETEK ZA ZWŁOKĘ OD ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH W PIT

Punkt 1 Rozdziału III Objasnień dotyczy zaniechania poboru odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, o którym mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2020 r.<sup>92)</sup>.

Rozporządzenie zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 15za ust. 2 ustawy COVID.

#### 1.1. Przedmiot zaniechania poboru

Przedmiotem zaniechania poboru są odsetki za zwłokę naliczone w okresie od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 1 czerwca 2020 r. od zaległości podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych wynikającego z zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w 2019 r., o których mowa w art. 45 ust. 1 i 1a ustawy PIT, w części przypadającej na dokonane w tym okresie wpłaty, o których mowa w art. 45 ust. 4 tej ustawy, podlegające zaliczeniu na poczet tych zaległości podatkowych.

Zeznania, o których mowa w art. 45 ust. 1 i 1a ustawy PIT, to zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) PIT-37, PIT-36, PIT-36S, PIT-36L, PIT-36LS, PIT-38 i PIT-39.

Rozporządzenie dotyczy należnego podatku wynikającego z zeznania złożonego za 2019 r., którego termin płatności przypada na 30 kwietnia 2020 r.

W przypadku wpłat należnego podatku dokonanych po dniu 1 czerwca 2020 r. zaniechanie poboru odsetek w okresie od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 1 czerwca 2020 r. nie będzie miało miejsca.

#### **Przykład 56**

Podatnik zamierza dokonać części wpłaty należnego podatku dochodowego wynikającego z zeznania PIT-36L za 2019 r. w dniu 22 maja 2020 r., a pozostałej części – w dniu 4 czerwca 2020 r. Czy podatnik będzie obowiązany zapłacić odsetki za zwłokę tylko od wpłaty dokonanej w dniu 4 czerwca 2020 r.??

**Tak**, tylko wpłata częściowa dokonana w dniu 4 czerwca 2020 r. powinna uwzględniać przypadające na nią odsetki za zwłokę, naliczone od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 4 czerwca 2020 r. Wpłata częściowa dokonana w dniu 22 maja 2020 r. zostanie objęta zaniechaniem poboru odsetek za zwłokę.

<sup>92)</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 kwietnia 2020 r. w sprawie zaniechania poboru odsetek za zwłokę od niektórych zaległości podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 r. w związku z COVID-19 (Dz. U. poz. 728).

## **1.2. Wpłaty, o których mowa w art. 45 ust. 4 ustawy PIT**

Wpłatę, o której mowa w art. 45 ust. 4 ustawy PIT stanowi wpłata:

- 1) różnicy między podatkiem należnym wynikającym z zeznań PIT-37, PIT-36 i PIT-36S a sumą należnych za dany rok zaliczek, w tym również sumą zaliczek pobranych przez płatników;
- 2) należnego podatku dochodowego wynikającego z zeznania PIT-38;
- 3) należnego podatku dochodowego wynikającego z zeznań PIT-36L i PIT-36LS, albo różnicy pomiędzy podatkiem należnym wynikającym z tych zeznań a sumą należnych za dany rok zaliczek;
- 4) należnego podatku wynikającego z zeznania PIT-39.

Na podstawie art. 45 ust. 4 ustawy PIT podatnik jest obowiązany do wpłaty pełnej kwoty należności. Niemniej jednak na potrzeby zaniechania poboru odsetek uwzględniana będzie wpłata w każdej wysokości, która podlega zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych. Oznacza to, że zaniechaniem poboru odsetek zostały objęte również wpłaty częściowe.

Zaniechanie poboru odsetek za zwłokę nastąpi także w razie zaliczenia na poczet zaległości podatkowej nadpłaty lub zwrotu podatku.

## **2. ZANIECHANIE POBORU ODSETEK ZA ZWŁOKĘ OD NIEWPŁACONEJ W TERMINIE DANINY SOLIDARNOŚCIOWEJ**

Punkt 2 Rozdziału III Objaśnień dotyczy zaniechania poboru odsetek za zwłokę od niewpłaconej w terminie daniny solidarnościowej, o którym mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 maja 2020 r.<sup>93)</sup>.

Rozporządzenie zostało wydane na podstawie upoważnienia zawartego w art. 15za ust. 3 ustawy COVID.

### **2.1. Podmioty, których dotyczy zaniechanie poboru**

Zaniechanie poboru dotyczy osób fizycznych, które będąc obowiązane na podstawie przepisów rozdziału 6a ustawy PIT do wpłaty daniny solidarnościowej, nie wykonały tego obowiązku w ustawowym terminie.

### **2.2. Przedmiot zaniechania poboru**

Przedmiotem zaniechania poboru są odsetki za zwłokę naliczone osobie fizycznej w okresie od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 1 czerwca 2020 r. od niewpłaconej w terminie daniny solidarnościowej wynikającej z deklaracji, o której mowa w art. 30h ust. 4 ustawy PIT, w części przypadającej na dokonane w tym okresie wpłaty podlegające zaliczeniu na poczet tej daniny.

Deklaracja, o której mowa w art. 30h ust. 4 ustawy PIT, to deklaracja o wysokości daniny solidarnościowej (DSF-1).

Rozporządzenie dotyczy daniny solidarnościowej wynikającej z deklaracji złożonej za rok 2019 r., której termin płatności przypada na 30 kwietnia 2020 r.

W przypadku wpłat daniny solidarnościowej dokonanych po dniu 1 czerwca 2020 r., zaniechanie poboru odsetek w okresie od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 1 czerwca 2020 r. nie będzie miało miejsca.

Obowiązek wpłaty daniny solidarnościowej, o którym mowa w art. 30h ust. 4 ustawy PIT, dotyczy pełnej kwoty należności. Niemniej jednak na potrzeby zaniechania poboru odsetek uwzględniana będzie wpłata w każdej wysokości, która podlega zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych. Oznacza to, że zaniechaniem poboru odsetek zostały objęte również wpłaty częściowe.

---

<sup>93)</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 maja 2020 r. w sprawie zaniechania poboru odsetek za zwłokę od niewpłaconej w terminie daniny solidarnościowej w związku z COVID-19 (Dz. U. poz. 926).

### **Przykład 57**

Osoba fizyczna obowiązana do wpłacenia daniny solidarnościowej zamierza dokonać części wpłaty z tego tytułu w dniu 22 maja 2020 r., a pozostałej części – w dniu 4 czerwca 2020 r. Czy osoba ta będzie obowiązana zapłacić odsetki za zwłokę tylko od wpłaty dokonanej w dniu 4 czerwca 2020 r. ?

**Tak**, tylko wpłata częściowa dokonana w dniu 4 czerwca 2020 r. powinna uwzględniać przypadające na nią odsetki za zwłokę, naliczone od dnia 1 maja 2020 r. do dnia 4 czerwca 2020 r. Wpłata częściowa dokonana w dniu 22 maja 2020 r. zostanie objęta zaniechaniem poboru odsetek za zwłokę.

Zaniechanie poboru odsetek za zwłokę nastąpi także w razie zaliczenia na poczet zaległej daniny solidarnościowej nadpłaty lub zwrotu podatku.

### **3. BRAK ROZPOCZĘCIA ALBO ZAWIESZENIE TERMINÓW NA PRZEKAZANIE INFORMACJI I ZAWIADOMIEŃ O SCHEMATACH PODATKOWYCH**

Punkt 3 Rozdziału III Objaśnień dotyczy braku rozpoczęcia albo zawieszenia wszystkich terminów wskazanych w przepisach dotyczących raportowania schematów podatkowych (tj. w dziale III rozdziale 11a Ordynacji podatkowej).

#### **3.1. Istota braku rozpoczęcia albo zawieszenia terminów na przekazanie informacji i zawiadomień o schematach podatkowych**

Z dniem 1 stycznia 2019 r. do Ordynacji podatkowej dodano rozdział 11a - Informacje o schematach podatkowych (art. 86a – 86o)<sup>94</sup>. Przedmiotowe przepisy nałożyły na podmioty zobowiązane m.in. obowiązek przekazywania do Szefa KAS informacji i zawiadomień o schematach podatkowych.

W związku z zaistnieniem sytuacji, która utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej czy zarobkowej tj. rozprzestrzenianiem się COVID-19 dostrzeżono, że podmioty na których spoczywają obowiązki informacyjne w zakresie raportowania schematów podatkowych mogą mieć istotne trudności w zachowaniu terminów na ich realizację.

W celu umożliwienia podmiotom zobowiązanym (tj. promotorom, korzystającym oraz wspomagającym) profesjonalnego, prawidłowego oraz terminowego wypełniania powyższych obowiązków przyjęto rozwiązanie statuowane w art. 31y ust. 1 ustawy COVID-19. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku schematu podatkowego w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 Ordynacji podatkowej terminy, o których mowa w dziale III rozdziale 11a tej ustawy, nie rozpoczynają się a rozpoczęte podlegają zawieszeniu w okresie od dnia 31 marca 2020 r. do 30. dnia następującego po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19, przy czym w przypadku schematu podatkowego transgranicznego w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 tej ustawy okres ten nie może trwać dłużej niż do dnia 30 czerwca 2020 r. (art. 31y ust. 1 ustawy COVID-19).

Poprzednie brzmienie art. 31y ust. 1 ustawy COVID-19 zostało zmienione (z mocą od dnia 31 marca 2020 r., na mocy ustawy z dnia 19 czerwca<sup>95</sup>) poprzez zniesienie maksymalnego ograniczenia (do dnia 30 czerwca 2020 r.) okresu, w którym terminy określone w dziale III rozdziale 11a ustawy – Ordynacja podatkowa były zawieszane w odniesieniu do schematów podatkowych innych niż transgraniczne oraz ustalenie daty końcowej przedmiotowego okresu dla takich schematów na trzydziesty dzień następujący po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19.

Powyzsza zmiana nie dotyczyła schematów podatkowych transgranicznych z uwagi na fakt, iż zgodnie z treścią dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej

---

<sup>94</sup> Przepisy te weszły w życie na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

<sup>95</sup> Ustawa z dnia 19 czerwca – ustawa o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. z 2020 r. poz. 1086).

dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych<sup>96</sup> państwa członkowskie stosują jej przepisy od dnia 1 lipca 2020 r.

Czynności dokonane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, promotorów, korzystających i wspomagających w okresie, o którym mowa w art. 31y ust. 1 ustawy COVID-19, są skuteczne (art. 31y ust. 2 tej ustawy).

Zawieszenie powyższych obowiązków następuje z mocy prawa. W konsekwencji podmioty zobowiązane nie mają obowiązku wnioskowania w tym zakresie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Przedmiotowe rozwiązanie dotyczy w szczególności terminów na przekazanie informacji o schemacie podatkowym (MDR-1), informacji korzystającego o schemacie podatkowym (MDR-3) i kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4), a także zawiadomienia dotyczącego schematu podatkowego na podstawie art. 86b § 6 oraz art. 86d § 3 i 5 Ordynacji podatkowej (MDR-2).

#### **Przykład 58**

Promotor udostępnił schemat podatkowy (inny niż schemat podatkowy transgraniczny) w dniu 1 kwietnia 2020 r. (i od tego momentu należy w tym przypadku, w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, liczyć bieg terminu na przekazanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym). Od kiedy biegnie 30-dniowy termin na przekazanie informacji do Szefa KAS?

Termin na przekazanie MDR-1 będzie biegł od pierwszego dnia następującego po 30-dniowym okresie po dniu odwołania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego w związku z COVID-19.

---

<sup>96</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1).

## **4. DOKUMENTOWANIE MIEJSCA SIEDZIBY DLA CELÓW PODATKOWYCH ORAZ MIEJSCA ZAMIESZKANIA DLA CELÓW PODATKOWYCH**

Punkt 4 Rozdziału 3 Objasnień dotyczy sposobu dokumentowania miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych oraz miejsca zamieszkania podatnika dla celów podatkowych w okresie trudności wywołanych pandemią koronawirusa, tj. przepisów art. 31ya ustawy Tarcza antykryzysowa 4.0 (Dz. U. poz. 1086).

### **4.1. Istota czasowych przepisów o dokumentowaniu miejsca siedziby dla celów podatkowych oraz miejsca zamieszkania dla celów podatkowych**

Pandemia koronawirusa to zjawisko o szerokim zasięgu geograficznym. Wpływa ona na funkcjonowanie także administracji podatkowych innych państwa. W związku z tym oczekiwana i uzasadniona była czasowa modyfikacja przepisów regulująca kwestię posługiwania się przez płatników certyfikatami rezydencji zagranicznych kontrahentów.

#### **4.1.1. Przedłużenie możliwości posługiwania się przez płatnika certyfikatem rezydencji**

Uwzględniając więc trudności jakie mogą być związane z uzyskaniem przez zagranicznych podatników ich certyfikatów rezydencji, czasowo przedłużono możliwość posługiwania się przez płatnika certyfikatem rezydencji, który nie zawiera okresu jego ważności. Jeżeli więc w okresie obowiązywania w Polsce stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 upłynął 12-miesięczny okres, o którym mowa w art. 41 ust. 9a ustawy PIT lub w art. 26 ust. 1i ustawy CIT, płatnik w dalszym ciągu będzie mógł posłużyć się certyfikatem rezydencji, który nie zawiera okresu ważności.

Należy podkreślić, że powyższe dotyczy jedynie tych przypadków, w których rezydencja podatkowa podatnika nie zmieniła się oraz nie istnieją przesłanki nakazujące płatnikowi sądzić, że do takiej zmiany doszło.

Przedłużenie jest skuteczne w czasie obowiązywania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, a także w okresie kolejnych 2 miesięcy od ich odwołania.

#### **Przykład 59**

Certyfikat rezydencji zagranicznego kontrahenta (niezawierający okresu ważności tego certyfikatu) został wystawiony 5 kwietnia 2019 r. W związku z tym, że okres 12 kolejnych miesięcy od dnia jego wystawienia upływa w czasie obowiązywania w Polsce stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, okres, w którym płatnik może posłużyć się wspomnianym certyfikatem uległ wydłużeniu.

#### 4.1.2. Pozyskanie certyfikatu rezydencji w okresie zagrożenia epidemicznego

Trudności z pozyskaniem certyfikatu rezydencji od zagranicznego kontrahenta uzasadniły także przyjęcie przepisu rozszerzającego możliwość stosowania posiadanej przez płatnika kopii certyfikatu rezydencji zagranicznego kontrahenta (podatnika).

W konsekwencji, w czasie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, a także w okresie kolejnych 2 miesięcy od ich odwołania, płatnik będzie uprawniony do posłużenia się kopią certyfikatu rezydencji podatnika także w przypadkach innych niż wskazane w obowiązującym art. 41 ust. 9e ustawy PIT oraz w art. 26 ust. 1n ustawy CIT. Czasowo nie będzie zatem obowiązywało ograniczenie co do kategorii płatności, w stosunku do których możliwe jest posłużenie się kopią certyfikatu rezydencji, a także limit 10.000 zł.

Opisany powyżej sposób postępowania możliwy jest jedynie wówczas, gdy informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym.

#### **Przykład 60**

Płatnik posiada kopię ważnego certyfikatu rezydencji podatnika, na rzecz którego zamierza dokonać w dniu 10 kwietnia 2020 r. opłaty licencyjnej za udostępnione oprogramowanie komputerowe w kwocie 30.000 zł. Dane wskazane na kopii certyfikacie rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości. W takim przypadku płatnik może dla udokumentowania miejsca siedziby podatnika posłużyć się posiadaną kopią certyfikatu rezydencji podatnika i – przykładowo – zastosować stawkę podatku dla opłat licencyjnych wynikająca z właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

#### 4.1.3. Potwierdzenie przez płatnika rezydencji podatkowej zagranicznego kontrahenta

W obecnej sytuacji związanej z rozprzestrzenianiem się koronawirusa, możliwe są przypadki, gdy podatnik (zagraniczny kontrahent) nie jest w stanie uzyskać aktualnego certyfikatu rezydencji. Powodem takiego stanu rzeczy może być np. ograniczone funkcjonowanie administracji podatkowej danego państwa w czasie pandemii koronawirusa, związane z kryzysową sytuacją braki kadrowe administracji podatkowej czy też trudności z odebraniem certyfikatu rezydencji (ograniczenia w funkcjonowaniu operatorów pocztowych oraz zwiększony nakład pracy w tych jednostkach).

W takich okolicznościach celowe było wprowadzenie możliwości alternatywnego sposobu potwierdzenia przez płatnika rezydencji podatkowej zagranicznego kontrahenta. Tak więc w czasie obowiązywania w Polsce stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, a także w okresie kolejnych 2 miesięcy od ich odwołania, płatnik będzie mógł posłużyć się certyfikatem rezydencji podatnika obejmującym 2019 r. (może to być więc zarówno certyfikat wydany ex-post dla 2019 r., jak również wydany w trakcie 2019 r. bez wskazanego okresu jego ważności). Dodatkowym warunkiem jest, aby płatnik posiadał oświadczenie płatnika, że dane zawarte w tym certyfikacie nie uległy zmianie (tj. nie ulegała zmianie rezydencja podatkowa; tak więc drobne zmiany w adresie w obrębie tego samego państwa czy też w nazwie podmiotu nie wpływają na istotę omawianej okoliczności).



Jednocześnie, opisany wyżej sposób potwierdzenia rezydencji podatkowej kontrahenta wiąże się z odpowiednim stosowaniem art. 41 ust. 9b-9d ustawy PIT oraz art. 26 ust. 1j-1l ustawy CIT. W konsekwencji, co oczywiste, zmiana miejsca zamieszkania (siedziby) podatnika dla celów podatkowych oznaczać będzie dla płatnika brak możliwości zastosowania omawianego rozwiązania. Analogicznie będzie w przypadku, gdy z dokumentu posiadanego przez płatnika, w szczególności faktury lub umowy, wynika, że miejsce zamieszkania lub siedziby podatnika dla celów podatkowych uległo zmianie. Jeżeli mimo zaistnienia opisanych w tym akapicie okoliczności płatnik nie pobrałby podatku u źródła bądź pobrałby go w zaniżonej wysokości, podnosi on odpowiedzialność za niepobrany podatek (podatek pobrany w niepełnej wysokości).

#### **Przykład 61**

a) W dniu 7 kwietnia 2020 r. płatnik zamierza dokonać płatności za usługi księgowe na rzecz swojego zagranicznego kontrahenta (osoby prawnej). Płatnik posiada certyfikat rezydencji za 2019 rok wystawiony dla tego podmiotu. Dodatkowo, płatnik posiada oświadczenie kontrahenta, że dane zawarte w tym certyfikacie pozostają aktualne i nie doszło do zmiany rezydencji podatkowej tego podmiotu. W takim przypadku płatnik będzie uprawniony do uznania rezydencji podatkowej swojego kontrahenta wynikającej z posiadanego certyfikatu rezydencji (z czym – przykładowo – w danych okolicznościach będzie wiązało się prawo do niepobrania podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

b) W dniu 7 kwietnia 2020 r. płatnik zamierza dokonać płatności za usługi księgowe na rzecz swojego zagranicznego kontrahenta (osoby prawnej). Płatnik posiada wystawiony w styczniu 2019 r. certyfikat rezydencji tego podmiotu. Certyfikat nie zawiera okresu jego ważności. Dodatkowo, płatnik posiada oświadczenie kontrahenta, że dane zawarte w tym certyfikacie pozostają aktualne i nie doszło do zmiany rezydencji podatkowej tego podmiotu. Jednakże faktura wystawiona przez kontrahenta wskazuje na adres siedziby tego podmiotu w innym państwie, niż wynika to z posiadanego certyfikatu rezydencji. W takim przypadku płatnik **nie będzie** uprawniony do uznania rezydencji podatkowej swojego kontrahenta.

## 5. WYŁĄCZENIE STOSOWANIA MECHANIZMU OBOWIĄZKOWEGO POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA Z PRAWEM DO ZWROTU PODATKU (WHT REFUND)

Punkt 5 Rozdziału III Objasnień dotyczy wyłączenia stosowania mechanizmu obowiązkowego poboru podatku u źródła z prawem do zwrotu całości bądź części pobranego podatku (tzw. mechanizm *WHT refund*) w związku z wejściem w życie w dniu 25 czerwca 2020 r. rozporządzeń Ministra Finansów z dnia 19 czerwca 2020 r.:

- zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 41 ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. poz. 1095),
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyłączenia lub ograniczenia stosowania art. 26 ust. 2e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1096).

### 5.1. Istota wyłączenia mechanizmu WHT refund

Oba rozporządzenia (na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych) rozszerzają okres, w którym możliwe jest stosowanie tzw. *relief at source* bez względu na kwotę wypłat dokonywanych w jednym roku na rzecz jednego podatnika. Otóż wyłączenie stosowania odpowiednio art. 26 ust. 2e ustawy CIT oraz art. 41 ust. 12 ustawy PIT obejmuje także drugą połowę 2020 r.

Tak więc w okresie obowiązywania zmienionego §4 omawianych rozporządzeń Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 2018 r., płatnicy nie będą zobowiązani do obligatoryjnego poboru podatku u źródła według stawki krajowej (po przekroczeniu progu 2 mln zł) z jednoczesnym prawem do złożenia wniosku o zwrot podatku przez podmiot uprawniony (co do zasady podatnik, a w określonych przypadkach także płatnik), lecz możliwe będzie zastosowanie przez płatnika już w momencie wypłaty środków takiej stawki podatku jaka wynika przykładowo z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (bądź niepobranie tego podatku). Płatnik zastosuje więc tzw. metodę *relief at source*, a więc rozliczy podatek od razu uwzględniając wszystkie przysługujące podatnikowi uprawnienia (np. prawo do zwolnienia czy też korzystania ze stawki podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania). **Jednakże spełnione muszą zostać wszystkie obowiązujące warunki dla zastosowania określonej preferencji** (np. wymóg posiadania certyfikatu rezydencji, czy też warunki zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 3 ustawy CIT).

Należy jednak ponownie podkreślić co precyzyjnie stanowi §4 zmienianych rozporządzeń. Otóż wyłącza on stosowanie art. 26 ust. 2e ustawy CIT oraz art. 41 ust. 12 PIT, a więc nie narusza pozostałych zasad obowiązujących płatnika przy rozliczaniu podatku u źródła. W szczególności oznacza to, że płatnik, który rozlicza podatek metodą *relief at source*, zobowiązany jest do dochowania należytej staranności przy weryfikacji, czy w danym przypadku i wobec danego odbiorcy należności możliwe jest niepobranie podatku czy też zastosowanie obniżonej stawki podatku na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Weryfikacja taka obejmuje zbadanie, czy odbiorca należności jest podatnikiem w odniesieniu do otrzymanej kwoty (czy wystąpiło u niego trwałe przysporzenie majątkowe), i czy dana struktura nie stanowi schematu agresywnego planowania podatkowego.

Ponadto, §4 zmienianych rozporządzeń stanowi, że stosowanie na jego podstawie metody *relief at source* możliwe jest jedynie wtedy, gdy: podatnik ma siedzibę (zarząd bądź miejsce

zamieszkania) na terytorium państwa będącego stroną zawartej z Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której przepisy określają zasady opodatkowania dochodów z dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych (nie dotyczy to więc wszystkich państw, lecz jedynie tych, z którymi umowa spełnia ten minimalny standard), jeżeli dodatkowo istnieje podstawa prawna do wymiany informacji podatkowych z państwem siedziby (zarządu bądź miejsca zamieszkania) tego podatnika.

## **ROZDZIAŁ IV PREFERENCJE W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI STOSOWANE W ZWIĄZKU Z PONOSZENIEM NEGATYWNYCH KONSEKWENCJI EKONOMICZNYCH Z POWODU COVID-19**

Rozdział IV Objaśnień podatkowych dotyczy nowych preferencji w podatku od nieruchomości stosowanych w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Objaśnienia te, odnoszą się do korzystania przez podatników z preferencji w podatku od nieruchomości, polegających na zwolnieniu z tego podatku oraz przedłużeniu terminów płatności rat tego podatku, wprowadzanych uchwałą rady gminy dla podatników, którzy ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19.

### **1. Przepisy prawa podatkowego, których dotyczą Objaśnienia**

W dniu 31 marca 2020 r. uchwalona została Tarcza Antykryzysowa, którą wprowadzono do ustawy COVID-19, liczne rozwiązania w celu złagodzenia skutków społeczno-gospodarczych pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2, w tym również rozwiązania w zakresie podatku od nieruchomości.

Zgodnie z wprowadzonymi regulacjami rada gminy może:

1) wprowadzić, w drodze uchwały, za część roku 2020, zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 (dodany art. 15p w ustawie COVID-19),

2) przedłużyć, w drodze uchwały, wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. (dodany art. 15q w ustawie COVID-19).

Następnie ustawą z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2<sup>97</sup>, zwaną dalej drugą ustawą zmieniającą, rozszerzono określone w art. 15p i art.15q ustawy COVID-19 uprawnienia kompetencyjne rad gmin, przyznając im możliwość:

1. wprowadzenia zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności przez:

1) organizacje pozarządowe, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz

2) podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie

- których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, a także

2. przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r.:

1) organizacjom pozarządowym, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz

2) podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie

- których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Drugą ustawą zmieniającą rozszerzono zatem krąg pomiotów, dla których rady gmin będą mogły wprowadzić preferencje w drodze uchwał, w związku z przeciwdziałaniem skutkom rozprzestrzeniania się COVID-19.

W myśl ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie organizacjami pozarządowymi są:

1) niebędące jednostkami sektora finansów publicznych w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych lub przedsiębiorstwami, instytucjami badawczymi, bankami i spółkami prawa handlowego będącymi państwowymi lub samorządowymi osobami prawnymi,

2) nie działające w celu osiągnięcia zysku

- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia.

Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez:

1) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;

2) stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego;

3) spółdzielnie socjalne;

4) spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz kluby sportowe będące spółkami działającymi na podstawie przepisów ustawy o sporcie, które nie działają w celu osiągnięcia zysku oraz przeznaczają całość dochodu na realizację celów statutowych oraz nie przeznaczają zysku do podziału między swoich udziałowców, akcjonariuszy i pracowników.

## **2. Cele wydawanych Objaśnień**

Objaśnienia mają na celu ułatwić podatnikom prawidłową realizację obowiązków podatkowych związanych z korzystaniem przez nich z preferencji w podatku od nieruchomości na podstawie uchwał rad gmin, poprzez:

- wyjaśnienie warunków stosowania przez gminy preferencji podatkowych polegających na zwolnieniu z podatku od nieruchomości a także na przedłużeniu terminów płatności rat tego podatku oraz

- przedstawienie informacji dotyczących zasad korzystania przez podatników z tych preferencji, również w kontekście przepisów z zakresu pomocy publicznej.

Rozwiązania wprowadzone ustawą zmieniającą rozszerzają katalog narzędzi polityki finansowej gminy w zakresie podatku od nieruchomości, przewidzianych w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Na podstawie przepisów tej ustawy przy

określaniu stawek podatku od nieruchomości rada gminy może, w drodze uchwały, różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania<sup>98</sup>. Ponadto rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne niż ustawowe zwolnienia przedmiotowe z podatku od nieruchomości<sup>99</sup>.

Możliwość wprowadzenia przedmiotowo-podmiotowych zwolnień z podatku od nieruchomości za część roku podatkowego, w drodze uchwały rady gminy, jest rozwiązaniem nowym, które dotychczas nie było stosowane. Dotyczy to również przedłużenia w formie uchwały rady gminy terminów płatności rat podatku od nieruchomości. Rozwiązanie to polega na przesunięciu terminu płatności raty na inny termin, niż wynikający z ustawy, a zatem z punktu widzenia skutku, jaki wywołuje jego zastosowanie, jest ono podobne do instytucji odroczenia terminu płatności podatku, unormowanej w art. 67a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Niemniej są to dwie odrębne, wykazujące znaczne różnice, instytucje.

Z uwagi na powyższe, brak jest ukształtowanej praktyki dotyczącej stosowania omawianych preferencji podatkowych. W tej sytuacji Objasnienia mają umożliwić podatnikom zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami prawnymi w zakresie podatku od nieruchomości i wyjaśnienie wątpliwości, które mogą pojawić się w związku z korzystaniem z tych uprawnień, w razie ich wprowadzenia przez gminy.

### **3. Warunki stosowania przez gminy preferencji w podatku od nieruchomości polegających na zwolnieniu z tego podatku a także na przedłużeniu terminów płatności rat podatku**

#### **3.1. Fakultatywny charakter wprowadzania preferencji**

Rozwiązania wprowadzone ustawą zmieniającą nie mają charakteru obligatoryjnego dla gminy. Art. 15p i art. 15q ustawy COVID-19 stanowią podstawę prawną do samodzielnego działania jednostek samorządu terytorialnego, w ramach ich autonomii podatkowej, w zakresie stosowania instrumentów nakierowanych na wsparcie przedsiębiorców w trudnym okresie związanym z rozprzestrzenianiem się COVID-19 i na zapobieganie zwłaszcza utracie ich płynności finansowej. Są to rozwiązania elastyczne i każda z gmin ma możliwość ich dostosowania do sytuacji podatników działających na jej terenie i do możliwości finansowych gminy.

Gmina nie ma zatem obowiązku podjęcia uchwały w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości ani w sprawie przedłużenia terminów płatności rat podatku. Jeśli nie została podjęta uchwała w tych sprawach przez radę gminy, podatnik podatku od nieruchomości, którego nieruchomości lub obiekty budowlane podlegające opodatkowaniu tym podatkiem położone są na terenie tej gminy, nie może korzystać z takich preferencji.

#### **3.2. Forma, w jakiej mogą być wprowadzone preferencje**

Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja RP, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia, a na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego<sup>100</sup>. Konstytucja RP uprawnia do wydawania aktów prawa miejscowego m.in. organy samorządu terytorialnego, które

---

<sup>98</sup> Art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy o podatkach lokalnych

<sup>99</sup> Art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach lokalnych

<sup>100</sup> Art. 87 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483)

stanowią je na podstawie i w granicach określonych ustawą, i które obowiązują na obszarze działania tych organów<sup>101</sup>.

Podejmowanie uchwał w sprawach podatków i opłat w granicach określonych w odrębnych ustawach należy do wyłącznej właściwości rady gminy<sup>102</sup>. Uchwała rady gminy w sprawach podatków i opłat jest aktem prawa miejscowego, będącym źródłem powszechnie obowiązującego prawa na obszarze danej gminy. Uchwała wprowadza do porządku prawnego normy prawne, obowiązujące w sposób generalny i abstrakcyjny na terenie właściwości danego organu. Warunkiem jej wejścia w życie jest ogłoszenie w przewidzianym ustawowo trybie i na zasadach określanych ustawą<sup>103</sup>. Akty prawa miejscowego stanowione przez organ gminy, ogłaszane są w wojewódzkim dzienniku urzędowym<sup>104</sup>.

Omawiane preferencje w podatku od nieruchomości mogą być wprowadzane uchwałą rady gminy. Gmina może podjąć uchwałę tylko w sprawie wprowadzenia zwolnienia lub tylko w sprawie przedłużenia terminu płatności. W jednej uchwale mogą być również wprowadzone oba rodzaje wsparcia.

### **3.3. Określenie grup przedsiębiorców korzystających ze zwolnienia z podatku od nieruchomości i przedłużenia terminów płatności rat podatku**

Ustawa pozostawia gminie decyzję w zakresie określenia grup przedsiębiorców, którzy będą mogli skorzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości i przedłużenia terminów płatności rat podatku. Jedynym, wskazanym w ustawie kryterium jest, aby byli to przedsiębiorcy, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Wobec powyższego gmina, w ramach swojej autonomii, wskaże grupy podmiotów, którzy w jej ocenie, spełniają powyższy warunek. Może to zrobić przykładowo poprzez odwołanie się do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii<sup>105</sup>, w którym ustanowiono czasowe ograniczenie prowadzenia przez przedsiębiorców określonych zakresów działalności. W takim przypadku możliwe jest przyjęcie rozwiązania polegającego na wskazaniu, jako grupy, przedsiębiorców będących podatnikami podatku od nieruchomości, których działalność gospodarcza została ograniczona przepisami § 8 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia Rady Ministrów lub wskazanie podatników, wykonujących wybrane rodzaje działalności, wymienione w tym rozporządzeniu. Dla określenia grupy gmina może wykorzystać również inne kryteria.

Zgodnie z upoważnieniem ustawowym będzie również wprowadzenie zwolnień i przedłużenie terminów płatności rat podatku - dla wszystkich przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

---

<sup>101</sup> Art. 94 Konstytucji RP

<sup>102</sup> Art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713, z późn.zm.).

<sup>103</sup> Art. 88 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji RP

<sup>104</sup> Art. 13 pkt 2 ustawy z dnia 12 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461, z późn.zm.).

<sup>105</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 566

#### **Przykład 62**

Rada gminy wprowadziła zwolnienie z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej dla mikroprzedsiębiorców, w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy - Prawo przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

#### **Przykład 63**

Rada gminy przedłużyła do dnia 30 września 2020 roku terminy płatności rat podatku od nieruchomości płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 roku przedsiębiorcom, których dotyczy zakaz prowadzenia działalności, związany ze skutkami epidemii COVID-19 wynikający z przepisów szczególnych.

### **3.4. Definiowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19**

Gmina może poprzestać na wskazaniu grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Dodatkowe precyzowanie pojęcia pogorszenia płynności finansowej nie jest konieczne w tych przypadkach, gdy z oczywistych względów należy przyjąć, że nastąpiło pogorszenie sytuacji podatnika w związku z rozprzestrzenianiem się COVID-19, np. gdy podatnicy zostali zobowiązani do zamknięcia swojego zakładu (fryzjerzy, kosmetyczki, prowadzący hotele, restauracje i inne punkty gastronomiczne, sklepy w galeriach handlowych).

W razie, gdy możliwość skorzystania z preferencji podatkowych zostanie skierowana również do innych grup przedsiębiorców, w przypadku których spełnienie tego warunku nie będzie już tak oczywiste, doprecyzowanie tego pojęcia będzie natomiast jak najbardziej zasadne. Przepis kompetencyjny jest elastyczny i nie zabrania takiego działania gminie.

W tym celu gmina może wykorzystać lub zmodyfikować rozwiązania w tym zakresie przyjęte w ustawie o COVID-19, w której zdefiniowane zostało pojęcie spadku obrotów gospodarczych<sup>106</sup> w następstwie wystąpienia COVID-19 lub też posłużyć się własnymi kryteriami. Skorzystanie z rozwiązań z ustawy ma pełne uzasadnienie, gdyż pogorszenie płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 wiąże się ze spadkiem obrotów. Natomiast to, jakie szczegółowe kryteria w tym zakresie zostaną zastosowane w uchwale, zależy już od samej gminy.

---

<sup>106</sup> Art. 15g ust. 9 ustawy COVID-19



#### **Przykład 64**

Rada gminy przedłużyła w uchwale, do dnia 30 września 2020 r., terminy płatności rat podatku od nieruchomości, należnego za miesiące: maj i czerwiec 2020 r., przedsiębiorcom, których płynność finansowa uległa pogorszeniu na skutek spadku obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19. Spadek obrotów gospodarczych został zdefiniowany jako spadek sprzedaży towarów lub usług, w ujęciu ilościowym lub wartościowym:

1) nie mniej niż o 50%, obliczony jako stosunek łącznych obrotów w ciągu dowolnie wskazanych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych, przypadających w okresie po dniu 1 stycznia 2020 r. do dnia poprzedzającego dzień złożenia formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc rekompensującą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, w porównaniu do łącznych obrotów z analogicznych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych roku poprzedniego. Za miesiąc w rozumieniu uchwały uznano także 30 kolejno po sobie następujących dni kalendarzowych, w przypadku, gdy dwumiesięczny okres porównawczy rozpoczyna się w trakcie miesiąca kalendarzowego, to jest w dniu innym niż pierwszy dzień danego miesiąca kalendarzowego, lub

2) nie mniej niż o 50% obliczony jako stosunek obrotów z dowolnie wskazanego miesiąca kalendarzowego, przypadającego po dniu 1 stycznia 2020 r. do dnia poprzedzającego dzień złożenia formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc rekompensującą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, w porównaniu do obrotów z miesiąca poprzedniego. Za miesiąc w rozumieniu uchwały uznano także 30 kolejno po sobie następujących dni kalendarzowych, w przypadku gdy okres porównawczy rozpoczyna się w trakcie miesiąca kalendarzowego, to jest w dniu innym niż pierwszy dzień danego miesiąca kalendarzowego.

#### **Przykład 65**

Pogorszenie płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19 zostało zdefiniowane jako spadek dochodów w miesiącu poprzedzającym złożenie przez przedsiębiorcę ubiegającego się o udzielenie pomocy wynikającej z uchwały, określonych w niej dokumentów (m.in. formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc rekompensującą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19), w stosunku do dochodu osiągniętego w miesiącu lutym 2020 r., o co najmniej:

- a) w przypadku przedsiębiorcy, który w miesiącu lutym 2020 r. osiągnął dochód do 3.000,00 zł - 25%,
- b) w przypadku przedsiębiorcy, który w miesiącu lutym 2020 r. osiągnął dochód do 6.000,00 zł - 40%,
- c) w przypadku przedsiębiorcy, który w miesiącu lutym 2020 r. osiągnął dochód do 10.000,00 zł - 50%,
- d) w przypadku przedsiębiorcy, który w miesiącu lutym 2020 r. osiągnął dochód do 50.000,00 zł - 75%,
- e) w przypadku przedsiębiorcy, który w miesiącu lutym 2020 r. osiągnął dochód powyżej 50.000,00 zł - 85%.

### **Przykład 66**

Rada gminy wprowadziła zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności przez:

- 1) organizacje pozarządowe, o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, oraz
- 2) podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 ustawy, o której mowa w pkt 1,  
- których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

Za pogorszenie płynności finansowej uznano zmniejszenie przychodów z tej działalności nie mniej niż o 20 %, obliczone jako stosunek łącznych przychodów z działalności statutowej w ciągu dowolnie wskazanych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych, przypadających w okresie po dniu 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 czerwca 2020 r., w porównaniu do łącznych przychodów z działalności statutowej z analogicznych 2 kolejnych miesięcy kalendarzowych roku poprzedniego. Za miesiąc uznano także 30 kolejno po sobie następujących dni kalendarzowych, w przypadku, gdy dwumiesięczny okres porównawczy rozpoczyna się w trakcie miesiąca kalendarzowego, to jest w dniu innym niż pierwszy dzień danego miesiąca kalendarzowego.

### **3.5. Dokumentowanie pogorszenia płynności finansowej przedsiębiorcy**

Przepisy ustawowe, stanowiące podstawę stosowania preferencji, nie przewidują dodatkowych warunków, jakie musi spełniać podatnik korzystający z preferencji. Trzeba jednak zaznaczyć, że preferencje są skierowane do podatników, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Zatem pogorszenie płynności finansowej z powodu COVID-19, jest już warunkiem samym w sobie skorzystania z preferencji i podatnik musi ten warunek spełnić.

Gmina może w uchwale określić sposób udokumentowania pogorszenia płynności finansowej, np. poprzez złożenie stosownego oświadczenia w tej sprawie, które w tym wypadku będzie pełniło wyłącznie rolę informacyjną. Będzie to zasadne zwłaszcza w przypadku, gdy ze zwolnienia skorzystać będą mogli przedsiębiorcy, w przypadku których spełnienie warunku pogorszenia płynności finansowej nie będzie oczywiste (np. nie będą to grupy przedsiębiorców, którzy musieli zaprzestać prowadzenia działalności).

Co do zasady jednak, przedstawienie oświadczenia dotyczącego pogorszenia płynności finansowej przez podatnika korzystającego z preferencji podatkowych nie jest konieczne chociażby z uwagi na fakt, że zasadność skorzystania ze zwolnienia będzie mogła zostać zweryfikowana w późniejszym okresie przy wykorzystaniu narzędzi przewidzianych dla organów podatkowych w Ordynacji podatkowej, np. w ramach czynności sprawdzających na podstawie art. 274a tej ustawy. Z drugiej jednak strony, zastosowanie preferencji prowadzi do pozbawienia gminy części swoich dochodów własnych, tak więc ryzyko związane z nieuprawnionym korzystaniem z preferencji przez podatników niespełniających warunków niezbędnych do stosowania wsparcia podatkowego należy zminimalizować. Stąd też gmina może nałożyć na podatników obowiązek złożenia takiego oświadczenia.

Stanowczo jednak trzeba podkreślić, że od złożenia takiego oświadczenia nie może być uzależnione skorzystanie ze zwolnienia lub z przedłużenia terminu płatności rat podatku, gdyż warunku takiego nie przewidziano w ustawie COVID-19.

### 3.6. Zakres podmiotowy i przedmiotowy wprowadzanych zwolnień z podatku od nieruchomości

Istotą wprowadzanej przez gminę preferencji w podatku od nieruchomości na podstawie nowego przepisu kompetencyjnego jest zwolnienie z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanych grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Ze zwolnienia korzystać mogą zatem tylko podmioty wskazane w tym przepisie, będące podatnikami podatku od nieruchomości.

Zwolnienie nie może zostać zatem wprowadzone dla podmiotów wydierżawiających swoje nieruchomości innym podmiotom na prowadzenie działalności gospodarczej. W takim przypadku nie są oni bowiem podmiotami określonymi w ustawie, tj. przedsiębiorcami, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z COVID-19 (nie dotyczy przedsiębiorców, których przedmiotem wykonywanej działalności jest wynajmowanie/wydzierżawianie nieruchomości, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z COVID-19, uprawnionych do skorzystania z preferencji).

Należy też zauważyć, że możliwość wprowadzenia zwolnienia nie została ograniczona do przedmiotów opodatkowania, które są związane tylko z określoną działalnością gospodarczą. Gmina może zatem wprowadzić zwolnienie dla wszystkich gruntów, budynków i budowli określonych grup przedsiębiorców, albo dla przedmiotów opodatkowania związanych wyłącznie z prowadzeniem określonej działalności. W takim przypadku podatnik, który będzie prowadził więcej niż jeden rodzaj działalności gospodarczej, nie będzie płacił podatku tylko od tej nieruchomości, której będzie dotyczyła uchwała. Możliwa jest również taka sytuacja, że gmina wprowadzi zwolnienie tylko dla niektórych przedmiotów opodatkowania np. gruntów i budynków lub tylko budynków. Gmina może także wprowadzić zwolnienie z podatku od nieruchomości dla części budynków i budowli.

#### **Przykład 67**

Rada gminy zwolniła z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle, w których w 2020 roku była prowadzona działalność gospodarcza, której prowadzenie zostało ograniczone przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 31 marca 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii, co do których obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych.

#### **Przykład 68**

Rada gminy zwolniła z podatku od nieruchomości, podatnikom będącym przedsiębiorcami:

- 1) budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni użytkowej do 150 m<sup>2</sup>,
- 2) grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni do 500 m<sup>2</sup>,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowiącej podstawę opodatkowania budowli o wartości do kwoty 165.000,00 zł.

### 3.7. Wprowadzenie zwolnienia z podatku od nieruchomości i przedłużania terminów płatności rat podatku bez konieczności złożenia wniosku

Wprowadzając omawiane preferencje w podatku od nieruchomości gmina nie może uzależnić korzystania z nich od uprzedniego złożenia wniosku o zastosowanie tych rozwiązań. Pomoc przedsiębiorcom w postaci zwolnienia z podatku od nieruchomości oraz przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości na podstawie uchwały rady gminy, zgodnie z ustawą COVID-19, nie jest stosowana na wniosek. W razie podjęcia takiej uchwały przewidziane w uchwale rodzaje pomocy, obowiązują generalnie z mocy prawa podatników spełniających warunki określone przez gminę, a więc podatnik nie musi składać indywidualnie wniosku o zastosowanie preferencji.

Należy odróżnić pomoc udzielaną na podstawie uchwał rad gmin, na podstawie wprowadzonych przepisów kompetencyjnych w ustawie COVID-19, od indywidualnych, uznaniowych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie Ordynacji podatkowej, do zastosowania których niezbędne jest złożenie przez podatnika wniosku.

#### Przykład 69

Uchwałą, która weszła w życie 1 maja 2020 r., przedłużono wszystkim przedsiębiorcom, o których mowa w art. 4 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19, terminy płatności rat podatku od nieruchomości, w ten sposób, że:

- 1) podatnikom będącym osobami fizycznymi przedłużono termin płatności raty o ustawowym terminie płatności przypadającym do 15 maja 2020 r. – do dnia 31 sierpnia 2020 r.,
- 2) pozostałym podatnikom przedłużono terminy płatności rat o ustawowym terminie płatności przypadającym do: 15 maja 2020 r. oraz 15 czerwca 2020 r. – do dnia 31 sierpnia 2020 r.

W wyżej wymienionym przypadku, gdy przedłużenie terminu płatności nie dotyczy raty podatku, której termin płatności przypadał na 15 kwietnia 2020 r., a rata ta nie została zapłacona, przedsiębiorca może ubiegać się o rozłożenie na raty lub umorzenie na podstawie Ordynacji podatkowej powstałej w ten sposób zaległości podatkowej, na podstawie odpowiednio: art. 67a § 1 pkt 2 lub pkt 3 Ordynacji podatkowej. Rada gminy nie mogła bowiem przedłużyć terminu płatności raty podatku po upływie tego terminu<sup>107</sup>. W takim przypadku, w celu skorzystania z indywidualnej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, konieczne jest złożenie wniosku o jej zastosowanie, który zostanie rozpatrzony przez organ podatkowy.

<sup>107</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 lipca 2017 r. sygn. akt II FSK 1671/16 *Naczelnny Sąd Administracyjny zauważa także, że nie powinna budzić żadnej wątpliwości konstatacja, iż odroczenie (a więc wydłużenie) terminu do dokonania określonej czynności może odnosić się tylko do takiego terminu, który jeszcze nie upłynął, bowiem termin, który już ekspirował, nie może podlegać jakimkolwiek modyfikacjom, a więc nie może być ani przedłużony, ani skrócony. Jest to pogląd podzielany w literaturze przedmiotu.*

### 3.8. Obowiązki uchwał w sprawie zwolnień z podatku

Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy<sup>108</sup>.

Jednak w uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

Dopuszcza się ponadto możliwość nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie. Należy przyjąć, że sytuacja, gdy gmina wprowadza przepis, którego istotą jest korzyść dla podatnika w postaci zwolnienia go z obowiązku zapłaty podatku w związku z ponoszeniem ekonomicznych skutków pandemii wywołanej wirusem SARS-CoV-2, retroaktywność uchwały gminnej jest uzasadniona.

Jeśli gmina, w ramach swojego uznania, zdecyduje się na wprowadzenie zwolnień z podatku po tej dacie, będzie mogła nadać uchwałę moc wsteczną.

Należy jednak mieć na względzie fakt, że przepisy stanowiące podstawę wprowadzania przez gminę zwolnień z podatku od nieruchomości weszły w życie z dniem 31 marca 2020 r. – w odniesieniu do przedsiębiorców, natomiast w odniesieniu do organizacji pozarządowych i podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie z dniem 18 kwietnia 2020 r.

Data wejścia w życie przepisów stanowiących podstawę wprowadzania przez gminę zwolnień z podatku determinuje termin początkowy, od którego gminy mogą wprowadzać te preferencje, w odniesieniu do wskazanych grup podmiotów.

W konsekwencji, nie jest możliwe wprowadzenie przez gminę w drodze uchwały zwolnienia z podatku od nieruchomości w okresie, w którym nie obowiązywały regulacje wprowadzające taką możliwość.

Zatem 1 kwietnia 2020 r. jest początkowym terminem, od którego może być stosowane zwolnienie z podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców, z uwagi na datę wejścia w życie przepisów kompetencyjnych i fakt, że podatek ten jest rozliczany w okresach miesięcznych.

Odpowiednio, w przypadku organizacji wskazanych w ustawie o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie początkowym terminem stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości będzie 1 maja 2020 r.

Dopuszczalną retroaktywność uchwały rady gminy ogranicza zatem termin wejścia w życie przepisów kompetencyjnych, w ten sposób, że przed datą wejścia w życie tych przepisów nie jest możliwe stosowanie na ich podstawie zwolnień z podatku od nieruchomości.

---

<sup>108</sup> Art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych

## **4. Zasady korzystania przez podatników z preferencji w podatku od nieruchomości polegających na zwolnieniu z tego podatku a także na przedłużeniu terminu płatności rat podatku**

### **4.1. Obowiązki podatnika podatku od nieruchomości**

Uchwały rad gmin w sprawie wprowadzenia preferencji w podatku od nieruchomości na podstawie ustawy COVID-19 są aktami generalnymi, zawierającymi normy prawne skierowane do ogółu podatników, spełniających warunki określone w tej uchwale. Jak już wcześniej wskazano, w celu skorzystania z tych preferencji nie jest konieczne złożenie wniosku o zastosowanie, zarówno zwolnienia z podatku, jak i przedłużenia terminu płatności raty podatku od nieruchomości.

Niemniej ustawa o podatkach lokalnych w art. 6 ust. 3 stanowi, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

W razie zaistnienia w ciągu roku zdarzenia, o którym mowa w art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach lokalnych, podatnik zobowiązany jest złożyć informację (osoby fizyczne) lub korektę deklaracji (osoby prawne)<sup>109</sup>.

Ponadto w razie zaistnienia takiego zdarzenia organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono podatek<sup>110</sup>.

Okolicznością mającą wpływ na wysokość opodatkowania w roku podatkowym jest korzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na mocy uchwały rady gminy wprowadzającej to zwolnienie, podjętej na podstawie art. 15p ustawy COVID-19. Jeśli podatnik korzysta na jej podstawie ze zwolnienia z podatku od nieruchomości w określonym czasie, to po jego upływie również mamy do czynienia z okolicznością, o której mowa w art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach lokalnych.

W konsekwencji powyższego, podatnik spełniający warunki określone w uchwale i korzystający ze zwolnienia z podatku od nieruchomości, ma obowiązek złożyć nową informację na podatek od nieruchomości (osoba fizyczna) lub skorygować deklarację na ten podatek (osoba prawna), zarówno od miesiąca, od którego korzysta ze zwolnienia, jak i od miesiąca, od którego będzie opłacał podatek. Postępowanie takie będzie oznaczać prawidłowe wypełnienie przez podatnika obowiązków informacyjnych, wynikających z ustawy regulującej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Dodatkowo, podatnik może zostać zobowiązany do złożenia oświadczenia dotyczącego pogorszenia płynności finansowej, w zależności od postanowień uchwały rady gminy.

W przypadku wprowadzenia preferencji polegającej na przedłużeniu terminów płatności rat podatku od nieruchomości, w zależności od tego, od kiedy gmina wprowadziła tę preferencję, możliwe jest przedłużenie następujących terminów:

- w przypadku osób fizycznych – terminu płatności II-ej raty podatku za 2020 r., która miała być zapłacona do 15 maja<sup>111</sup>

---

<sup>109</sup> Odpowiednio: art. 6 ust. 6 i ust. 9 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych

<sup>110</sup> Art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach lokalnych

<sup>111</sup> Art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach lokalnych

- w przypadku osób prawnych – terminów płatności rat za miesiące: IV, V i VI 2020 r., które miały być zapłacone w terminach: 15 kwietnia, 15 maja i 15 czerwca<sup>112</sup>.

Przedłużenie może być stosowane najpóźniej do 30 września 2020 r. Konkretny termin, w jakim podatnik najpóźniej będzie musiał uregulować podatek, obowiązujący w danej gminie, wynikać będzie z uchwały rady gminy.

Jak wcześniej wskazano, przedłużenie terminu płatności raty podatku nie jest obligatoryjne dla gminy, tak więc podatnik może skorzystać z tej preferencji wyłącznie w razie jej wprowadzenia. Podobnie, jak w przypadku wprowadzenia zwolnienia z podatku, podatnik korzystający z przedłużenia terminów płatności rat podatku może być zobowiązany złożyć oświadczenie dotyczące pogorszenia płynności finansowej.

W razie podjęcia uchwały przez gminę i wprowadzenia tej preferencji podatnik oczywiście nie musi z niej skorzystać i może zapłacić raty w terminach ustawowych.

#### **4.2. Korzystanie przez podatnika z nowych preferencji w podatku od nieruchomości w kontekście przepisów z zakresu pomocy publicznej**

Wsparcie dla przedsiębiorców polegające na zwolnieniu z podatku od nieruchomości oraz przedłużeniu terminów płatności rat tego podatku, wprowadzane na podstawie art. 15p i art. 15q ustawy COVID-19, stanowi pomoc publiczną, mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce, o której mowa w Komunikacie Komisji – Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19 (2020/C 91 I/01)<sup>113</sup>, zgodnie z ustawą COVID-19<sup>114</sup>.

W konsekwencji powyższego podatnik korzystający z tego rodzaju wsparcia zobowiązany jest do postępowania zgodnie z regułami dotyczącymi pomocy publicznej, wynikającymi z ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, w tym w zakresie konieczności przedkładania informacji przez podmiot ubiegający się o pomoc.

Zgodnie z art. 37 ust. 5 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej podmiot ubiegający się o pomoc publiczną zobowiązany jest do przedstawienia podmiotowi jej udzielającemu szeregu informacji dotyczących prowadzonej działalności gospodarczej oraz otrzymanej pomocy. Zakres tych informacji określony został w „*Formularzu informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc inną niż pomoc w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie*” stanowiącym załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc de minimis lub pomoc de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie<sup>115</sup>.

Jak wskazuje na swojej stronie internetowej Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, zakres wymaganych do przedstawienia informacji, określony w ww. Formularzu jest jednak dużo szerszy w stosunku do warunków udzielania pomocy określonych w Komunikacie Komisji - Tymczasowe ramy środków pomocy państwa w celu wsparcia gospodarki w kontekście trwającej epidemii COVID-19. W związku z powyższym uznano, że nie ma przeszkód, aby ww. obowiązek informacyjny zawęzić. W związku z tym udostępniono przykładowy wzór uproszczonego Formularza informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc, który może być wykorzystany w przepisach projektowanych uchwał np. w formie załącznika. Jednak to, jaki formularz informacji przedstawianych przy ubieganiu się o pomoc

---

<sup>112</sup> Art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatkach lokalnych

<sup>113</sup> Dz. Urz. UE C 91 I/1 z 20.03.2020 r., z późn.zm.

<sup>114</sup> Art. 15zzzh ust. 1 pkt 1

<sup>115</sup> Dz. U. Nr 53, poz. 312, z późn.zm.

rekompensującą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19 należy złożyć w danej gminie, określone zostanie w uchwale.

Informacje na temat COVID-19 w kontekście pomocy publicznej zamieszczone są na stronie UOKiK: [Strona główna](#) > [Pomoc publiczna](#) > [Informacje ogólne](#) > [COVID-19 a pomoc publiczna](#). Link do strony:

[https://www.uokik.gov.pl/covid19\\_a\\_pomoc\\_publiczna.php#faq3972](https://www.uokik.gov.pl/covid19_a_pomoc_publiczna.php#faq3972)



## ROZDZIAŁ V ZWOLNIENIE OD PODATKU OD SPADKÓW i DAROWIZN

### 1. Otrzymanie darowizn na walkę z pandemią COVID-19 i wsparcie oświaty

W ramach pakietu działań podjętych i wdrożonych w obszarze bezpośredniej walki z pandemią COVID-19 wprowadzono zwolnienie darowizn otrzymanych na przeciwdziałanie COVID-19 oraz wsparcie oświaty.

**Podstawa prawna:** art. 15zzzzzza ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych. Przepis ten określa zasady stosowania tej preferencji, tj.:

- cel i przedmiot darowizny
- podmioty objęte zwolnieniem
- termin nabycia

#### **Ważne!**

Zgodnie z generalną zasadą wyrażoną w art. 888 § 1 KC darowizna jest umową. Stronami tej umowy są darczyńca oraz podmiot, względem którego darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego.

Rozdział I Objaśnień dotyczy przepisów o podatkach dochodowych, które określają podstawę prawną oraz zasady stosowania odliczenia z tytułu przekazania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19. Otrzymanie przez osobę fizyczną tytułem darowizny rzeczy lub prawa majątkowego może rodzić obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn. Mając na uwadze komplementarność rozwiązań podatkowych wprowadzono symetryczne zwolnienie od podatku od spadków i darowizn dla osób fizycznych nabywających tytułem darowizny rzeczy lub prawa majątkowe, w związku z przekazaniem których w podatku dochodowym od osób fizycznych umożliwiono odliczenie z tytułu przekazania darowizn na przeciwdziałanie COVID-19 lub wsparcie placówek oświatowych.

#### 1.1. Cel i przedmiot darowizny

Warunkiem zwolnienia darowizny rzeczy lub praw majątkowych jest ich otrzymanie na przeciwdziałanie COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy COVID-19 albo na cele związane z prowadzeniem placówki oświatowej w przypadku darowizny komputerów przenośnych.

Przeciwdziałaniem COVID-19 są wszelkie czynności związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem jego rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków choroby zakaźnej wywołanej wirusem SARS-CoV-2.

Zwolnienie to jest adresowane do osób fizycznych:

- wykonujących działalność leczniczą i wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy COVID-19,

- prowadzących domy dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegownie, schroniska dla osób bezdomnych w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodki wsparcia, rodzinne domy pomocy oraz domy pomocy społecznej, o których mowa w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1507, 1622, 1690, 1818 i 2473), na cele związane z prowadzeniem tych placówek.

Obok powyższego przewiduje się zwolnienie dla darowizn rzeczowych, których przedmiotem są komputery przenośne będące laptopami lub tabletami (kompletne, zdadne do użytku i nie starsze niż 3 lata) – jeżeli nabywca jest osobą fizyczną prowadzącą placówkę oświatową, na cele związane z prowadzeniem tych placówek.

#### **Przykład 70**

Prowadzę jako osoba fizyczna dom dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży. Otrzymałam od sponsora środki dezynfekujące oraz wyposażenie sanitarne z przeznaczeniem na przeciwdziałanie ryzyku rozprzestrzeniania się epidemii na terenie ośrodka. Czy w związku z tą darowizną będę zobowiązana do zapłaty podatku?

Nie, nabycie przez osobę fizyczną prowadzącą dom dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży środków dezynfekujących i wyposażenia sanitarnego korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn.

### **1.2. Podmioty objęte zwolnieniem**

Zwolnienie jest adresowane do osób fizycznych:

- wykonujących działalność leczniczą i wpisanych do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy COVID-19,
- prowadzących domy dla matek z małoletnimi dziećmi i kobiet w ciąży, noclegownie, schroniska dla osób bezdomnych w tym z usługami opiekuńczymi, ośrodki wsparcia, rodzinne domy pomocy oraz domy pomocy społecznej,
- prowadzących placówki oświatowe.

### **1.3. Termin nabycia**

Ze zwolnienia korzystają darowizny przekazane w okresie od 1 stycznia 2020 r. do 30 września 2020 r.

Darowizny przekazane w innym terminie lub niespełniające wszystkich przesłanek w zakresie przedmiotu nabycia oraz nabywcy nie korzystają ze zwolnienia (uwaga! – przeczytaj wyjaśnienie w ramce poniżej).

**Ważne!**

W przypadku, gdy obdarowanym jest podmiot wykonujący działalność leczniczą, przyjmuje się, że zwolnienie dotyczy również darowizn otrzymanych w okresie od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia wpisu danego podmiotu do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy COVID-19, jeżeli na dzień otrzymania darowizny podmiot nie był wpisany do wykazu, ale później został do tego wykazu wpisany.

**Przykład 71**

Prowadzę jako osoba fizyczna placówkę oświatową. W kwietniu otrzymałem od różnych osób używane, ale sprawne i przydatne do pracy z moimi podopiecznymi laptopy. Czy w związku z tą darowizną będę zobowiązany do zapłaty podatku?

Nie, nabycie przez osobę fizyczną prowadzącą placówkę oświatową laptopów wykorzystywanych w tej działalności korzysta ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Pamiętać należy, że laptopy nie mogą być starsze niż 3 lata. Nabycie laptopów w kwietniu nie ma znaczenia bowiem zwolnienie stosuje się do darowizn nabytych już od dnia 1 stycznia br. W przypadku laptopów starszych niż 3 lata nie powstanie prawdopodobnie obowiązek zapłaty podatku, gdyż wartość takiego sprzętu jest znikoma (kwota wolna 4902 zł dla nabycia od każdej osoby niespokrewnionej). Jeżeli więc wartość rynkowa starszych laptopów nie przekracza tej kwoty to również nie powstanie obowiązek zapłaty podatku.