

Prezent dla Prenumeratorów

**PRZEWODNIK
PO ZMIANACH
W PODATKACH
I RACHUNKOWOŚCI
2021**

ISSN 1731-5786



Poszczególne części książki przygotowali:

Ordynacja podatkowa i Kks – **Ewa Sławińska**

Podatek od towarów i usług – **Joanna Dmowska**

Podatek akcyzowy – **Magdalena Miklewska**

Podatek dochodowy od osób prawnych – **Sławomir Biliński**

Podatek dochodowy od osób fizycznych, ryczałt ewidencjonowany oraz karta podatkowa – **Katarzyna Wojciechowska**

PIT, CIT – zmiany wspólne dla obu ustaw – **Katarzyna Wojciechowska, Sławomir Biliński**

Rachunkowość – **Radosław Stępień**

Spis treści

I. PODATKI	6
Ordynacja podatkowa	6
Tabela. Przegląd zmian w Ordynacji podatkowej na 2021 r. – zestawienie	6
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Odpowiedzialność płatnika będącego spółką nieruchomościową	7
2. Przedawnienie zobowiązań podatnika opodatkowanego estońskim CIT	8
3. Estoński CIT bez obowiązku informowania o schematach podatkowych	9
4. Informowanie o rachunkach podmiotu korzystającego z estońskiego CIT	10
5. Czynności sprawdzające wobec podatników opodatkowanych estońskim CIT	11
Zmiany od 1 lutego 2021 r. – omówienie	
6. Czynności sprawdzające wobec podatników dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego podatników podatku akcyzowego	12
Zmiany od 20 lutego 2021 r. – omówienie	
7. Egzekucja zobowiązań wynikających z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej	12
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
8. Odpowiedzialność członków zarządu w prostej spółce akcyjnej	13
9. Elektroniczne doręczanie pism w procedurze podatkowej	14
Podatek od towarów i usług	17
Tabela. Przegląd zmian w ustawie o VAT na 2021 r. – zestawienie	17
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Przedłużenie dotychczasowych zasad ewidencjonowania paragonów uznanych za faktury uproszczone	20
2. Zmiana definicji rolnika ryczałtowego	20
3. Zmiana definicji czasopism regionalnych i lokalnych	21
4. Zwiększenie limitu dla prezentów o małej wartości	21
5. Transakcje łańcuchowe	22
6. Zmiana zasad rozliczenia faktur korygujących in minus	22
7. Zmiana zasad rozliczenia faktur korygujących in plus	26
8. Wspólne kursy walut	26
9. Stosowanie stawki 0% do zaliczki na poczet eksportu	28

10. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)	29
11. Wydłużenie terminu na odliczenie VAT naliczonego	31
12. Odliczenie VAT od usług noclegowych	31
13. Wykazywanie mniej danych na białej liście	32
14. Zasady składania deklaracji kwartalnych	33
15. Zapłata VAT od wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa	33
16. Określenie limitu kwotowego dla obowiązkowego split payment	34
17. Rozszerzenie przypadków, gdy potrącenie zwalnia ze stosowania split payment	35
18. Nowy załącznik nr 15 do ustawy o VAT	35
19. Możliwość zapłaty z rachunku VAT przedstawicielowi bezpośredniemu lub pośredniemu	36
20. Możliwość wystąpienia z wnioskiem o wypłatę środków z rachunku VAT przez podmioty niebędące podatnikami	36
21. Korzyści ze stosowania split payment	37
22. Zasady ustalania kar pieniężnych	38
23. Warunki ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego	38
24. Wyłączenie stosowania zwolnienia podmiotowego	39
25. Nowa grupa podatników zobowiązana do wymiany kas na kasy online w 2021 r.	39
26. Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasie	40
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
27. Rejestracja na PUESC przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE	42
28. Zasady sporządzania i doręczania pism w zakresie VAT	42
Podatek akcyzowy	43
Tabela. Zmiany w ustawie o podatku akcyzowym od 2021 r. – zestawienie	43
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Zwolnienie z akcyzy dla samochodów hybrydowych przedłużone do końca 2022 r. ...	49
2. Zmiana stawek akcyzy i opłaty paliwowej	49
Zmiany od 31 stycznia 2021 r. – omówienie	
3. Przedłużenie okresu przejściowego na stosowanie e-DD	51
Zmiany od 1 lutego 2021 r. – omówienie	
4. Powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako PPW i PPG	52
5. Zmiany dla reprezentującego podmiot zagraniczny związane z utworzeniem CRPA ...	53
6. Zmiany w zakresie rejestracji dla podmiotów olejowych	54
7. Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych (CRPA)	55
8. Nowe podmioty objęte obowiązkiem rejestracyjnym w akcyzie	56
9. Zwolnienie z obowiązku rejestracji w akcyzie podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW	58
10. Wydawanie zaświadczeń o rejestracji	59
11. Zgłaszanie zaprzestania działalności akcyzowej	60
12. Likwidacja wzoru formularza AKC-R i AKC-Z	61
13. Przemieszczanie wyrobów energetycznych rurociągiem	61
14. Warunki zwolnienia z akcyzy sprzedaży wyrobów węglowych przez podmioty pośredniczące	62
15. Możliwość podziału w innym państwie członkowskim przesyłki wyrobów energetycznych przewożonych koleją	64
16. Rozszerzenie przypadków zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy	65
17. Zwolnienie z akcyzy towarów niezdatnych do dalszego przerobu czy użycia	66
18. Rozszerzenie katalogu przypadków przemieszczania wyrobów akcyzowych z użyciem systemu EMCS PL2 (e-DD)	67
19. Objęcie monitorowaniem EMCS PL2 przemieszczeń importowanych wyrobów akcyzowych	69

20. Objęcie monitorowaniem z użyciem systemu EMCS PL2 przemieszczeń wyrobów eksportowanych i wyprowadzanych poza UE	70
21. Dostawy wyrobów na podstawie zbiorczego e-DD	71
22. Zmiana środka transportu wyrobów przemieszczanych na podstawie e-DD	72
23. Przypadki tzw. dorejestrowań z wykorzystaniem systemu EMCS PL2	72
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
24. Zmiany w akcyzie w związku z ustawą o elektronicznych doręczeniach	73
Podatek dochodowy od osób prawnych	75
Tabela. Zmiany w ustawie o CIT od 2021 r. – zestawienie	75
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Nadanie statusu podatnika CIT wybranym spółkom jawnym	76
2. Ograniczenia w rozliczeniu strat podatkowych	77
3. Hipotetyczne odsetki od kapitału własnego – klauzula o unikaniu opodatkowania	78
4. Struktury hybrydowe – ograniczenia w odliczeniach i kosztach	79
5. Wprowadzenie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT)	80
6. Utworzenie specjalnego funduszu inwestycyjnego	81
7. Przychody z przeniesienia przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników	82
8. Publikacja indywidualnych danych spółek nieruchomościowych	83
9. Obowiązek publikacji strategii podatkowych	84
10. Szerszy zakres stosowania stawki 9%	85
Zmiany od 1 marca 2021 r. – omówienie	
11. Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku objęcia akcji w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału	85
Podatek dochodowy od osób fizycznych	86
Tabela. Zmiany w ustawie o PIT od 2021 r. – zestawienie	86
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Zmiany związane z uzyskaniem przez spółki komandytowe i spółki jawne statusu podatnika CIT	88
2. Zwolnienie z PIT dla młodych także dla stażystów i praktykantów	89
3. Rozszerzenie zwolnienia z PIT dla marynarzy	90
4. Zryczałtowany podatek od dywidend ze spółek opodatkowanych estońskim CIT	90
5. Zmiany w zagranicznych jednostkach kontrolowanych	91
6. Ograniczenia w stosowaniu ulgi abolicyjnej	93
7. Ulga na złe długi także dla podatników płacących zaliczki kwartalnie	93
8. Dostosowanie przepisów updog do zmian w nazewnictwie powoływanych przez nie ustaw	94
Zmiany od 1 marca 2021 r. – omówienie	
9. Objęcie akcji w zamian za wkład niepieniężny w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego spółki	94
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
10. Zmiany związane z wprowadzeniem prostej spółki akcyjnej	95
PIT/CIT – przepisy wspólne	96
Tabela. Wspólne zmiany w PIT i CIT od 2021 r. - zestawienie	96
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Nowa PKWiU	98
2. Nowe definicje używanych środków trwałych	98
3. Ograniczenia w obniżaniu i podwyższaniu stawek amortyzacyjnych	99
4. Nadanie spółce komandytowej statusu podatnika CIT	100

5. Zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w spółce komandytowej	101
6. Wprowadzenie definicji spółek nieruchomościowych	102
7. Źródła dochodów osiąganych przez nierezydentów i spółki nieruchomościowe	103
8. Spółka nieruchomościowa płatnikiem	103
9. Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową	105
10. Obowiązek informowania przez spółki nieruchomościowe o udziałowcach	106
11. Rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji z rajami podatkowymi	106
12. Rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych z zakresu cen transferowych	107
13. Rozszerzenie zakresu dokumentacji podatkowej	108
14. Wyłączenie dodatkowych opłat z tytułu podatku cukrowego z kosztów podatkowych	109
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
15. Wprowadzenie prostej spółki akcyjnej	110
16. Umożliwienie składania oświadczeń i zawiadomień w postaci elektronicznej	111
Ryczałt ewidencjonowany oraz karta podatkowa	112
Tabela. Zmiany w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych i karcie podatkowej na 2021 r. – zestawienie	112
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Nowa PKWiU	113
2. Wyższe limity w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych	114
3. Więcej wolnych zawodów objętych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych ...	115
4. Objęcie ryczałtem czynności dotychczas wyłączonych z tej formy opodatkowania	116
5. Ujednoczenie zasad opodatkowania najmu nieruchomości	117
6. Zmiany w stawkach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	117
7. Ulga na złe długi w trakcie roku także dla podatników płacących ryczałt kwartalnie ...	118
8. Dostosowanie przepisów uzpd do zmian w przepisach updof	118
9. Uchylenie załącznika nr 2 do uzpd	119
10. Karta podatkowa dla większej liczby podatników	120
11. Przekroczenie stanu zatrudnienia o trzech pracowników nie stanowi przeszkody do opodatkowania kartą podatkową	120
Kodeks karny skarbowy	121
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Nowe wykroczenie w Kks	121
II. RACHUNKOWOŚĆ	123
Tabela. Zmiany w ustawie o rachunkowości od 2021 r. – zestawienie	123
Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie	
1. Zyski z nieujawnionych zysków spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej	125
Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie	
2. Kapitał zakładowy spółek handlowych	127
3. Prosta spółka akcyjna	128
4. Odstąpienie od badania i zatwierdzania sprawozdania finansowego przez niektóre jednostki	130

I. PODATKI

Ordynacja podatkowa

Tabela. Przegląd zmian w Ordynacji podatkowej na 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Odpowiedzialność płatnika będącego spółką nieruchomościową	Podatnicy zdefiniowani jako „spółki nieruchomościowe” będą ponosić większą odpowiedzialność jako płatnicy.
2.	Przedawnienie zobowiązań podatnika opodatkowanego estońskim CIT	Dodano przepisy określające zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, które powstały w okresie opodatkowania tzw. estońskim CIT.
3.	Estoński CIT bez obowiązku informowania o schematach podatkowych	Spółki opodatkowane estońskim CIT zostały zwolnione z obowiązku informowania o schematach podatkowych (z wyjątkiem schematów podatkowych transgranicznych).
4.	Informowanie o rachunkach podmiotu korzystającego z estońskiego CIT	Ustawodawca zobowiązał banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe do przekazywania informacji o wyodrębnionych rachunkach podatników opodatkowanych estońskim CIT.
5.	Czynności sprawdzające wobec podatników opodatkowanych estońskim CIT	W związku z wprowadzeniem ryczałtowego opodatkowania dochodów spółek kapitałowych, czyli tzw. estońskiego CIT, został rozszerzony katalog celów czynności sprawdzających.
od 1 lutego 2021 r.		
6.	Czynności sprawdzające wobec podatników dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego podatników podatku akcyzowego	W ramach czynności sprawdzających naczelnikowi urzędu skarbowego przyznano możliwość weryfikacji danych i dokumentów podmiotów dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie z art. 16 ustawy o podatku akcyzowym.
od 20 lutego 2021 r.		
7.	Egzekucja zobowiązań wynikających z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej	Zmiana polega na dostosowaniu przepisów Ordynacji podatkowej do terminologii używanej w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

1	2	3
od 1 lipca 2021 r.		
8.	Odpowiedzialność członków zarządu w prostej spółce akcyjnej*	Zmiana dotyczy przepisów o odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółek kapitałowych i wynika z wprowadzenia z dniem 1 lipca 2021 r. nowego rodzaju spółki kapitałowej, jaką jest prosta spółka akcyjna.
9.	Elektroniczne doręczanie pism w procedurze podatkowej	Zmianie ulegają przepisy dotyczące formy komunikacji w relacji organ podatkowy – podatnik. Zostanie wprowadzone pierwszeństwo reguły wymiany korespondencji w formie elektronicznej.

* Termin wejścia zmiany został przesunięty z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa oczekiwała na rozpatrzenie przez Senat).

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

– 1. Odpowiedzialność płatnika będącego spółką nieruchomościową

PRZED ZMIANĄ ➤ Przed 1 stycznia 2021 r. przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierały żadnych szczególnych uregulowań odnoszących się do tzw. spółek nieruchomościowych. Kategoria „spółek nieruchomościowych” jako szczególnego rodzaju podatnika PIT i CIT pojawiła się w przepisach podatkowych od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. w przepisach ustaw o podatkach dochodowych PIT i CIT została zdefiniowana nowa kategoria podatników. Są to tzw. spółki nieruchomościowe. Jest to podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- a) na pierwszy dzień roku podatkowego, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na pierwszy dzień roku obrotowego, co najmniej 50% wartości rynkowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość rynkowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości oraz wartość rynkowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego pierwszy dzień roku podatkowego – w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność,
- b) na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – na ostatni dzień roku poprzedzającego rok obrotowy, co najmniej 50% wartości bilansowej aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość bilansowa nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości i wartość bi-

lansowa tych nieruchomości przekraczała 10 000 000 zł albo równowartość tej kwoty określoną według kursu średniego walut obcych, ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski, z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy oraz w roku poprzedzającym odpowiednio rok podatkowy albo rok obrotowy przychody podatkowe, a w przypadku gdy spółka nieruchomościowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego – przychody ujęte w wyniku finansowym netto, z tytułu najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze lub z przeniesienia własności, których przedmiotem są nieruchomości lub prawa do nieruchomości, o których mowa w art. 3 ust. 2b pkt 6, oraz z tytułu udziałów w innych spółkach nieruchomościowych, stanowiły co najmniej 60% ogółu odpowiednio przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku finansowym netto – w przypadku podmiotów innych niż określone w lit. a.

Tego rodzaju spółki będą się musiały liczyć ze zwiększeniem zakresu odpowiedzialności, którą ponoszą jako płatnik podatku. Mianowicie ich odpowiedzialność jako płatnika nie będzie mogła być wyłączona ani ograniczona nawet wtedy, gdy powodem niepobrania przez płatnika podatku będzie wina podatnika. Innymi słowy, spółki nieruchomościowe będą odpowiadały za podatek niepobraną z wina podatnika (art. 30 § 5a pkt 7 Ordynacji podatkowej).

KOMENTARZ ➤ Zmiana nie jest korzystna dla podatników, którzy zaliczają się do tej szczególnej kategorii podatników, jakimi są spółki nieruchomościowe. Jak wynika z przepisów Ordynacji podatkowej, ustawodawca uznał, że tego rodzaju spółki ponoszą większą odpowiedzialność za prawidłowość pobieranego przez nie podatku. Spółki te będą więc ponosiły odpowiedzialność – jako płatnik – na zasadzie ryzyka. Nie będą mogły uwolnić się od tej odpowiedzialności, dowodząc, że błąd w poborze podatku powstał z winy podatnika. Nie można wykluczyć, że pojawi się praktyka pobierania podatku na wszelki wypadek, tak aby nie ponosić ewentualnych obciążeń za niepobrany podatek i przerzucić ryzyko ewentualnego sporu z organami podatkowymi na podatnika.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 30 § 5a pkt 7 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 2. Przedawnienie zobowiązań podatnika opodatkowanego estońskim CIT

PRZED ZMIANĄ ➤ Przed 1 stycznia 2021 r. w Ordynacji podatkowej nie było regulacji określającej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych CIT podatników opodatkowanych estońskim CIT. Przepisy wprowadzające tę ryczałtową formę opodatkowania zostały bowiem wprowadzone do ustawy o CIT od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. w Ordynacji podatkowej zostały dodane przepisy określające zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałych w okresie opodatkowania tzw. estońskim CIT. Ko-

nieczność ta powstała w związku z wprowadzeniem z dniem 1 stycznia 2021 r. opodatkowania ryczałtowego dochodów spółek kapitałowych, tzw. estońskiego CIT.

Zgodnie z art. 70 § 1a Ordynacji podatkowej zobowiązania podatkowe podatnika podatku dochodowego od osób prawnych powstałe w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (estońskim CIT) przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca:

- 1) roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności tego ryczałtu od dochodów z tytułu ukrytych zysków, wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zmiany wartości składników majątku, zysku netto lub nieujawnionych operacji gospodarczych;
- 2) roku kalendarzowego, w którym:
 - a) zysk został wypłacony na rzecz wspólników albo
 - b) zysk został uchwałą o podziale wyniku finansowego netto przeznaczony do wypłaty udziałowcom albo akcjonariuszom – w przypadku, gdy zysk w całości albo w części został wypłacony w formie zaliczki na poczet przewidywanej dywidendy, albo
 - c) zysk został przeznaczony na pokrycie straty z lat ubiegłych.

Do omawianej zmiany zostały też dostosowane przepisy art. 70a § 1 i § 1a Ordynacji podatkowej (regulujące zasady zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego), art. 70c Ordynacji podatkowej (regulujący zasady zawiadamiania podatnika o zawieszeniu lub nierozpoczęciu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego), art. 70e (regulujący zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w razie wszczęcia postępowania w sprawie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania).

KOMENTARZ ➤ Zmiana wyniku z faktu zróżnicowania momentu powstania obowiązku podatkowego w ramach stosowania zasad opodatkowania określonych w rozdziale 6b ustawy o CIT. Jest związana z wprowadzeniem w ustawie o CIT opodatkowania ryczałtem dochodów kapitałowych. Zmiana jest neutralna podatkowo.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 70 § 1a, art. 70a § 1 i § 1a, art. 70c, art. 70e ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 3. Estoński CIT bez obowiązku informowania o schematach podatkowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Przed 1 stycznia 2021 r. w Ordynacji podatkowej nie było regulacji szczególnych dotyczących podatników CIT opodatkowanych ryczałtem od dochodów kapitałowych (tzw. estońskim CIT). Ustawa o CIT nie zawierała bowiem takich regulacji. Zmieniło się to z dniem 1 stycznia 2021 r. wraz z wprowadzeniem estońskiego CIT do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

PO ZMIANIE ➤ Spółki opodatkowane estońskim CIT zostały zwolnione z obowiązku informowania o schematach podatkowych (z wyjątkiem schematów podatkowych transgranicznych). Od 1 stycznia 2021 r. w art. 86a Ordynacji podatkowej w rozdziale regulują-

cym obowiązki podatników w zakresie informowania o schematach podatkowych dodano § 5a. Z przepisu tego wynika, że w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (rozdział 6b ustawy o CIT) nie powstaje obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

KOMENTARZ > Wyłączenie obowiązku raportowania schematów podatkowych, innych niż schematy podatkowe transgraniczne w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przez cały okres opodatkowania podatnika ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, należy ocenić jako korzystne rozwiązanie dla podatników CIT, którzy wybrali tę formę opodatkowania.

Należy jednak zwrócić uwagę, że wyłączenie to nie obejmuje sytuacji, gdy uzgodnienie dotyczy innych należności publicznoprawnych, np. podatku od nieruchomości czy podatku od czynności cywilnoprawnych. W tym zakresie obowiązki informacyjne w obszarze raportowania schematów podatkowych będą występowały.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 86a § 5a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 4. Informowanie o rachunkach podmiotu korzystającego z estońskiego CIT

PRZED ZMIANĄ > Przed 1 stycznia 2021 r. w Ordynacji podatkowej nie było regulacji szczególnych dotyczących podatników CIT opodatkowanych ryczałtem od dochodów kapitałowych (tzw. estońskim CIT). Ustawa o CIT nie zawierała bowiem takich regulacji.

PO ZMIANIE > Ustawodawca zobowiązał banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe do przekazywania informacji o wyodrębnionych rachunkach podatników opodatkowanych estońskim CIT.

Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2021 r. informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych przekazywane przez banki i SKOK-i izbie rozliczeniowej, a następnie przekazywane przez izbę rozliczeniową Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, powinny obejmować także wskazanie, czy bankowy rachunek rozliczeniowy lub rachunek członka SKOK jest rachunkiem, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 2 ustawy o CIT.

W art. 15 ust. 1hb ustawy o CIT zostały określone warunki, które powinny być spełnione łącznie, aby podatnicy opodatkowani estońskim CIT mogli zaliczać odpisy na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne do kosztów uzyskania przychodów. Jednym z tych warunków jest warunek (pkt 2), aby równowartość środków pieniężnych odpowiadająca wartości odpisu na ten fundusz została wpłacona nie później niż w dniu dokonania tego odpisu na wyodrębniony wyłącznie w tym celu:

- a) rachunek rozliczeniowy podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej albo
- b) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej.

Zatem aby skorzystać z możliwości zaliczenia ww. odpisów do kosztów podatkowych, podatnik musi posiadać wyodrębniony rachunek rozliczeniowy w banku lub SKOK-u i na ten rachunek dokonywać wpłat.

KOMENTARZ > W Ordynacji podatkowej w komentowanym art. 119zr § 2 pkt 6 wprowadzono de facto obowiązek informowania izb rozliczeniowych i Szefa KAS o prowadzeniu wyodrębnionego rachunku podatnika CIT przeznaczonego do gromadzenia funduszy na cele inwestycyjne.

Tym samym ustawodawca zapewnił Szefowi KAS narzędzia do pozyskiwania informacji o rachunkach służących do gromadzenia funduszy na cele inwestycyjne. Jest to zmiana skierowana do organów podatkowych, zapewniająca narzędzia do skutecznej kontroli podatników korzystających z prawa do zaliczania odpisów na fundusz inwestycyjny do kosztów podatkowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 119zr § 2 pkt 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 5. Czynności sprawdzające wobec podatników opodatkowanych estońskim CIT

PRZED ZMIANĄ > Przed 1 stycznia 2021 r. w art. 272 Ordynacji podatkowej było określonych sześć celów, które organy podatkowe mają realizować, wykonując tzw. środki sprawdzające. Celem tych czynności jest m.in. sprawdzanie terminowości płacenia podatków i prawidłowości wypełnianych deklaracji.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. katalog celów czynności sprawdzających został rozszerzony – w związku z wprowadzeniem ryczałtowego opodatkowania dochodów spółek kapitałowych, czyli tzw. estońskiego CIT (dodano pkt 7 do art. 272 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z nowo dodanym przepisem organy podatkowe pierwszej instancji będą mogły dokonywać czynności sprawdzających w celu sprawdzenia:

- spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych oraz
- rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

KOMENTARZ > Przepis przewiduje umożliwienie przeprowadzenia czynności sprawdzających przez organ podatkowy w zakresie warunków uprawniających do stosowania ryczałtu oraz weryfikacji terminowości i prawdziwości informacji w oświadczeniach składanych przez wspólników spółce opodatkowanej ryczałtem. Jest to regulacja rozszerzająca kompetencje organów podatkowych w tym zakresie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 272 pkt 7 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Zmiany od 1 lutego 2021 r. – omówienie

+/- 6. Czynności sprawdzające wobec podatników dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego podatników podatku akcyzowego

PRZED ZMIANĄ > Przed 1 lutego 2021 r. w art. 272 Ordynacji podatkowej było określonych sześć celów, które organy podatkowe mają realizować, wykonując tzw. środki sprawdzające. W punkcie 6 art. 272 Ordynacji podatkowej wskazano, że celem tych czynności jest weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722).

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r., w wyniku nowelizacji ustawy o podatku akcyzowym wprowadzonej ustawą z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, wprowadzono zmiany dostosowujące w art. 272 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 272 pkt 6 Ordynacji podatkowej celem czynności sprawdzających stała się nie tylko weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego, o którym mowa w art. 16b ustawy o podatku akcyzowym, ale też weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z art. 16 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

KOMENTARZ > Zmiana w art. 272 pkt 6 Ordynacji podatkowej polega na przyznaniu naczelnikowi urzędu skarbowego możliwości, w ramach czynności sprawdzających, weryfikacji danych i dokumentów podmiotów dokonujących zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie ze art. 16 ustawy o podatku akcyzowym znowelizowanym z dniem 1 lutego 2020 r. Takie uprawnienie przysługiwało dotychczas naczelnikom urzędów skarbowych w stosunku do podatników podatku akcyzowego oraz zużywających i pośredniczących podmiotów olejowych. Zmiana jest neutralna podatkowo. Ma charakter porządkujący i dostosowujący przepisy Ordynacji podatkowej do zmian w ustawie o podatku akcyzowym.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 272 pkt 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 2 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania do druku ustawa nie została opublikowana w Dzienniku Ustaw

Zmiany od 20 lutego 2021 r. – omówienie

+/- 7. Egzekucja zobowiązań wynikających z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej

PRZED ZMIANĄ > W art. 108 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 19 lutego 2021 r. wskazywano, że przesłanką egzekucji zobowiązania wynikającego

z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest bezskuteczność egzekucji z majątku podatnika, czyli m.in. gdy brak jest możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. W treści tego przepisu postuluje się zwrot „wydatki egzekucyjne” – zgodnie z terminologią używaną w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

PO ZMIANIE ➤ Od 20 lutego 2021 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, która zmieniła terminologię używaną przy określaniu zasad bezskuteczności egzekucji. Zmiana polegała na zastąpieniu sformułowania „wydatki egzekucyjne” sformułowaniem „koszty egzekucyjne”. W związku z tym zaistniała konieczność dostosowania art. 108 Ordynacji podatkowej do terminologii używanej w znowelizowanym art. 59 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w brzmieniu obowiązującym od 20 lutego 2021 r. (Dz.U. z 2019 r. poz. 1553).

W konsekwencji od 20 lutego 2021 r., zgodnie z nowym brzmieniem art. 108 Ordynacji podatkowej, egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta dopiero wówczas, gdy:

- egzekucja z majątku podatnika okazała się w całości lub w części bezskuteczna,
- odstąpiono od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych albo
- nie przystąpiono do egzekucji administracyjnej w wyniku uprawdopodobnienia przez organ egzekucyjny braku możliwości uzyskania w toku egzekucji administracyjnej kwoty przewyższającej koszty egzekucyjne.

KOMENTARZ ➤ Zmiana ma charakter porządkujący i jest związana z nowelizacją ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i przyjętą tam definicją bezskuteczności egzekucji administracyjnej.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 108 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

+/- 8. Odpowiedzialność członków zarządu w prostej spółce akcyjnej

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca czerwca 2021 r. w polskim systemie prawnym nie funkcjonowały proste spółki akcyjne. W art. 116 Ordynacji podatkowej określającym zasady odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółek kapitałowych nie było odwołania do tej formy spółki kapitałowej.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lipca 2021 r. do polskiego porządku prawnego zostanie wprowadzony nowy rodzaj spółki kapitałowej, jaką jest prosta spółka akcyjna. W związku z tym w Ordynacji podatkowej zaistniała potrzeba uwzględnienia tego rodzaju spółki w przepisach o tzw. odpowiedzialności solidarnej członków zarządu spółek kapitałowych.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 116 Ordynacji podatkowej, za zaległości podatkowe prostej spółki akcyjnej oraz prostej spółki akcyjnej w organizacji będą odpowiadać soli-

darnie całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu. Zasady tej odpowiedzialności są takie same, jak w przypadku członków zarządu pozostałych spółek kapitałowych. Mianowicie odpowiedzialność ta powstanie, jeżeli egzekucja z majątku spółki okaże się w całości lub w części bezskuteczna, a członek zarządu nie wykaże, że:

- 1) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie otwarto postępowanie restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w ustawie – Prawo restrukturyzacyjne albo
- 2) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy.

W przypadku:

- gdy prosta spółka akcyjna w organizacji nie będzie posiadała zarządu, za zaległości podatkowe spółki odpowie jej pełnomocnik albo wspólnicy, jeżeli pełnomocnik nie został powołany,
- prostej spółki akcyjnej w organizacji, w której powołano radę dyrektorów, przepisy o odpowiedzialności solidarnej będą miały zastosowanie odpowiednio do dyrektorów i rady dyrektorów.

Na podstawie komentowanego przepisu art. 116 Ordynacji podatkowej osoby i organy zarządzające prostymi spółkami akcyjnymi oraz prostymi spółkami akcyjnymi w organizacji będą mogły być pociągnięte do odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki w sytuacji, gdy stanie się ona niewypłacalna. Ich ryzyko zostało ukształtowane na wzór takiej odpowiedzialności występującej w przypadku pozostałych spółek kapitałowych (z o.o. i akcyjnej) oraz spółek kapitałowych w organizacji.

KOMENTARZ > Nowelizacja jest neutralna podatkowo. Zmiana art. 116 Ordynacji podatkowej ma charakter dostosowujący do zmian wprowadzanych w Kodeksie spółek handlowych i jest związana z wprowadzeniem nowego typu spółki kapitałowej, jaką jest prosta spółka akcyjna.

Nowelizacja uzupełnia jedynie lukę prawną, jaka powstałaby w przypadku braku dostosowania przepisów Ordynacji do zmian w Kodeksie spółek handlowych.

Termin wejścia w życie zmian w Kodeksie spółek handlowych wprowadzających prostą spółkę akcyjną, został przesunięty z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw. Na dzień oddania do druku „Przewodnika po zmianach” ww. ustawa oczekiwała na rozpatrzenie przez Senat.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 116 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 2 ustawy z 16 grudnia 2020 r. ustawa o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 687 – na dzień oddania do druku ustawa oczekiwała na rozpatrzenie przez Senat

+ 9. Elektroniczne doręczenie pism w procedurze podatkowej

PRZED ZMIANĄ > Zgodnie z art. 3e Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed 1 lipca 2021 r. organ podatkowy zwracał się do podatnika, płatnika lub in-

kasenta o wyrażenie zgody na doręczanie pism w formie dokumentu elektronicznego we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. Zgodnie z art. 144 § 1 Ordynacji podatkowej:

§ *Organ podatkowy doręcza pisma:*

- 1) *za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub*
- 2) *za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.*

Z dniem 1 lipca 2021 r. oba te przepisy zostaną uchylone.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lipca 2021 r. zasady doręczeń pism w postaci elektronicznej będą uregulowane według nowego brzmienia przepisów art. 144–153 Ordynacji podatkowej. Takie zmiany wprowadziła m.in. ustawa o doręczeniach elektronicznych.

Zgodnie z art. 144 w nowym brzmieniu:

- w pierwszej kolejności organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje w siedzibie organu podatkowego;
- gdy brak jest możliwości doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:
 - operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej albo
 - pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy, lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów;
- gdy brak jest możliwości doręczenia w ww. sposób, organ podatkowy doręcza pisma:
 - przesyłką rejestrowaną,
 - za pokwitowaniem przez pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy, lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów;
- w zakresie spraw określonych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 3f § 4 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może, za zgodą adresata, doręczać pisma przez portal podatkowy (zгода i wycofanie zgody na takie doręczenia następuje również za pośrednictwem portalu podatkowego).

Z nowego brzmienia art. 144 Ordynacji podatkowej wynika, że domyślnie wymiana korespondencji ma następować w formie elektronicznej. Z osobami, które nie korzystają z form komunikacji elektronicznej, będzie możliwa komunikacja „na papierze” z wykorzystaniem tzw. „publicznej usługi hybrydowej” umożliwiającej wysyłkę korespondencji sporządzonej w postaci elektronicznej, ale drukowanej i wysyłanej w postaci papierowej, albo „w trzeciej kolejności” przez tzw. przesyłkę rejestrowaną.

Ustawa o doręczeniach elektronicznych porządkuje też kwestię używanego często w przepisach sformułowania „w formie pisemnej” lub „pisemnie”. Powstaje wówczas problem, czy ustawodawca ma na myśli tylko pismo „na papierze” i czy pismo przesłane elektronicznie spełnia ten warunek. Zgodnie ze zmianami wprowadzonymi ustawą o do-

ręceńiach elektronicznych załatwianie spraw „na piśmie” oznacza zarówno pisma utrwalone w postaci papierowej, jak i elektronicznej. Można to wnioskować z art. 14 § 1a Kpa, który stanowi, że: sprawy należy prowadzić i załatwiać na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Wynika z tego, że „pisma” mogą być zarówno w postaci papierowej, jak i elektronicznej, a obie te formuły są równoważne i obie spełniają definicję „pisma”. Wprowadzone więc w wielu ustawach (w tym podatkowych) sformułowania, że dokument ma być sporządzony „na piśmie” lub „pisemnie” będzie oznaczało, że dokument ten będzie mógł przybrać postać pisma elektronicznego lub papierowego. I niezależnie od przyjętej formy będzie on uznany za „pismo”.

Ponadto z wprowadzonych zmian wynika, że gdy ustawodawca przewidywał konieczność sporządzenia pisma wyłącznie w postaci elektronicznej, używa sformułowania „na piśmie utrwalonym w postaci elektronicznej”. Gdy wymagana jest forma papierowa dokumentu – w przepisach używane jest sformułowanie „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej”. Gdy nie ma odniesienia co do „postaci” pisma, może być ono sporządzone (wysłane) dowolnie, w postaci papierowej lub elektronicznej.

Warto jeszcze zwrócić uwagę na nowe brzmienie art. 168 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią tego przepisu podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) wnosi się na piśmie lub ustnie do protokołu. Natomiast pisma utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub przez portal podatkowy.

W przypadku wniesienia podania w innej formie pisma te będą pozostawiane bez rozpatrzenia, bez obowiązku zawiadamiania o tym wnoszącego. Można więc przypuszczać, że w przypadku podmiotu, który posiada adres elektroniczny do doręczeń, wszystkie pisma powinny być wnoszone przez niego w formie elektronicznej na adres do doręczeń elektronicznych lub przez portal podatkowy. W przypadku tych osób pisma utrwalone w postaci elektronicznej i wniesione np. listem poleconym nie tylko zostaną pozostawione bez rozpoznania (nie odniosą żadnego skutku), ale również nadawca pisma nie zostanie o tym powiadomiony.

Ostatecznym celem ustawodawcy będzie zastąpienie obiegu dokumentów w formie papierowej obiegiem dokumentów w formie elektronicznej. Adresy do doręczeń elektronicznych będą gromadzone w bazie adresów elektronicznych obsługiwanej przez ministra do spraw informatyzacji.

KOMENTARZ > Wdrożenie elektronicznego obiegu dokumentów w kontaktach z organami publicznymi należy ocenić jako korzystne rozwiązanie – także dla podatników. Z pewnością łatwiej i wygodniej jest prowadzić korespondencję z organami podatkowymi w formie elektronicznej niż papierowej. Przyspiesza to proces komunikacji i czyni go bardziej przejrzystym. W przypadku elektronicznego obiegu dokumentów łatwo będzie ustalić datę wysyłki i odbioru poszczególnych pism. Przy czym należy zwrócić uwagę na to, że data odbioru pisma w postaci elektronicznej (np. decyzji) będzie wpływała na dalsze uprawnienia podatnika (np. będzie wyznaczała termin wniesienia odwołania).

PODSTAWA PRAWNA

- art. 3a § 2, art. 3e, art. 12 § 6 pkt 1, art. 14a § 7, art. 14c, art. 14d, art. 14m § 4, art. 20t § 1, art. 20x § 3, art. 20zb, art. 20ze § 3, art. 32 § 1a, art. 33d, art. 46c, art. 60, art. 66, art. 80a, art. 81b § 2, art. 82 § 1 pkt 1 i § 2a, art. 86 § 2, art. 86b, art. 86d, art. 86e, art. 86f, art. 86ia, art. 119i, art. 119o, art. 119zf, art. 119zi, art. 119zt pkt 3, art. 126, art. 138a,

art. 138c, art. 138d, art. 138e, art. 138h, art. 138j, art. 143, art. 144, art. 144a, art. 144b, art. 146, art. 146a, art. 152, art. 152a, art. 153, art. 155, art. 159, art. 165, art. 168, art. 169, art. 171a, art. 177, art. 181a § 1, art. 182, art. 194a, art. 210, art. 211, art. 217, art. 218, art. 274c, art. 282b, art. 286, art. 287, art. 297 § 1 pkt 7, art. 298, art. 299b § 3, art. 306d, art. 306ha ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Podatek od towarów i usług

Tabela. Przegląd zmian w ustawie o VAT na 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Ewidencjonowanie paragonów z NIP w nowym JPK	Do 30 czerwca 2021 r. przedłużono prawo do ewidencjonowania na podstawie raportów kasowych paragonów z NIP kupującego do 450 zł uznanych za faktury uproszczone.
2.	Rolnik ryczałtowy	Dostosowano definicję rolnika ryczałtowego do definicji produktów rolnych.
3.	Czasopisma regionalne i lokalne	Zmiana ma charakter techniczny. Nie spowodowała zmiany zakresu stosowania stawki 5% dla czasopism regionalnych lub lokalnych.
4.	Prezenty o małej wartości	1. Podniesiono limit dla prezentów o małej wartości z 10 zł do 20 zł. 2. Doprecyzowano, że limit dla prezentów rejestrowanych, który został bez zmian (100 zł), to kwota netto.
5.	Transakcje łańcuchowe	Uchylono przepis, który regulował zasady rozliczania transakcji łańcuchowych.
6.	Faktury korygujące in minus	Zrezygnowano z obowiązku posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, aby sprzedawca mógł obniżyć VAT. Za to będzie musiał posiadać dokumentację, z której wynika, iż uzgodnił on z kontrahentem warunki korekty. Według nowych zasad faktury korygujące będą rozliczali nabywcy. Ale jeszcze przez rok (do końca 2021 r.) będzie można korzystać z dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących, gdy zostanie zawarte porozumienie między kontrahentami.
7.	Faktury korygujące in plus	Uregulowano zasady rozliczeń faktur korygujących in plus. Będzie to okres, kiedy powstała przyczyna ich wystawienia.

1	2	3
8.	Wspólne kursy walut	Wprowadzono możliwość stosowania tego samego kursu walut dla VAT, PIT i CIT.
9.	Zaliczki eksportowe	Wydłużono termin wywozu towarów na eksport. Stawkę 0% do zaliczki eksportowej można będzie stosować, pod warunkiem że wywóz nastąpi w ciągu 6 miesięcy, a nie – jak do tej pory – 2 miesięcy.
10.	Wiążąca informacja stawkowa (WIS)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wprowadzono możliwość uzyskania WIS dla towaru, który jest klasyfikowany według PKWiU. 2. Wprowadzono zakaz wydania WIS, gdy podatnik złoży fałszywe oświadczenie, składając wniosek o jej wydanie. 3. Wprowadzono ograniczenie ochrony wynikającej z WIS, gdy sklasyfikowane towary lub usługi będą przedmiotem nadużycia prawa, co musi potwierdzić decyzja. 4. Wprowadzono termin ważności WIS. Będzie ważna przez 5 lat od jej wydania.
11.	Termin odliczenia VAT	Wydłużono termin odliczenia VAT. Podatnik rozliczający się miesięcznie będzie miał na odliczenie VAT w sumie 4 miesiące zamiast 3 miesięcy.
12.	Odliczenie VAT od usług noclegowych	Wprowadzono możliwość odliczenia VAT od usług noclegowych. Podatnik refakturujący usługi noclegowe na inny podmiot odliczy VAT od ich zakupu.
13.	Biała lista podatników	<p>Zrezygnowano z publikacji numerów PESEL w wykazie. Rachunki NBP przed zamieszczeniem w wykazie nie będą sprawdzane przez STIR.</p> <p>Wprowadzono od 1 czerwca 2021 r. nowe zasady informowania Szefa KAS o rachunkach, które nie podlegają zgłoszeniu do STIR.</p> <p>Naczelnik urzędu skarbowego stał się właściwy do dokonywania sprostowań oraz usuwania danych innych niż dane osobowe niezgodnych ze stanem rzeczywistym.</p>
14.	Kwartalne rozliczenie	Zmniejszono listę przypadków, w których dochodzi do utraty prawa do składania deklaracji kwartalnych.
15.	Zapłata VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa	Zmiana ma charakter techniczny. Nie rozszerzono zakresu przypadków, gdy od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw rozliczamy VAT w specjalny sposób.
16.	Limit kwotowy dla obowiązkowego split payment	Doprecyzowano zapis w ustawie o VAT określający obowiązek stosowania split payment. Zapisano, że istnieje on, gdy kwota brutto na fakturze przekracza 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej.

1	2	3
17.	Potrącenie wierzytelności, gdy istnieje obowiązek stosowania MPP	Zmieniono przepisy ograniczające potrącenia wierzytelności przy split payment. Obecnie w przypadku dokonania każdego potrącenia wierzytelności nie stosuje się split payment do wysokości potrąconych kwot.
18.	Załącznik nr 15 do ustawy o VT	Zmieniono załącznik nr 15 do ustawy o VAT w związku z przejściem z PKWiU 2008 na PKWiU 2015.
19.	Płatności z rachunku VAT	Wprowadzono możliwość regulowania należności celnych oraz kwot podatku z rachunku VAT na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego.
20.	Wypłaty z rachunku VAT	Wprowadzona została możliwość wystąpienia z wnioskiem o wypłatę z rachunku VAT przez podmiot, który nie jest podatnikiem VAT.
21.	Korzyści ze stosowania split payment	Rozszerzono przypadki, gdy nie jest wymierzone dodatkowe zobowiązanie.
22.	Kary pieniężne	W przypadku wymierzania kar pieniężnych wskazanych w ustawie o VAT wprowadzono odesłanie do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej.
23.	Dodatkowe zobowiązanie	Wylączono stosowanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 100% wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie albo za przestępstwo skarbowe. Doprecyzowano zasady ustalania dodatkowego zobowiązania, gdy w wyniku korekty zamiast nadwyżki podatku naliczonego powstała kwota do wpłaty.
24.	Wylączenie stosowania zwolnienia podmiotowego	Zastąpiono PKWiU 2008 nową PKWiU.
25.	Wymiana kas na kasy online	Wprowadzono obowiązek wymiany kas przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE. Do końca 2021 r. podatnicy ci muszą wymienić kasy na kasy online.
26.	Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasie	Dostosowano wykaz towarów i usług, w przypadku których podatnik traci prawo do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, do obowiązującej klasyfikacji CN lub PKWiU 2015.
od 1 lipca 2021 r.		
27.	Rejestracja na PUESC	Od 1 lipca 2021 r. wprowadzono możliwość zarejestrowania się na PUESC podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE.
28.	Zasady sporządzania i doręczania pism w zakresie VAT	Dostosowano treść ustawy o VAT do ustawy o doręczeniach elektronicznych, dzięki czemu forma pisemna i elektroniczna są traktowane równoważnie.

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+ 1. Przedłużenie dotychczasowych zasad ewidencjonowania paragonów uznanych za faktury uproszczone

PRZED ZMIANĄ > Do 31 grudnia 2020 r. podatnicy mogli ewidencjonować w nowym JPK paragony z NIP kupującego do 450 zł uznane za faktury uproszczone łącznie na podstawie raportu kasowego. Nie trzeba było każdego paragonu ewidencjonować odrębnie.

PO ZMIANIE > Ustawodawca postanowił w związku z pandemią przedłużyć do 30 czerwca 2021 r. prawo do ewidencjonowania paragonów z NIP kupującego do 450 zł uznanych za faktury uproszczone łącznie. Dlatego nadal wszystkie paragony, zarówno te z NIP, jak i bez niego, można wpisywać do ewidencji i JPK na podstawie raportu kasowego.

KOMENTARZ > Zmianę tę należy ocenić pozytywnie, gdyż wychodzi naprzeciw oczekiwaniom podatników i ma na celu uproszczenie obowiązków sprawozdawczych. Podatnicy nie muszą ręcznie wyciągać z raportów kasowych paragonów z NIP do 450 zł i wpisywać ich odrębnie w ewidencji.

PODSTAWA PRAWNA

- § 11a rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 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. z 2019 r. poz. 1988; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2326

+/- 2. Zmiana definicji rolnika ryczałtowego

PRZED ZMIANĄ > Z definicji rolnika ryczałtowego zawartej w art. 2 pkt 19 ustawy o VAT wynikało, że jest to rolnik, który dokonuje m.in. dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej. Także art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, który określa zwolnienie z VAT dla dostaw produktów rolnych dokonywanych przez rolnika ryczałtowego, zawężał jego zakres do produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej.

PO ZMIANIE > W zmienionej definicji rolnik ryczałtowy to rolnik dokonujący dostaw produktów rolnych. Nie oznacza to, że rolnik ryczałtowy może korzystać z ułatwień przewidzianych w ustawie o VAT, gdy dokonuje dostaw produktów rolnych niepochodzących z jego działalności rolnej. Zmiana ta ma bowiem charakter techniczny i dostosowuje definicję rolnika ryczałtowego do zmienionej od 1 lipca 2020 r. definicji produktów rolnych.

Wobec zawarcia w nowej definicji produktów rolnych zastrzeżenia, że produkty te muszą pochodzić z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego bądź muszą spełniać warunki określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (produkty przetworzone), zastrzeżenie takie stało się zbędne w definicji rolnika ryczałtowego.

Wprowadzona zmiana nie zmienia także zakresu zwolnienia dla dostaw produktów rolnych, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter techniczny. Nie zmienił się zakres uprawnień dla rolnika ryczałtowego przewidziany w ustawie o VAT.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 19, art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419



3. Zmiana definicji czasopism regionalnych i lokalnych

PRZED ZMIANĄ > W definicji czasopism regionalnych lub lokalnych nie było odniesienia do symboli CN ani do żadnej innej klasyfikacji.

PO ZMIANIE > W zmienionej definicji wskazano, że czasopisma regionalne lub lokalne to wydawnictwa periodyczne sklasyfikowane pod numerem ex CN 4902 i ex CN 4911. Jednocześnie do tej zmiany została dostosowana treść poz. 24 załącznika nr 10 do ustawy o VAT. W pozycji tej jest określony zakres wydawnictw dostarczanych drogą elektroniczną, opodatkowanych stawką 5%.

KOMENTARZ > Nowelizacja ta nie spowodowała zmiany zakresu stosowania stawki 5% dla czasopism regionalnych lub lokalnych. Zmiana ma charakter techniczny.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 27g, poz. 24 zał. nr 10 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419



4. Zwiększenie limitu dla prezentów o małej wartości

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. limit dla prezentów o małej wartości, które nie były ewidencjonowane, wynosił 10 zł netto. Natomiast dla prezentów ewidencjonowanych roczny limit wynosił 100 zł. Z przepisów nie wynikało, czy limit 100 zł to kwota netto czy brutto.

PO ZMIANIE > Od 2021 r. limit dla nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości został podwyższony z 10 zł do 20 zł. To oznacza, że nieodpłatne przekazanie prezentu, którego cena jednostkowa nie przekracza 20 zł netto, na cele związane z działalnością, nie podlega VAT.

Drugi limit dla prezentów ewidencjonowanych nie uległ zmianie. Nadal wynosi 100 zł w skali roku podatkowego, ale doprecyzowano, że chodzi o kwotę netto.

KOMENTARZ > Zmianę tę należy ocenić pozytywnie. Większa liczba prezentów przekazywana nieodpłatnie nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT. Jak wskazało MF w uzasadnieniu do projektu, nowelizacja jest spowodowana zauważanymi zmianami cen artykułów promocyjnych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 7 ust. 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 5. Transakcje łańcuchowe

PRZED ZMIANĄ > Do 31 grudnia 2020 r. z art. 7 ust. 8 ustawy o VAT wynikało, że w przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach. Na tej podstawie każdy sprzedawca w łańcuchu dostaw wystawiał fakturę dokumentującą sprzedaż, mimo że towary były przekazywane tylko od pierwszego do ostatniego uczestnika.

PO ZMIANIE > Z dniem 1 stycznia 2021 r. ust. 8 w art. 7 ustawy o VAT został uchylony. Zdaniem MF nie posiadał odpowiedniej podstawy w przepisach dyrektywy VAT, stanowiąc nadregulację względem przepisów prawa unijnego. Kwalifikowanie poszczególnych transakcji dokonanych przez podatnika, w tym również w transakcji łańcuchowej, powinno następować na podstawie ogólnych zasad dotyczących kwalifikacji czynności jako dostawy towarów, co potwierdza również orzecznictwo TSUE (np. wyroki w sprawie C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic lub C-185/01 Auto Lease Holland).

Jednocześnie, zdaniem MF, nie spowoduje to zmiany w opodatkowaniu transakcji łańcuchowych. Rozwiązania wynikające z uchylanego przepisu możliwe są do zinterpretowania na podstawie generalnej zasady dotyczącej opodatkowania dostawy towarów, uregulowanej w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter techniczny. Nie powinna wpłynąć na zasady opodatkowania transakcji łańcuchowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 6. Zmiana zasad rozliczenia faktur korygujących in minus

PRZED ZMIANĄ > Przed zmianą faktura korygująca zmniejszająca VAT mogła być rozliczona pod warunkiem posiadania przez sprzedawcę potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę (art. 29a ust. 13 ustawy o VAT). Sprzedawca, gdy dysponował potwierdzeniem odbioru faktury korygującej, to rozliczał korektę w deklaracji za okres, w którym:

- nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą – pod warunkiem że uzyskał potwierdzenie przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy,
- uzyskał potwierdzenie odbioru faktury korygującej – w pozostałych przypadkach.

Gdy sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynikało, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej, mógł rozliczyć korektę. Obniżenie podstawy opodatkowania mogło nastąpić nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przesłanki korekty.

Natomiast nabywca obniżał odliczony VAT w deklaracji za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą. Gdy do czasu otrzymania faktury korygującej nie odliczył VAT z faktury pierwotnej, to rozliczał korektę w deklaracji za okres, w którym dokonywał odliczenia VAT (art. 86 ust. 19a ustawy o VAT).

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. zmieniły się zasady rozliczeń faktur korygujących in minus. Nowe zasady rozliczeń mają zastosowanie do faktur korygujących wystawionych od 2021 r., chyba że zostało zawarte porozumienie o stosowaniu starych zasad (zob. pkt 3).

1. Rozliczenie u sprzedawcy

Sprzedawca może dokonać obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem za okres rozliczeniowy, w którym wystawił fakturę korygującą. Jest to możliwe, pod warunkiem że:

- z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a
- faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją.

W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyska. Należy pamiętać, że warunkiem rozliczenia faktury korygującej w miesiącu jej wystawienia jest zgromadzenie dokumentacji i spełnienie warunków korekty do końca tego miesiąca, a nie do upływu terminu złożenia deklaracji za ten okres.

Natomiast rozliczenie faktur korygujących, w przypadku których dotychczas nie trzeba było uzyskiwać potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę (faktury korygujące do faktur bez VAT oraz faktur za media), pozostało bez zmian. W nowym stanie prawnym, aby rozliczyć te faktury, również nie trzeba zgromadzić dokumentacji potwierdzającej prawo do korekty. Uchylono tylko pkt 4 tego przepisu, który określał zasady rozliczenia faktur do faktur korygujących z VAT, gdy podatnik nie mógł uzyskać potwierdzenia jej odbioru.

1.1. Obowiązek zgromadzenia dokumentacji potwierdzającej prawo do korekty

W nowych przepisach zrezygnowano z warunku uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towarów lub usługobiorcę. Wprowadzenie uzgodnienia z nabywcą warunków transakcji oznacza, że przy wystawieniu faktury korygującej istotne są faktyczne ustalenia między kontrahentami, a nie tylko samo wystawienie faktury. Znaczenie zyskały inne dowody dokumentujące obniżenie podstawy opodatkowania.

Ale w ustawie o VAT nie wskazano, jaka to może być dokumentacja. Zdaniem MF, niemożliwe jest wskazanie w ustawie katalogu dokumentów, które potwierdzałyby uzgodnienie nowych warunków transakcji, ponieważ mogłoby to zawęzić rodzaje dokumentów stanowiących takie potwierdzenie. Rodzaj dokumentu handlowego potwierdzającego uzgodnienie warunków transakcji powinien wynikać, w szczególności, z warunków handlowych występujących między przedsiębiorcami.

MF w uzasadnieniu do projektu wymieniło przykładowo, jakie to mogą być dokumenty, tj.:

- dokumenty handlowe, w tym aneksy do umów,
- korespondencja handlowa, w tym e-maile,
- dowody zapłaty,
- kompensaty itp.,

które potwierdzają, że obie strony transakcji znają i akceptują nowe, zmienione warunki transakcji.

Nie wynika to z przepisów ustawy o VAT, ale w uzasadnieniu do nowelizacji wskazano, że jeżeli sprzedawca w konkretnym przypadku nie będzie dysponował dokumentami innymi niż sama faktura korygująca, to tylko na jej podstawie będzie mógł dokonać korekty. Według uzasadnienia, warunkiem korekty powinno być wówczas uzyskanie przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej.

Wskazane przez ustawodawcę w uzasadnieniu dokumenty to przykładowy katalog. Podatnik powinien sam rozważyć, jaką dokumentację będzie gromadził, uzależniając to od specyfiki i rozmiarów swojej działalności. Należy zawsze pamiętać, że z tych dokumentów powinno wynikać, że przysługuje nam prawo do korekty oraz jaka jest data ich otrzymania, gdyż ma to wpływ na termin dokonania korekty.

Natomiast rozliczania korekty na podstawie samej faktury korygującej i potwierdzenia jej odbioru należy raczej traktować jako ostateczność, gdy nie uda się zgromadzić żadnej dokumentacji. Szczególnie, że opisany tryb postępowania nie wynika z treści samej ustawy o VAT, a wyłącznie z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej.

W firmie powinna być sporządzona procedura dokonywania korekt, aby żadnemu pracownikowi nie umknął obowiązek gromadzenia odpowiedniej dokumentacji.

MF zapowiada, że wyda objaśnienia podatkowe w tej sprawie. Należy mieć nadzieję, że zasady dokumentowania korekty zostaną w nich przedstawione bardziej szczegółowo.

2. Rozliczenie u nabywcy

Zmiana zasad rozliczania faktur korygujących u sprzedawcy została powiązana ze zmianą u nabywcy. Kupujący będzie miał obowiązek obniżenia odliczonego VAT w rozliczeniu za okres, w którym:

- warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą – gdy warunki te zostaną spełnione przed upływem tego okresu rozliczeniowego,
- warunki te zostały spełnione – w pozostałych przypadkach.

Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

Nowe przepisy nie nawiązują do obowiązku posiadania faktury korygującej. Zgodnie z nowymi regulacjami, nie moment otrzymania faktury, a moment uzgodnienia i spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania determinuje obowiązek korekty VAT naliczonego. Nowe rozwiązanie zatem „odrywa” obowiązek pomniejszenia podatku na-

liczonego wynikającego z faktury korygującej in minus od momentu otrzymania faktury korygującej.

Jednak jak podkreślił MF w uzasadnieniu do projektu, generalnie w momencie uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania faktura korygująca powinna być już w posiadaniu nabywcy. Mimo że nie wynika to z przepisów, to w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej ustawodawca stwierdza, że nabywca ma obowiązek dokonania korekty, gdy otrzyma fakturę korygującą mimo braku innej dokumentacji. W takim przypadku nie może powoływać się na brak uzgodnienia warunków transakcji. Jest zatem obowiązany do skorygowania podatku naliczonego.

To kolejna kwestia, którą MF powinien potwierdzić w objaśnieniach podatkowych, jakie zamierza wydać.

3. Wybór rozliczenia na starych zasadach w 2021 r.

Podatnicy mają jednak wybór. Mogą do końca 2021 r. rozliczać się na starych zasadach.

Podatnicy mogą stosować dotychczasowe przepisy, jeżeli wybór stosowania tych przepisów zostanie uzgodniony na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi, a ich nabywcą, przed wystawieniem pierwszej faktury korygującej w roku 2021 r. Choć nie wynika to wprost z ustawy, ale należy przyjąć, że chodzi o pierwsze wystawienie faktury korygującej przez sprzedawcę dla danego nabywcy. Wystąpienie uzgodnienia mailem wystarczy, bo art. 78¹ § 2 Kc stanowi, że oświadczenie woli złożone w formie elektronicznej jest równoważne z oświadczeniem woli złożonym w formie pisemnej. Należy wtedy zadbać, aby kontrahent potwierdził, że otrzymał i akceptuje to uzgodnienie.

Rezygnacja z wyboru metody rozliczania korekt na starych zasadach może nastąpić nie wcześniej niż po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano tego wyboru, pod warunkiem że zostanie ona uzgodniona na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi a ich nabywcą. Do faktur korygujących wystawionych po dniu rezygnacji z wybranej starej metody rozliczania korekt stosuje się nowe zasady rozliczania faktur korygujących.

KOMENTARZ > Jak zapowiadało MF, celem wprowadzanych zmian miało być odformalizowanie procesu korekty in minus poprzez rezygnację z warunku posiadania przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę.

Nie do końca chyba się to resortowi udało. Obowiązek uzyskiwania potwierdzeń odbioru faktury korygującej został zastąpiony nowym. Podatnik musi zgromadzić dokumentację potwierdzającą uzgodnienie warunków korekty. Niestety ustawodawca nie określił katalogu takich dokumentów, co zapewne ułatwiłoby sprawę. MF tłumaczy się, że nie jest to możliwe, gdyż nie można przewidzieć w praktyce, jakie dokumenty mogą wystąpić. Nowe regulacje powodują wiele wątpliwości interpretacyjnych.

Zapewne dopiero praktyka, a w szczególności objaśnienia podatkowe, jeśli zostaną wydane, pokażą, jaka dokumentacja będzie wymagana. Dlatego podatnicy powinni rozważyć pozostanie przy dotychczasowych zasadach rozliczeń jeszcze w 2021 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 29a ust. 13 i 14, art. 86 ust. 19a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419
- art. 12 i art. 13 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 7. Zmiana zasad rozliczenia faktur korygujących in plus

PRZED ZMIANĄ ➤ Ustawa o VAT nie regulowała zasad rozliczeń faktur korygujących in plus. Zasady rozliczania tych faktur określiła praktyka. Faktury te były rozliczane w zależności od tego, jaka była przyczyna jej wystawienia.

PO ZMIANIE ➤ Zasady rozliczania faktur korygujących in plus, które wykształciła praktyka, zostały przeniesione do ustawy o VAT. Obecnie z przepisów już wprost wynika, że w przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania. Oznacza to, co potwierdziło MF w uzasadnieniu, że w przypadku gdy:

- przyczyna istniała w momencie wystawienia faktury pierwotnej – korektę rozliczamy za okres, kiedy została rozliczona faktura pierwotna, np. błąd w stawce, kwocie,
- przyczyna nie istniała w momencie wystawienia faktury pierwotnej – korektę rozliczamy za okres, kiedy korekta została wystawiona, np. podwyższenie ceny ustalone po wystawieniu faktury pierwotnej.

Zasady te mają również zastosowanie do korekt WNT (art. 30a ust. 1 ustawy o VAT). Dodatkowe zastrzeżenie wprowadzono w przypadku eksportu towarów i WDT. Mianowicie zwiększenie podstawy opodatkowania następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić zasadniczo pozytywnie. Jednak jest też minus tego rozwiązania. Ustawodawca nie zdecydował się na wskazanie wprost, co należy rozumieć przez zaistnienie przyczyny korekty. Robi to w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej, które nie ma mocy wiążącej. Znowu należy mieć nadzieję, że wyjaśni to w objaśnieniach. Jest to szczególnie ważne w przypadkach rozliczania faktur korygujących na bieżąco. W praktyce istniały rozbieżne stanowiska, czy ma to być dzień, gdy faktycznie powstała przyczyna korekty, np. uzgodnienie podwyżki ceny, czy wystawiona faktura korygująca. W uzasadnieniu przyjęto drugie rozwiązanie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 29a ust. 17 i 18, art. 30a ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 8. Wspólne kursy walut

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. podatnik musiał przyjmować odrębne zasady ustalania kursu walut dla VAT, a osobne dla podatków dochodowych. Przeliczenia walut

obcych na złote musiał dokonywać według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień:

- powstania obowiązku podatkowego albo
- wystawienia faktury, gdy została wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Mógł również dokonywać przeliczenia według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny. Przyjmował wtedy kurs ostatni na dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego albo faktury, gdy była wystawiana przed powstaniem obowiązku. W takim przypadku waluty inne niż euro należało przeliczyć z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Natomiast w przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonywało się zgodnie z przepisami celnymi.

PO ZMIANIE ➤ Od 2021 r. podatnik może nadal stosować odrębne zasady dla VAT i podatków dochodowych. Ale ustawodawca dał mu wybór. Kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania w VAT określone w walucie obcej mogą być przeliczane przez podatnika na złote zgodnie z zasadami przeliczania przychodu określonego w walucie obcej wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, obowiązującymi tego podatnika na potrzeby rozliczenia danej transakcji. Przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Należy pamiętać, że nawet gdy podatnik wybierze wspólne zasady przeliczania, a dokonana transakcja niepodlegającej przeliczeniu zgodnie z tymi zasadami, jest on obowiązany do zastosowania dla tej transakcji zasad przeliczania wskazanych w ustawie o VAT.

MF jako przykład transakcji, które muszą być przeliczane według kursu wskazanego w ustawie o VAT, mimo że podatnik wybrał stosowanie wspólnych zasad z podatkiem dochodowym, wymienia np.:

- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub
- nabycie usług, dla których zobowiązany do rozliczenia pozostaje nabywca, czyli import usług.

Będą to zatem transakcje objęte odwrotnym obciążeniem, w tym import towarów.

W przypadku takich nabyć podatnik nie będzie mógł zastosować zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym dla przeliczenia przychodu.

Według kursu wskazanego w ustawie o VAT, będą przeliczane także częściowe zaliczki, które podlegają opodatkowaniu VAT, a dla których nie rozpoznaje się przychodu.

Jak podkreśla MF, zróżnicowanie życia gospodarczego może również prowadzić do innych możliwych sytuacji, w których stosowanie zasad przeliczania przyjętych w podatku dochodowym nie będzie możliwe.

Ponadto ustawodawca wprowadza warunki stosowania wspólnych kursów. Podatnik, który wybrał wspólne zasady przeliczania:

- jest obowiązany do ich stosowania przez co najmniej 12 kolejnych miesięcy, licząc od miesiąca, w którym je wybrał,

- jest obowiązany do ich stosowania do wszystkich transakcji z każdym kontrahentem, gdy należność jest ustalana w walucie obcej, chyba że nie można zastosować wspólnych zasad; nie można tych zasad stosować wybiórczo,
- nie ma żadnych obowiązków informacyjnych; nie składa do US żadnego zawiadomienia; jak wskazał MF w uzasadnieniu, ewentualna weryfikacja stosowanych zasad przeliczenia oraz prawidłowości ich stosowania w okresie 12 miesięcy będzie następować w przypadku kontroli u podatnika.

Także w przypadku rezygnacji ze wspólnych zasad przeliczania podatek jest obowiązany do stosowania zasad przeliczania wskazanych w ustawie o VAT przez co najmniej 12 kolejnych miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonał rezygnacji.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić zasadniczo pozytywnie. Minusem tego rozwiązania jest jednak ustalenie sztywnych ram czasowych, przez które dokonany wybór obowiązuje. Ponadto nie możemy wybrać, do których transakcji, jakie zasady stosujemy. Zdaniem MF ma to zminimalizować ryzyko instrumentalnego wykorzystania korzystniejszej metody przeliczania kursów, które istniałoby w przypadku braku wprowadzenia przyjętego rozwiązania. Dlatego przed wyborem tego rozwiązania należy się zastanowić i przeanalizować ewentualne za i przeciw.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 31a ust. 2a–2d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 9. Stosowanie stawki 0% do zaliczki na poczet eksportu

PRZED ZMIANĄ > Jednym z warunków stosowania stawki 0% do zaliczki, którą podatnik otrzymał na poczet dostawy eksportowej, był wywóz towarów w terminie 2 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zapłatę. Tylko gdy było to uzasadnione specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów, wywóz mógł nastąpić w terminie późniejszym.

PO ZMIANIE > Po zmianie termin na wywóz zaliczkowanych towarów został wydłużony z 2 do 6 miesięcy. Jednocześnie utrzymano możliwość jego wydłużenia, gdy będzie to uzasadnione specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów. Ustawodawca nie przewidział przepisów przejściowych. Dlatego bezpieczniej jest stosować nowe zasady do zaliczek otrzymanych od 2021 r.

KOMENTARZ > Wydłużenie terminu wywozu towarów z 2 do 6 miesięcy należy ocenić pozytywnie. Jest to korzystne rozwiązanie dla podatników, którzy otrzymują zaliczki na poczet eksportu towarów.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 41 ust. 9a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 10. Wiążąca informacja stawkowa (WIS)

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy dotyczące WIS:

- pozwalały klasyfikować towar tylko według CN lub PKOB; nie było możliwe wydanie WIS zawierającej klasyfikację towaru według PKWiU; klasyfikacja ta jest natomiast stosowana np. do określenia wykazu towarów objętych split payment,
- nie przewidywały możliwości, aby nie wydać WIS, gdy podatnik złożył fałszywe oświadczenie, że w dniu złożenia wniosku nie toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa ani kontrola celno-skarbowa oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego,
- nie przewidywały przepisów pozbawiających ochrony posiadacza WIS, który wykorzystał ją do nadużycia prawa,
- nie określały terminu ważności WIS; wydane WIS mogły wygasnąć tylko z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów dotyczących VAT lub zostać uchylone bądź zmienione w określonych przypadkach, np. w związku ze zmianami przepisów dotyczących Nomenklatury scalonej (CN) lub ich interpretacji czy też w sytuacji stwierdzenia ich nieprawidłowości.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. do ustawy o VAT wprowadzono kilka nowych rozwiązań dotyczących WIS, które do tej pory nie były uregulowane.

1. Możliwość klasyfikacji towarów według PKWiU

Umożliwiono otrzymywanie przez podatników WIS również dla towarów, które klasyfikowane są według PKWiU (art. 42a pkt 2 ustawy o VAT). Wprowadzone regulacje mają zastosowanie również do postępowań w sprawie wydania WIS wszczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2021 r., tj. w odniesieniu do wniosków o wydanie WIS, które zostały złożone do końca 2020 r.

2. Określenie konsekwencji złożenia fałszywego oświadczenia przy składaniu wniosku o WIS

Po zmianie przepisów wnioskodawca występujący o wydanie WIS nadal składa oświadczenie – pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń – że w dniu złożenia wniosku, w zakresie przedmiotowym wniosku, nie toczy się:

- postępowanie podatkowe,
- kontrola podatkowa ani celno-skarbowa oraz
- że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

Nowe przepisy określiły jednak dodatkowe konsekwencje (oprócz karnych), gdy to oświadczenie okaże się nieprawdziwe. Z ustawy o VAT będzie wynikało wprost, że w przypadku gdy na dzień złożenia wniosku okaże się, że jego zakres przedmiotowy pokrywa się z przedmiotem toczącego się postępowania lub sprawa została rozstrzygnięta w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego, WIS nie będzie wydawana. Zostanie to stwierdzone postanowieniem organu wydającego WIS, na które będzie służyć zażalenie.

Wprowadzone regulacje mają zastosowanie również do postępowań w sprawie wydania WIS wszczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2021 r., tj. w odniesieniu do wniosków o wydanie WIS, które zostały złożone do końca 2020 r.

3. Utrata ochrony WIS, gdy zostanie wykorzystana do nadużycia prawa

WIS nie będzie chronił podatników, gdy towar lub usługa albo świadczenie kompleksowe sklasyfikowane w WIS staną się elementem czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa. Przepis ten ma chronić budżet państwa przed ewentualnymi nadużyciami dokonywanymi przez nieuczciwych podatników, którzy mogą wykorzystywać otrzymany WIS w transakcjach stanowiących nadużycie prawa. Ma to miejsce, gdy dokonano czynności podlegających opodatkowaniu VAT w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy. Aby podatnik został pozbawiony ochrony wynikającej z posiadanej WIS, z decyzji wydanej przez organ podatkowy będzie musiało wynikać, że przedmiot WIS jest elementem transakcji, która została uznana za nadużycie prawa. Organy podatkowe są zatem zobowiązane do wykazania, że miało miejsce wykorzystanie WIS w celu nadużycia prawa.

Regulacja ta ma także zastosowanie do WIS wydanych przed 1 stycznia 2021 r.

4. Określenie terminu ważności WIS

Nowe przepisy określają również termin ważności WIS. Będzie ważna przez okres 5 lat od dnia jej wydania. Analogiczne rozwiązanie – 5-letni okres ważności – dotyczy także WIS zmienionych na podstawie decyzji Szefa KAS albo Dyrektora KIS. Takie decyzje zmieniające WIS również będą ważne w okresie 5 lat od ich wydania. Mogą się jednak zdarzyć przypadki, gdy WIS wygaśnie z mocy prawa przed upływem 5-letniego terminu. Będzie tak, gdy w tym okresie nastąpi zmiana przepisów ustawy o VAT odnoszących się do towaru albo usługi będących przedmiotem WIS, w wyniku której stanie się niezgodna z tymi przepisami (np. zmieniona zostanie wysokość stawki dla danego towaru/usługi). Wygaśnięcie WIS następuje z dniem wejścia w życie przepisów, w wyniku których WIS stała się z nimi niezgodna.

WIS wydane do końca 2020 r. pozostają ważne przez okres 5 lat od 1 stycznia 2021 r., czyli będą ważne do końca 2025 r.

KOMENTARZ ➤ Wprowadzenie przepisu, który umożliwi klasyfikowanie towarów według PKWiU, należy ocenić pozytywnie (czyli np. dla ustalenia, czy trzeba stosować split payment). Pozostałe rozwiązania dotyczące możliwości niewydania WIS czy utraty jej ochrony mają charakter sankcyjny. Są korzystne dla organów, nie podatników.

W przypadku wprowadzenia terminu ważności WIS sprawa nie jest już taka oczywista. Na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że jest to niekorzystna regulacja. Można znaleźć też plusy. Zdaniem MF, wprowadzenie okresu ważności WIS umożliwi podatnikom ponowne wystąpienie i otrzymanie decyzji WIS w tym samym zakresie (w odniesieniu do tego samego towaru), jednak z uwzględnieniem aktualnych uwarunkowań, które mogą zmienić się na przestrzeni 5 lat.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 42a pkt 2, art. 42b ust. 8a i 8b, art. 42ca, art. 42ha ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419
- art. 7–9 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 11. Wydłużenie terminu na odliczenie VAT naliczonego

PRZED ZMIANĄ ➤ Podatnicy, zarówno ci rozliczający się miesięcznie, jak i kwartalnie, mogli odliczać VAT naliczony na bieżąco przez 3 okresy rozliczeniowe. Był to miesiąc lub kwartał, w którym powstało prawo do odliczenia VAT i dwa następne.

PO ZMIANIE ➤ Ustawodawca wydłużył termin na odliczenie VAT dla podatników rozliczających się miesięcznie. Mają na to 4 miesiące. Mogą odliczyć VAT na bieżąco w miesiącu powstania prawa do odliczenia lub w dowolnym z 3 kolejnych miesięcy. Dla podatników rozliczających się kwartalnie zasady odliczeń nie uległy zmianie.

Ustawodawca nie przewidział przepisów przejściowych. Dlatego należy uznać, że nowe terminy dotyczą faktur, z których prawo do odliczenia powstało już w 2021 r.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Podatnicy rozliczający się miesięcznie uzyskali więcej czasu na odliczanie VAT w bieżącym JPK_V7M, a nie poprzez jego korektę.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 86 ust. 11 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 12. Odliczenie VAT od usług noclegowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. ustawa o VAT przewidywała zakaz odliczania VAT od usług noclegowych i nie przewidywała w tym zakresie wyjątków.

PO ZMIANIE ➤ Po zmianie przepisów można odliczyć VAT, gdy zakupione usługi noclegowe zostaną następnie refakturowane na inny podmiot. Pozostałe nabycie usług noclegowych, tj. do celów działalności podatnika i konsumowanych w tej działalności, nadal nie będzie generowało prawa do odliczenia.

Wprowadzane rozwiązanie nie dotyczy także usług nabywanych przez podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (rozliczanych obligatoryjnie w systemie VAT-marża). W tym przypadku zastosowanie znajduje wyłączenie z możliwości odliczenia na podstawie art. 119 ust. 4 ustawy o VAT.

Ustawodawca nie przewidział przepisów przejściowych. Dlatego należy uznać, że nowe zasady odliczeń dotyczą faktur, z których prawo do odliczenia powstało już w 2021 r.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Niestety przy okazji tej zmiany ustawodawca nie zdecydował się wprowadzić podobnych regulacji w odniesieniu do usług gastronomicznych, od nabycia których również nie odliczymy VAT (z wyjątkiem nabycia posiłków dla pasażerów). Zdaniem MF, brak zmian w tym zakresie wynika z innej specyfiki tych świadczeń.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419



13. Wykazywanie mniej danych na białej liście

PRZED ZMIANĄ > Na wykazie podatników VAT, tzw. białej liście, podawane były również numery PESEL podatników, gdy je posiadali oraz wspólników i prokurentów. Ponadto z ustawy o VAT nie wynikało, że rachunki prowadzone przez NBP nie muszą być sprawdzane przez STIR. Było tak, mimo że NBP nie zgłaszał rachunków do STIR. Nie było również obowiązku przekazywania do Szefa KAS informacji o rachunkach przez STIR.

Ponadto to Szef KAS był właściwy do dokonywania sprostowań oraz usuwania danych innych niż dane osobowe. W praktyce powodowało to, że musiał wydawać upoważnienia dla naczelników US, aby dokonali tych czynności w jego imieniu.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. zrezygnowano z zamieszczania w wykazie numerów PESEL podatników, prokurentów czy wspólników, gdyż istniały wątpliwości w zakresie zgodności tych regulacji z RODO.

Z uwagi na odrębny charakter Narodowego Banku Polskiego rachunki prowadzone przez ten bank zostały wyłączone ze sprawdzania ich z wykorzystaniem STIR przed zamieszczeniem w wykazie oraz pozostawiono wyłączenie NBP z obowiązku przekazywania numerów rachunków do STIR.

Natomiast informacje o rachunkach wykazanych w zgłoszeniu ewidencyjnym lub aktualizacyjnym, które nie są sprawdzane przez STIR, Szef KAS będzie teraz uzyskiwał za jego pomocą. Przepisy te wejdą w życie 1 czerwca 2021 r. z uwagi na konieczność dostosowania systemów informatycznych w podmiotach prowadzących rachunki. Od tego dnia banki będą już zobowiązane do przekazywania tych informacji. Wcześniej mogą to robić dobrowolnie, gdy dostosują swoje systemy wcześniej.

Po zmianie już wprost z przepisów ustawy o VAT wynika, że to naczelnik urzędu skarbowego, a nie Szef KAS jest właściwy do dokonywania sprostowań oraz usuwania danych innych niż dane osobowe niezgodne ze stanem rzeczywistym. Teraz naczelnicy urzędów skarbowych nie muszą występować do Szefa KAS o takie upoważnienia, co ma skrócić i przyspieszyć procedurę załatwiania spraw.

KOMENTARZ > **Zmiany zasadniczo nie wpływają na sposób korzystania przez podatników z białej listy. Mają wpływ na usprawnienie pracy organów podatkowych, czego pozytywne skutki odczują może również podatnicy.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 96b ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419
- art. 6 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 14. Zasady składania deklaracji kwartalnych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. prawo do rozliczeń kwartalnych tracili podatnicy, którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go 4 kwartałach dokonali dostawy towarów lub świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł.

PO ZMIANIE > Od 2021 r. prawo do rozliczeń kwartalnych będą tracili podatnicy, którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go 4 kwartałach dokonali dostawy towarów z załącznika nr 15 do ustawy o VAT, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł.

To oznacza, że świadczenie usług z zał. nr 15 do ustawy o VAT, np. budowlanych, nie będzie powodowało utraty prawa do rozliczeń kwartalnych, niezależnie od tego, czy wartość sprzedaży przekroczy limit 50 000 zł.

Ustawodawca nie przewidział przepisów przejściowych. Dlatego powstaje pytanie, czy podatnicy świadczący usługi budowlane, którzy utracili prawo do rozliczeń kwartalnych, mogą powrócić do tych rozliczeń. Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco, pod warunkiem że podatnik:

- posiada status małego podatnika,
- od rejestracji jako podatnika VAT minęło 12 miesięcy,
- nie rozlicza importu towarów w deklaracji na podstawie art. 33a ustawy o VAT.

W art. 99 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT wprowadzono jeszcze jedną, drobną zmianę techniczną, zamieniając słowo „rejestrowanych” na „zarejestrowanych”. Nie ma ona jednak wpływu na zasady rozliczeń.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Większa liczba małych podatników uzyskała prawo do rozliczeń kwartalnych, niezależnie od miesięcznych obrotów. Zmiana ta dotyczy przede wszystkim podatników świadczących usługi budowlane.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 99 ust. 3a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 15. Zapłata VAT od wewnątrzspółnotowego nabycia paliwa

PRZED ZMIANĄ > Artykuł 103 ust. 5ab ustawy o VAT przewidywał własne odwołanie do zasad klasyfikowania towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5a według Nomenklatury scalonej (CN) (tj. określonych produktów ropopochodnych, dla których wewnątrzspółnotowego nabycia przewidziano szczególne zasady obliczania i wpłacania podatku).

PO ZMIANIE > Po zmianie to odwołanie do zasad klasyfikacji według CN zostało uchylone. Mają tutaj zastosowanie zasady ogólne wskazane w art. 5a ustawy o VAT, z których wynika, że towary i usługi są klasyfikowane na potrzeby podatku VAT według odpowiednio: Nomenklatury scalonej (CN) oraz klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów

o statystyce publicznej, jeżeli przepisy w zakresie podatku VAT przywołują odpowiednie symbole CN lub klasyfikacji. Inaczej jednak niż w pozostałych przepisach ustawy o VAT pozostawiono zastrzeżenie, że zmiany w CN nie powodują zmian w opodatkowaniu tych towarów, jeżeli takowe nie zostały określone w ustawie o VAT.

Pozostałe zmiany w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT są spowodowane zmianami w obowiązującej klasyfikacji Nomenklatury scalonej. W związku ze zmianami w klasyfikacji benzyny lotniczej nieaktualne kody CN 2710 12 51 i 2710 12 59 zastąpiono kodem CN 2710 12 50.

Zmianami porządkowymi objęto również oleje opałowe z podpozycji CN 2710 19 i 2710 20 oraz pozostałe oleje napędowe z podpozycji CN 2710 20, co do których obowiązują zmienione kody CN, dostosowane do nowej wartości progowej zawartości siarki w paliwach żeglugowych. Dlatego zmieniono nieaktualne kody dla tych pozycji.

KOMENTARZ ➤ **Zmiana ma charakter techniczny. Nie rozszerzono zakresu przypadków, gdy od wewnątrzspółnotowego nabycia paliw rozliczamy VAT w specjalny sposób.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 103 ust. 5aa i 5ab ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 16. Określenie limitu kwotowego dla obowiązkowego split payment

PRZED ZMIANĄ ➤ W ustawie o VAT w kilku miejscach ustawodawca odwołuje się do regulacji wskazujących obowiązek stosowania split payment. Przed zmianą nie był wskazany wprost limit kwotowy, którego przekroczenie powoduje obowiązek zastosowania split payment. Odwoływano się do Prawa przedsiębiorców. Stąd od początku obowiązywania przepisów, to jest od 1 listopada 2019 r., powstawały wątpliwości, ile wynosi ten limit. Ostatecznie w objaśnieniach podatkowych MF wyjaśnił, że istnieje obowiązek stosowania split payment, gdy kwota brutto na fakturze przekracza 15 000 zł. Odwołanie do limitu związanego ze stosowaniem obowiązkowego split payment ma miejsce w:

- art. 105a ust. 3 pkt 5 ustawy o VAT, który wyłącza odpowiedzialność solidarną nabywcy za niezapłacony VAT sprzedawcy, gdy miał obowiązek zastosowania split payment, aby zapłacić za dostawę towarów,
- art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy, który określa obowiązek zamieszczania na fakturze oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności”, gdy istnieje obowiązek stosowania split payment,
- art. 108a ust. 1a ustawy o VAT, który określa warunki stosowania obowiązkowego split payment.

PO ZMIANIE ➤ Ustawodawca postanowił przy okazji tej nowelizacji wprost wskazać w art. 105 ust. 3 pkt 5, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a ustawy o VAT, że obowiązek stosowania split payment istnieje, gdy kwota brutto na fakturze przekracza 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej. Doprecyzowano również, że do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania VAT. Dotąd również ta zasada wynikała z objaśnień podatkowych.

KOMENTARZ ➤ Zmiana ma charakter techniczny, gdyż zarówno organy podatkowe, jak i podatnicy, powołując się na objaśnienia podatkowe, uważali że obowiązek stosowania split payment istnieje, gdy kwota limitu przekracza 15 000 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 105a ust. 3 pkt 5, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 17. Rozszerzenie przypadków, gdy potrącenie zwalnia ze stosowania split payment

PRZED ZMIANĄ ➤ Artykuł 108a ust. 1d ustawy o VAT przed nowelizacją przewidywał brak obowiązku stosowania split payment tylko do potrąceń kodeksowych wskazanych w art. 498 Kodeksu cywilnego. Są to potrącenia wymagalnych wierzytelności, które mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. w przypadku dokonania każdego potrącenia wierzytelności nie stosuje się split payment do wysokości potrąconych kwot. Dokonując nowelizacji, uznano, że przy rozliczaniu przez inne formy potrąceń – ryzyko wyłudzeń VAT jest minimalne. Ustawodawca nie zawarł przepisów przejściowych. Należy uznać, że nowe zasady dotyczą wszystkich płatności dokonywanych od 1 stycznia 2021 r.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Stosując potrącenie wierzytelności, również tych jeszcze niewymagalnych, podatnik zwalnia się z obowiązku stosowania split payment. Zwolnienie to oczywiście ma zastosowanie do wysokości potrąconych kwot.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 108a ust. 1d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 18. Nowy załącznik nr 15 do ustawy o VAT

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT były klasyfikowane według PKWiU 2008, mimo że w pozostałych przypadkach ustawodawca towary klasyfikował według CN, a usługi według PKWiU 2015.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. załącznik nr 15 do ustawy o VAT został wymieniony. Wymiana załącznika jest spowodowana odejściem przez ustawodawcę od starej PKWiU 2008 na rzecz nowej PKWiU 2015. Nie zdecydowano się na sklasyfikowanie towarów według CN, gdyż jak wskazał MF w uzasadnieniu, prowadzone prace wykazały, że dokładne przełożenie zakresu tego załącznika z PKWiU 2008 na CN nie jest możliwe z uwagi na różną konstrukcję i założenia obu klasyfikacji. Przejście na CN wykazało, że w niektórych przypadkach mogłoby dojść do zmiany zakresu przedmiotowego niektórych pozycji załącznika nr 15. Spowodowałoby to obowiązek wystąpienia o nową zgodę na stosowanie obowiązkowego split payment do Rady UE.

MF potwierdza, że zastosowanie nowego PKWiU 2015 zamiast 2008 nie spowodowało zmiany zakresu stosowania obowiązkowego split payment.

KOMENTARZ ➤ Trudno znaleźć pozytywne aspekty tej zmiany, szczególnie dla podatników, którzy sprzedają lub nabywają towary z zał. nr 15 do ustawy o VAT. Nadal będą się posługiwali dwoma klasyfikacjami dla tych towarów – CN w celu ustalenia stawki VAT i PKWiU 2015 dla określenia, czy istnieje obowiązek stosowania split payment.

PODSTAWA PRAWNA

- załącznik nr 15 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 19. Możliwość zapłaty z rachunku VAT przedstawicielowi bezpośredniemu lub pośredniemu

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. nie było możliwości zapłaty podatku i należności celnych z rachunku VAT na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. ustawodawca umożliwił zapłatę podatku i należności celnych z rachunku VAT na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego.

Dokonując zapłaty na rzecz przedstawiciela, w komunikacie przelewu należy wskazać w miejsce:

- kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury oraz kwoty odpowiadającej całości albo części wartości sprzedaży brutto – kwotę odpowiadającą kwocie podatku oraz należności celnych, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności,
- numeru faktury – numer dokumentu związanego z płatnością, wystawionego przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych,
- numeru, za pomocą którego dostawca towaru lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku – numer, za pomocą którego przedstawiciel bezpośredni lub pośredni w rozumieniu przepisów celnych jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Podatnik ma więcej możliwości, aby skorzystać ze środków na rachunku VAT.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 108a ust. 3d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419
- art. 62b ust. 2 pkt 3a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1896; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 20. Możliwość wystąpienia z wnioskiem o wypłatę środków z rachunku VAT przez podmioty niebędące podatnikami

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. podmioty niebędące podatnikami VAT nie mogły wystąpić do naczelnika urzędu skarbowego o zwrot środków, które zostały im wpłacone na rachunek VAT.

PO ZMIANIE ➤ Wprowadzona zmiana umożliwia złożenie wniosku o uwolnienie środków nie tylko przez podatnika, ale i przez inne podmioty niebędące podatnikami VAT, które mają na rachunku VAT środki finansowe.

Wniosek o wypłatę środków składamy do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według:

- adresu miejsca zamieszkania – w przypadku osoby fizycznej,
- adresu siedziby – w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną.

MF jako przykład podaje sytuację komornika, który nie jest podatnikiem, a na jego rachunek często wpłacane są zajęte wierzytelności z zastosowaniem split payment. Do tej pory nie mógł wystąpić z wnioskiem o wypłatę tych środków na rachunek rozliczeniowy.

Tak samo było z podmiotami, które nie posiadały w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności. Teraz będą mogły odzyskiwać środki z rachunku VAT.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Podmioty niebędące podatnikami mogą odzyskać środki z rachunku VAT.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 108b ust. 8 i 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 21. Korzyści ze stosowania split payment

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. zapłata faktury przy zastosowaniu MPP nie chroniła podatnika przed wymierzeniem dodatkowego zobowiązania, jeśli w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej skorygował deklarację w zakresie objętym tą kontrolą oraz wpłacił zaległości. Dodatkowe zobowiązanie było wówczas wymierzone, mimo że w innych przypadkach urząd odstępował od jego ustalenia.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. rozszerzono przypadki, gdy nie jest wymierzone dodatkowe zobowiązanie. Podatnikowi, który:

- zapłacił faktury przy zastosowaniu MPP oraz
- w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej skorygował deklarację w zakresie objętym tą kontrolą oraz wpłacił zaległości

nie będzie wymierzone dodatkowe zobowiązanie do wysokości kwoty zapłaconej w tym mechanizmie. Gdy split payment nie był stosowany, dodatkowe zobowiązanie wynosi wtedy 15% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następane okresy rozliczeniowe.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. **Możliwość uniknięcia sankcji 15% jest dodatkowym bonusem dla podatników w związku ze stosowaniem split payment.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 108c i art. 112b ust. 2a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 22. Zasady ustalania kar pieniężnych

PRZED ZMIANĄ > Przepisy ustawy o VAT nie zawierały regulacji, które pozwalałyby na stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do kar pieniężnych.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. wprowadzono regulacje, które pozwolą na stosowanie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej do kar pieniężnych wymierzanych decyzją, przewidzianych w ustawie o VAT, tj. do:

- kar za błędy w ewidencji VAT (art. 109 ust. 3l ustawy o VAT),
- kar na producentów kas za wprowadzenie na rynek kasy niezgodnej z deklaracją (art. 111 ust. 6m i art. 145a ust. 11a ustawy o VAT).

W dziale IV Ordynacji podatkowej uregulowane są przepisy dotyczące postępowania podatkowego, w tym wydawania decyzji i jej zaskarżania.

KOMENTARZ > Zmiany należy ocenić pozytywnie. Podatnicy będą mogli korzystać ze wszystkich uprawnień, jakie daje Ordynacja, aby bronić swoich praw.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 109 ust. 3l, art. 111 ust. 6m, art. 145a ust. 11a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 23. Warunki ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego

PRZED ZMIANĄ > Zasady wymierzania dodatkowego zobowiązania budziły wątpliwości, gdy podatnik wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, a po kontroli powstała kwota do wpłaty. Organ podatkowy, ustalając dodatkowe zobowiązanie, brał pod uwagę zarówno kwotę zawyżenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jak i kwotę zaniżenia nadwyżki podatku należnego nad naliczonym. Natomiast przepisy posługiwały się słowem „albo”, co oznaczało, że powinien brać pod uwagę tylko jedną nadwyżkę, ustalając dodatkowe zobowiązanie.

Ponadto przed zmianą możliwe było ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 100% wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponosiły odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

PO ZMIANIE > Zmienione przepisy likwidują wątpliwości interpretacyjne co do sposobu wyliczenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy, ustalając dodatkowe zobowiązanie, może brać pod uwagę zarówno kwotę zawyżenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jak i kwotę zaniżenia nadwyżki podatku należnego nad naliczonym, gdy w wyniku korekty zamiast nadwyżki podatku naliczonego powstała kwota do wpłaty.

Wprowadzono także regulację przewidującą wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 100% wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

KOMENTARZ > Przepis, który przewiduje wyłączenie stosowania dodatkowego zobowiązania na rzecz osób fizycznych, należy ocenić pozytywnie. Natomiast druga

zmiana, która usuwa wątpliwości interpretacyjne, jest na korzyść organów, gdyż pozwala im wymierzyć dodatkowe zobowiązanie od wyższej kwoty nieprawidłowości.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 112b, art. 112c ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419



24. Wyłączenie stosowania zwolnienia podmiotowego

PRZED ZMIANĄ > W art. 113 ust. 13 ustawy o VAT określono przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia podmiotowego, gdy dokonuje wymienionych tam dostaw towarów lub świadczenia usług. Przed zmianą część towarów wymienionych w tym przepisie była klasyfikowana według PKWiU 2008.

PO ZMIANIE > W wyniku nowelizacji w art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. f i g ustawy o VAT dokonano przełożenia objętych tą regulacją grupowań towarów PKWiU 2008 na PKWiU 2015 r. Spowodowało to zmianę nazw grupowań. I tak, grupowanie 27 PKWiU urządzenia elektryczne i nieelektrycznego sprzętu gospodarstwa domowego po zmianie według nowego PKWiU noszą nazwę urządzenia elektryczne. Nie spowodowało to zmiany dotychczasowego zakresu rzeczowego tego wyłączenia. Nieelektryczny sprzęt gospodarstwa domowego wchodzi obecnie w zakres działu 26 PKWiU 2015 r., tj. „komputery, wyroby elektroniczne i optyczne”.

Pozostałe działy PKWiU nie wymagały zmian, gdyż literalnie i merytorycznie ich zakres według PKWiU z 2015 r. odpowiada zakresowi działów PKWiU z 2008 r.

Ponadto rozszerzono wyłączenie z możliwości korzystania ze zwolnienia podmiotowego zarówno u podatników dokonujących dostaw części, jak i dostaw akcesoriów do pojazdów samochodowych i motocykli.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter techniczny. Przełożenie PKWiU 2008 na PKWiU 2015 nie spowodowała zasadniczo zakresu wyłączeń ze stosowania zwolnienia podmiotowego. Wyjątkiem jest sprzedaż hurtowa i detaliczna akcesoriów do samochodów.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 113 ust. 13 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419



25. Nowa grupa podatników zobowiązana do wymiany kas na kasy online w 2021 r.

PRZED ZMIANĄ > Zgodnie z przepisami obowiązującymi do końca 2020 r. ostatnią grupą podatników, którzy powinni wymienić kasy starego typu na kasy online, są podatnicy świadczący usługi:

- fryzjerskie,
- kosmetyczne i kosmetologiczne,
- budowlane,
- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,

- prawnicze,
- związane z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu.

Ta grupa podatników powinna ten obowiązek wykonać do 30 czerwca 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ Określono jeszcze jedną grupę podatników, która została objęta obowiązkową wymianą. Do 31 grudnia 2021 r. nowe kasy mają obowiązek kupić podatnicy dokonujący sprzedaży w systemie TAX FREE.

KOMENTARZ ➤ Dla podatników nie jest to zmiana korzystna. Muszą ponieść koszty wymiany kasy i zapewnić dostęp do Internetu. Plusem tej sytuacji jest prawo do ulgi na zakup kasy, nawet jeżeli podatnik już wcześniej otrzymał ulgę na zakup wymienianej kasy starego typu.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 145b ust. 1 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+/- 26. Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasie

PRZED ZMIANĄ ➤ W § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania na kasie (dalej: rozporządzenie) został określony wykaz dostaw towarów lub świadczenia usług, w przypadku których podatnik traci prawo do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania. Część z nich była sklasyfikowana według PKWiU 2008.

PO ZMIANIE ➤ Używana w rozporządzeniu klasyfikacja PKWiU 2008 obowiązywała tylko do 31 grudnia 2020 r. Stąd konieczność zmiany rozporządzenia. Po zmianie wykaz czynności, w przypadku których podatnik traci prawo do korzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, jest sklasyfikowany według CN lub PKWiU 2015. Dostosowanie nazwy towarów z § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–g rozporządzenia do grupowania CN i PKWiU 2015 spowodowało, że uległy one modyfikacjom.

Towary, których sprzedaż nie korzysta w 2021 r. ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie

Lp.	Wykaz
1	2
1.	gaz płynny
2.	części do silników (kod CN 8409 91 00, 8409 99 00)
3.	silniki do napędu pojazdów i motocykli (kod CN ex 8407, ex 8408 20)
4.	nadwozia do pojazdów silnikowych (kod CN 8707)
5.	przyczepy i naczepy (kod CN 8716 10, 8716 31 00, ex 8716 39, 8716 40 00); kontenery (kod CN 8609 00)
6.	części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (kod CN 8716 90)

1	2
7.	części i akcesoria do pojazdów silnikowych [(kod CN ex 8708 z wyłączeniem 8708 21, 8708 29, 8708 95), (kod CN 9401 90 80)](z wyłączeniem motocykli), tj.: <ul style="list-style-type: none"> ■ ciągniki; ■ pojazdy silnikowe do przewozu 10 lub więcej osób z kierowcą; ■ samochody i pozostałe pojazdy silnikowe przeznaczone zasadniczo do przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi; ■ pojazdy silnikowe do transportu towarów; ■ pojazdy silnikowe specjalnego przeznaczenia, inne niż te zasadniczo przeznaczone do przewozu osób lub towarów (na przykład pojazdy pogotowia technicznego, dźwigi samochodowe, pojazdy strażackie, betoniarki samochodowe, zamiatarki, polewaczki, przevożne warsztaty, ruchome stacje radiologiczne)
8.	silniki spalinowe tłokowe wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych w motocyklach (PKWiU 30.91.3)
9.	komputery, wyroby elektroniczne i optyczne (PKWiU ex 26 i ex 27.11)
10.	sprzęt fotograficzny, z wyłączeniem części i akcesoriów do sprzętu i wyposażenia fotograficznego (PKWiU ex 26.70.1)
11.	wyroby z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
12.	zapisane i niezapisane nośniki danych cyfrowych i analogowych
13.	wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na symbol PKWiU
14.	wyroby tytoniowe (kod CN 2401, 2402, 2403) oraz napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, oraz napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, bez względu na kod CN, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
15.	perfumy i wody toaletowe (kod CN 3303 00 10, 3303 00 90), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów

W przypadku usług, które nie mogą być ewidencjonowane na kasie, zmieniono tylko nazewnictwo jednej pozycji. Zmiana dotyczy usług związanych z wyżywieniem (PKWiU ex 56.10, PKWiU 52.21, PKWiU 56.29, PKWiU ex 56.30), włącznie:

- świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo oraz
- usług przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering).

Zmiana ta nie spowodowała zmiany zakresu usług gastronomicznych, które nie mogą korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania.

KOMENTARZ ➤ W większości przypadków przełożenie starego PKWiU na nowe PKWiU 2015 lub CN nie spowoduje zmiany zakresu wyłączenia. W celu weryfikacji prawidłowości wykonywania obowiązku ewidencjonowania sprzedaży podatnicy powinni zapoznać się z nową listą wyłączeń.

PODSTAWA PRAWNA

- § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących – Dz.U. z 2018 r. poz. 2519; ost. zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2317

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

– 27. Rejestracja na PUESC przez podatników dokonujących sprzedaży TAX FREE

PRZED ZMIANĄ > Przepisy nie przewidywały obowiązku rejestracji na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) przez podatników dokonujących sprzedaży w systemie TAX FREE.

PO ZMIANIE > Sprzedawca, który zamierza sprzedawać towary podróżnym w systemie TAX FREE w 2022 r., musi dokonać rejestracji na PUESC do 31 grudnia 2021 r. Rejestracja będzie możliwa od 1 lipca 2021 r. Obowiązek rejestracji jest spowodowany wprowadzeniem od 2022 r. elektronicznego systemu TAX FREE, z którego obowiązkowo będzie musiał korzystać każdy sprzedawca towarów na rzecz podróżnych. Korzystanie z elektronicznego systemu TAX FREE będzie możliwe po dokonaniu przez sprzedawcę rejestracji oraz założeniu konta w elektronicznym systemie TAX FREE.

KOMENTARZ > Zmiana spowoduje zwiększenie obowiązków dla podatników dokonujących sprzedaży w systemie TAX FREE. Dokumenty związane z tą sprzedażą będą wystawiane tylko w formie elektronicznej. Będą oni również zobowiązani wymienić kasy na kasy online. Dlatego ta grupa podatników powinna już w 2021 r. rozpocząć przygotowanie do zmian w 2022 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 11 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

+ 28. Zasady sporządzania i doręczania pism w zakresie VAT

PRZED ZMIANĄ > Z ustawy o VAT wynikało, że wnioski do organów podatkowych, informacje, oświadczenia należy złożyć w formie pisemnej.

PO ZMIANIE > Ustawa z 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, która zasadniczo będzie obowiązywała od 1 lipca 2021 r., wprowadza również zmiany w ustawie o VAT. Zmiana polega na zamianie:

- wyrazu „pisemne” na wyrażenie „sporządzone na piśmie”,
- wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie”,
- wyrazu „pisemnie” na wyrażenie „na piśmie” lub „przedstawione na piśmie” (w zależności od kontekstu zdania).

Zmiana ta ma na celu zrównoważenie postaci papierowej z postacią elektroniczną. Zwrot „na piśmie” odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu „pisemnie”, który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej podpisem własnoręcznym. Dlatego na piśmie (czyli w formie elektronicznej albo pisemnej) będą mogły być składane lub sporządzane pisma wymienione w zmienionych przepisach ustawy o VAT. Są to:

- oświadczenie o wyborze lub rezygnacji z opodatkowania WNT (art. 10 ust. 6 i 8 ustawy o VAT),
- ustanowienie przedstawiciela podatkowego (art. 18b ust. 4 ustawy o VAT),
- wybór lub rezygnacja z metody kasowej (art. 21 ust. 1 i 3 ustawy o VAT),
- zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z wyboru ustanowienia miejsca świadczenia usług elektronicznych, nadawczych i telekomunikacyjnych w szczególności sposób (art. 28k ust. 4 i 6 ustawy o VAT),
- wybór lub rezygnacja z kwartalnych rozliczeń VAT (art. 99 ust. 3 i 4 ustawy o VAT),
- zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o wyborze lub rezygnacji z rozliczania usług taksówkowych w formie ryczałtu (art. 114 ust. 1 i 4 ustawy o VAT),
- wybór miejsca opodatkowania sprzedaży wysyłkowej (art. 23 ust. 5 i art. 24 ust. 4 ustawy o VAT),
- powrót do korzystania ze zwolnienia przez rolników ryczałtowych (art. 43 ust. 5 ustawy o VAT),
- rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego (art. 113 ust. 4 ustawy o VAT),
- wymagana forma umów, z których wynikają raty i pożyczki rolnika ryczałtowego potrącane przy zapłacie należności (art. 116 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT),
- informacja o zasadach zwrotu dla podróżnych (art. 127 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT),
- upoważnienie naczelnika urzędu skarbowego do przekazywania zwrotu jako zabezpieczenia kredytu (art. 87 ust. 2 ustawy o VAT),
- wniosek o skrócenie terminu zwrotu ze 180 do 60 dni (art. 87 ust. 5a ustawy o VAT).

Teraz już nie powinno być wątpliwości, że obie formy (pisemna i elektroniczna) są dozwolone.

KOMENTARZ ➤ Zmianę należy ocenić pozytywnie. Podatnicy nie będą mieli wątpliwości, czy mogą dany wniosek złożyć w formie elektronicznej.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 10 ust. 6 i 8, art. 18b ust. 4, art. 21 ust. 1 i 3, art. 23 ust. 5 i art. 24 ust. 4, art. 28k ust. 4 i 6, art. 43 ust. 5, art. 87 ust. 2 i 5a, art. 99 ust. 3 i 4, art. 113 ust. 4, art. 114 ust. 1 i 4, art. 116 ust. 9 pkt 2, art. 127 ust. 4 pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2419

Podatek akcyzowy

Tabela. Zmiany w ustawie o podatku akcyzowym od 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Samochody hybrydowe	Do końca 2022 r. przedłużono zwolnienie z akcyzy przewidziane dla samochodów osobowych stanowiących pojazd hybrydowy w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

1	2	3
2.	Stawki akcyzy na paliwa silnikowe	<p>Od 2021 r. stawki podatku akcyzowego pobieranego od każdego rodzaju paliw silnikowych zostały obniżone, przy podwyższeniu o analogiczną wartość stawek opłaty paliwowej.</p> <p>Zmiana ta pozostaje neutralna dla kupujących na stacjach paliw, co oznacza, że ceny paliw na stacjach benzynowych nie powinny ulec zmianie z tego powodu. Zmiany mają na celu zwiększenie nakładów inwestycyjnych służących pobudzeniu gospodarki po wywołanym pandemią kryzysie.</p>
od 31 stycznia 2021 r.		
3.	Dokument e-DD	Przemieszczając poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie lub opodatkowane zerową stawką akcyzy, do 31 stycznia 2022 r. podatnicy nadal mogą wybierać, czy stosować elektroniczny e-DD czy jego dotychczasową wersję papierową.
od 1 lutego 2021 r.		
4.	Powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako PPW i PPG	Od 1 lutego 2021 r. PPG i PPW zamiast powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako podmioty pośredniczące będą dokonywały zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie z art. 16 ustawy akcyzowej przez PUESC.
5.	Reprezentujący podmiot zagraniczny	Od 1 lutego 2021 r. zostanie stworzony Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych. Podmiot reprezentujący będzie składał zgłoszenie tylko elektronicznie przez PUESC, w którym to będzie wskazywał reprezentowany przez niego podmiot zagraniczny.
6.	Rejestracja w zakresie akcyzy podmiotów olejowych	<p>Organami podatkowymi właściwymi w sprawach rejestracji zużywających podmiotów olejowych oraz pośredniczących podmiotów olejowych będą tylko:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ dla osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na adres ich zamieszkania albo adres miejsca pobytu, ■ dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na adres ich siedziby.
7.	Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych	1 lutego 2021 r. zostanie stworzony jeden Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych (CRPA), który będzie miał za zadanie gromadzenie informacji o wykorzystaniu wyrobów akcyzowych przez podmioty z całego kraju. Zgłoszenie rejestracyjne będzie można składać tylko w formie elektronicznej przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-

1	2	3
		<p>-Celnych (PUESC). Stare rejestry będą utrzymywane przez właściwych naczelników urzędów skarbowych do 30 czerwca 2021 r. Jednak dane zawarte w tych rejestrach nie będą aktualizowane po wejściu w życie zmian.</p>
8.	<p>Nowe podmioty objęte obowiązkiem rejestracyjnym w akcyzie</p>	<p>Od 1 lutego 2021 r. rejestracji w zakresie akcyzy będą zobowiązane dokonać podmioty:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nieprowadzące działalności gospodarczej, inne niż osoby fizyczne (np. jednostki pożytku publicznego, jednostki samorządu terytorialnego, jednostki organizacyjne wojska, Straży Granicznej i Policji) zamierzające zużywać wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie (paliwo lotnicze i żeglugowe, gaz LPG); 2) które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej prowadzą miejsce niszczenia wyrobów akcyzowych spełniające warunki niszczenia wyrobów na podstawie przepisów odrębnych, do którego są wysyłane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie; 3) które zostały wyznaczone jako podmioty reprezentujące przedsiębiorcę zagranicznego, o którym mowa w art. 13 ust. 5 i ust. 5a ustawy akcyzowej; 4) zamierzające prowadzić działalność jako pośredniczący podmiot węglowy, pośredniczący podmiot gazowy. <p>Podmioty z ostatniej 4 grupy, które dotychczas były zobowiązane do złożenia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia prowadzenia działalności jako pośredniczący podmiot węglowy lub gazowy, po zmianie będą musiały złożyć zgłoszenie rejestracyjne celem zarejestrowania ich w jednej centralnej bazie.</p> <p>Na zasadzie dobrowolności przewidziano także możliwość dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do CRPA poprzez platformę PUESC dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, zużywających gaz LPG do celów grzewczych. Osoby te będą mogły, jeśli wykażą taką chęć, dokonać zgłoszenia rejestracyjnego w formie elektronicznej przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).</p>
9.	<p>Podmioty produkujące energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW</p>	<p>Od 1 lutego 2021 r. obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego nie dotyczy podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, które zużywają tę energię niezależnie od tego, czy część wyprodukowanej energii odprowadzana jest do instalacji połączonych i współpra-</p>

1	2	3
		cujących ze sobą czy też nie. Pozostał jednak warunek, że od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii została odprowadzona akcyza.
10.	Zaświadczenia o rejestracji wydawane podmiotom olejowym	Organem właściwym do prowadzenia rejestru podmiotów olejowych jest naczelnik urzędu skarbowego. To on na wniosek wydaje nadal zaświadczenia o zarejestrowaniu tych podmiotów w prowadzonym przez ten organ rejestrze. Przy czym w zaświadczeniu o zarejestrowaniu pośredniczącego podmiotu olejowego lub zużywającego podmiotu olejowego zrezygnowano z podawania numeru PESEL.
11.	Zgłaszanie zaprzestania działalności akcyzowej	Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania określonej działalności lub czynności należy złożyć za pośrednictwem portalu PUESC. W przypadku podmiotów olejowych zgłoszenie należy przedłożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Pozostałe podmioty składają je właściwemu w sprawach CRPA dyrektorowi izby administracji skarbowej.
12.	Likwidacja wzorów zgłoszeń rejestracyjnych	Wprowadzenie od 1 lutego 2021 r. centralnej rejestracji wiąże się jednocześnie z rezygnacją ze wzorów zgłoszeń na rzecz określenia zakresu danych, które powinny być w nich zawarte.
13.	Przemieszczanie wyrobów energetycznych rurociągiem	Objęcie monitorowaniem z użyciem systemu EMCS PL2 przemieszczania zwolnionych wyrobów energetycznych rurociągiem, na podstawie e-DD, na podobnych zasadach, jakie przewidziane są w przypadku przemieszczania rurociągiem tych wyrobów na podstawie elektronicznego administracyjnego dokumentu (e-AD), z użyciem systemu EMCS PL2.
14.	Zwolnienie z akcyzy sprzedaży wyrobów węglowych przez podmioty pośredniczące	Zróżnicowano warunki zwolnienia wyrobów węglowych w zależności od tego, czy będą one dostarczane przez pośredniczący podmiot węglowy, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał: 1) do 30 mln kg wyrobów węglowych; 2) powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych. Sprzedaż zwolnionych od akcyzy wyrobów węglowych realizowanej przez pośredniczący podmiot węglowy, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych, objęto monitorowaniem w systemie EMCS PL2 z możliwością wykorzystania przysługującego okresu przejściowego w okresie od 1 lutego 2021 r. do 31 stycznia 2022 r.

1	2	3
15.	Przesyłki wyrobów energetycznych przewożonych koleją	Przy przesyłce wyrobów energetycznych koleją z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, tj. z użyciem systemu EMCS PL2 (czyli z dokumentem e-AD), będzie można dokonać ich podziału na co najmniej 2 przesyłki nie tylko na terytorium Polski, ale także na terenie innego kraju UE, którego przepisy pozwalają na dokonywanie takich podziałów.
16.	Poświadczenie nieprawdy co do tożsamości otrzymanego wyrobu lub jego ilości	W związku ze stwierdzanymi nieprawidłowościami polegającymi na poświadczaniu nieprawdy co do tożsamości otrzymanego wyrobu lub jego ilości rozszerzona została liczba przypadków, gdy będzie dochodzić do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy. Będzie miało to miejsce, gdy w raporcie odbioru lub dokumencie zastępującym raport odbioru podmiot odbierający celowo poświadczy nieprawdę co do tożsamości otrzymanego wyrobu lub jego ilości. W takiej sytuacji będzie się uznawać, co do zasady, że do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy doszło z dniem poświadczenia nieprawdy. Gdy nie będzie można ustalić tego dnia, procedura będzie kończona z dniem stwierdzenia przez uprawniony organ poświadczenia nieprawdy.
17.	Towary niezdatne do dalszego przerobu czy użycia	<p>Przemieszczenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ alkoholu stanowiącego odpad od podmiotu posiadającego ten alkohol do składu podatkowego, ■ wyrobów akcyzowych, które stały się nieprzydatne do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia <p>ze składu podatkowego do podmiotu prowadzącego miejsce niszczenia, spełniającego warunki niszczenia wyrobów na podstawie przepisów odrębnych, odbywać się będzie z użyciem systemu, a więc z zastosowaniem elektronicznego dokumentu dostawy (e-DD).</p>
18.	Rozszerzenie katalogu przypadków przemieszczania wyrobów akcyzowych z użyciem systemu EMCS PL2	<p>Od 1 lutego 2021 r. katalog przypadków, kiedy można przemieszczać wyrób z użyciem systemu, rozszerzono o przemieszczanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ od zarejestrowanego odbiorcy, o którym mowa w art. 32 ust. 3 pkt 5a, do podmiotu pośredniczącego, w przypadku wyrobów energetycznych, o których mowa w art. 32 ust. 1 pkt 2, ■ ze składu podatkowego do podmiotu prowadzącego miejsce niszczenia wyrobów akcyzowych, spełniającego warunki niszczenia wyrobów na podstawie przepisów odrębnych, w przypadku, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 1a,

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> ■ od podmiotu posiadającego alkohol etylowy stanowiący odpad do składu podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 5, ■ z miejsca importu do podmiotu pośredniczącego lub podmiotu zużywającego prowadzącego działalność gospodarczą. <p>Katalog wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przemieszczanych na terytorium kraju, został poszerzony o przemieszczenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ z miejsca importu do zużywającego podmiotu gospodarczego oraz ■ od zużywającego podmiotu gospodarczego poza obszar celny Unii Europejskiej w celu zwrotu, jeżeli wyprowadzenie wyrobów do sprzedawcy następuje przez krajowy urząd celno-skarbowy.
19.	Zbiorczy e-DD	Zbiorczy dokument e-DD będzie można stosować nie tylko do dostaw zwolnionego gazu LPG i paliwa lotniczego, ale także paliw żeglugowych.
20.	Zmiana środka transportu wyrobów przemieszczanych na podstawie e-DD	Od 1 lutego 2021 r. podmiot wysyłający, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 31 lit. b–f ustawy akcyzowej, może dokonać zmiany środka transportu wyrobów akcyzowych dostarczanych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z użyciem systemu. Szczegółowe warunki dokonywania zmiany środka transportu będą uregulowane w drodze rozporządzenia wykonawczego.
21.	Dorejestrowania z użyciem systemu EMCS PL2	Przypadki tzw. dorejestrowań, tzn. przypadki, w których stosowanie systemu EMCS PL2 do wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie będzie polegało na przestaniu przez podmiot wysyłający do systemu projektu e-DD po zakończeniu dostawy tych wyrobów do podmiotu odbierającego, uregulowano od 1 lutego 2021 r. w art. 46na. Dotyczą dorejestrowań: <ol style="list-style-type: none"> 1) dla dostaw paliw lotniczych, które są wydawane ze zbiornika zamontowanego na stałe na płycie lotniska bezpośrednio podmiotowi zużywającemu do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub przemieszczane na terenie lotniska cysterną do podmiotu zużywającego i wydawane temu podmiotowi bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym; 2) dla dostaw paliw żeglugowych, które są wydawane ze zbiornika zamontowanego na stałe w porcie bez

1	2	3
		pośrednio podmiotowi zużywającemu do zbiornika na stałe zamontowanego na statku; 3) dla dostaw wyrobów węglowych, które sprzedawane są finalnym nabywcom węglowym przez pośredniczące podmioty węglowe, które w poprzednim roku kalendarzowym sprzedały powyżej 30 mln kg tych wyrobów; 4) dla dostaw wyrobów energetycznych, przy użyciu rurociągu.
od 1 lipca 2021 r.		
22.	Składanie oświadczeń i zawiadomień w postaci elektronicznej	Z ustawy o akcyzie będzie wynikało, że forma pisemna i elektroniczna są równoważne.

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+ 1. Zwolnienie z akcyzy dla samochodów hybrydowych przedłużone do końca 2022 r.

PRZED ZMIANĄ > Pierwotnie zwolnienie z akcyzy było przewidziane dla samochodów osobowych stanowiących pojazd hybrydowy i miało obowiązywać do 1 stycznia 2021 r.

Ze zwolnienia korzystały samochody osobowe stanowiące pojazd hybrydowy:

- w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych, tj. pojazd o napędzie spalinowo-elektrycznym, w którym energia elektryczna jest akumulowana przez podłączenie do zewnętrznego źródła zasilania,
- o pojemności silnika spalinowego równej 2000 centymetrów sześciennych lub niższej.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. do końca 2022 r. przedłużono zwolnienie z akcyzy przewidziane dla samochodów osobowych stanowiących pojazd hybrydowy w rozumieniu art. 2 pkt 13 ustawy z 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych.

KOMENTARZ > Zmiana jest dla podatników korzystna, szczególnie dla producentów. Jednym z powodów rosnącej popularności hybryd na polskim rynku są ulgi w podatku akcyzowym. A zatem przedłużenie czasowego zwolnienia z akcyzy do końca 2022 r. w dalszym ciągu umożliwi lekką obniżkę cen, a dzięki temu zwiększenie sprzedaży tego rodzaju pojazdów.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 163a ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 2. Zmiana stawek akcyzy i opłaty paliwowej

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. stawki akcyzy na paliwa silnikowe regulowało obwieszczenie Ministra Finansów z 2 marca 2020 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2020 r. (M.P. z 2020 r. poz. 238).

Natomiast stawki opłaty paliwowej regulowało obwieszczenie Ministra Infrastruktury z 7 listopada 2019 r. w sprawie wysokości stawki opłaty paliwowej na rok 2020 (M.P. poz. 1073; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 211).

Stawki akcyzy i opłaty paliwowej na paliwa silnikowe w 2020 r.

Rodzaj paliwa	Stawka akcyzy	Opłata paliwowa
1	2	3
benzyna silnikowa o kodach CN 2710 12 45 lub 2710 12 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniającymi wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach	1520,00 zł/1000 litrów	155,49 zł za 1000 l
olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43 i 2710 20 11 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach	1151,00 zł/1000 litrów	323,34 zł za 1000 l
biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN	1151,00 zł/1000 litrów	323,34 zł za 1000 l
gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe objęte pozycją CN 2711 oraz gazowe węglowodory alifatyczne objęte pozycją CN 2901 gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych	skroplone – 650,00 zł/1000 kilogramów, w stanie gazowym – 10,08 zł/1 gigadżul (GJ)	187,55 zł za 1000 kg gazów
pozostały gaz przeznaczony do napędu silników spalinowych	13,76 zł/1 GJ	187,55 zł za 1000 kg gazów
pozostałe paliwa silnikowe	1777,00 zł/1000 litrów	–

PO ZMIANIE ➤ Począwszy od 2021 r. stawki podstawowe podatku akcyzowego pobieranego od każdego rodzaju paliw silnikowych zostały obniżone o 23 zł za 1000 l. Jednocześnie o te same kwoty podniesiono wysokość opłaty paliwowej, co ma zwiększyć nakłady inwestycyjne na drogi.

Zmianę wprowadziła ustawa z 7 października 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania społeczno-gospodarczym skutkom COVID-19 (Dz.U. z 2020 r. poz. 1747).

Jednak obowiązujące w 2021 r. stawki akcyzy zostały określone w obwieszczeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 26 listopada 2020 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe w roku 2021 (M.P. z 2020 r. poz. 1126). Natomiast stawki opłaty paliwowej na 2021 r. wynikają z art. 22 ustawy z 7 października 2020 r. zmieniającej ustawę o COVID.

Stawki akcyzy i opłaty paliwowej na paliwa silnikowe w 2021 r.

Rodzaj paliwa	Stawka akcyzy	Opłata paliwowa
1	2	3
benzyna silnikowa o kodach CN 2710 12 45 lub 2710 12 49 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych benzyn z biokomponentami, spełniającymi wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach	1514 zł/1000 litrów	165,14 zł za 1000 l
olej napędowy o kodzie CN 2710 19 43 i 2710 20 11 oraz wyroby powstałe ze zmieszania tych olejów z biokomponentami, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach	1145 zł/1000 litrów	338,53 zł za 1000 l
biokomponenty stanowiące samoistne paliwa, spełniające wymagania jakościowe określone w odrębnych przepisach, przeznaczone do napędu silników spalinowych, bez względu na kod CN	1145 zł/1000 litrów	338,53 zł za 1000 l
gaz ziemny (mokry) i pozostałe węglowodory gazowe objęte pozycją CN 2711 oraz gazowe węglowodory alifatyczne objęte pozycją CN 2901 gazów przeznaczonych do napędu silników spalinowych	skroplony – 644,00 zł/ /1000 kilogramów, w stanie gazowym – 10,02 zł/1 gigadżul (GJ).	198,25 zł za 1000 kg gazów
pozostały gaz przeznaczony do napędu silników spalinowych	13,70 zł/1 GJ	198,25 zł za 1000 kg gazów
pozostałe paliwa silnikowe	1771,00 zł/1000 litrów	–

KOMENTARZ ➤ Wprowadzone zmiany mają na celu zwiększenie nakładów inwestycyjnych służących pobudzeniu gospodarki po wywołanym pandemią kryzysie. Zmiana ta pozostaje neutralna dla kupujących na stacjach paliw, co oznacza, że ceny paliw na stacjach benzynowych nie powinny ulec zmianie z tego powodu.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 89 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przedruku do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- obwieszczenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 26 listopada 2020 r. w sprawie stawek akcyzy na paliwa silnikowe w roku 2021 – M.P. z 2020 r. poz. 1126

Zmiany od 31 stycznia 2021 r. – omówienie

+ 3. Przedłużenie okresu przejściowego na stosowanie e-DD

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 grudnia 2018 r. funkcjonował tylko papierowy dokument dostawy, na podstawie którego przemieszczało się na terytorium Polski wyroby akcyzowe

objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. 1 stycznia 2019 r. elektroniczny dokument e-DD zastąpił papierowy. Ustawą z 12 grudnia 2019 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 2496) ustawodawca wydłużył okres przejściowy na stosowanie papierowego dokumentu dostawy do 31 stycznia 2021 r. Podatnicy zyskali dodatkowy czas na przygotowanie się do zmian. Tym samym, przemieszczając poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie lub opodatkowane zerową stawką akcyzy do 31 stycznia 2021 r., mogli wybierać, czy stosować elektroniczny e-DD czy jego dotychczasową wersję papierową.

PO ZMIANIE > Ze względu na pandemię ustawodawca wydłużył okres przejściowy o kolejny rok, tj. do 31 stycznia 2022 r. Zatem możliwe będzie dokonywanie dostaw wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy nie tylko na podstawie e-DD, z użyciem systemu EMCS PL2, ale również na podstawie stosowanej dotychczas papierowej dokumentacji. Zatem zarówno dokument papierowy, jak i e-DD, będą funkcjonowały równolegle przez kolejny rok.

KOMENTARZ > Zmiana jest korzystna szczególnie dla tych podatników, którzy do tej pory nie podjęli żadnych kroków związanych z przygotowaniem do wdrożenia dokumentów e-DD. Pozwoli im odroczyć w czasie na kolejny rok wydatki związane z wdrożeniem programów do obsługi dokumentów e-DD. W dłuższej perspektywie lepiej jednak nie odkładać na ostatnią chwilę wdrożenia elektronicznego e-DD. Korzystanie z systemu nie tylko usprawni funkcjonowanie, ale może zmniejszyć ilość lub czas ewentualnych kontroli w tym obszarze, gdyż organy skarbowe będą na bieżąco miały wiedzę o obrotach akcyzowych, które będą mogły automatycznie weryfikować m.in. z obrotami VAT-owskimi i innymi dostępnymi dla nich bazami danych, bez zbędnego angażowania czasu i uwagi danego podmiotu.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 4 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

Zmiany od 1 lutego 2021 r. – omówienie

+ 4. Powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako PPW i PPG

PRZED ZMIANĄ > Dotychczas w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych pośredniczącemu podmiotowi węglowemu (PPW) sprzedawca mógł zażądać od niego przedstawienia potwierdzenia przyjęcia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia działalności gospodarczej jako pośredniczący podmiot węglowy. W razie odmowy jego przedstawienia mógł odmówić sprzedaży wyrobów węglowych po cenie nieuwzględniającej akcyzy.

Podobnie zasady dotyczyły sprzedaży gazu, gdzie sprzedawca wyrobów gazowych mógł zażądać takich dokumentów od nabywcy – pośredniczącego podmiotu gazowego (PPG).

Ponadto w zakresie rejestracji pośredniczące podmioty gazowe oraz pośredniczące podmioty węglowe składały powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako podmioty pośredniczące.

PO ZMIANIE > Ustawą nowelizującą uchylono art. 9a ust. 5 oraz art. 9c ust. 5, które regulowały uprawnienia dla sprzedawcy gazu czy węgla, żądania od nabywcy będącego PPW lub PPG potwierdzenia złożenia powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako taki podmiot.

Zmiana ta jest spowodowana faktem, że w wyniku nowelizacji ustawy akcyzowej wprowadzono obowiązek rejestracji w zakresie akcyzy przez podmiot, który zamierza prowadzić działalność gospodarczą jako:

- a) pośredniczący podmiot węglowy,
- b) pośredniczący podmiot gazowy

– przed dniem rozpoczęcia tej działalności.

Od 1 lutego 2021 r. zgłoszenie rejestracyjne będzie można składać tylko w formie elektronicznej przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC). Podmioty, które prowadzą już taką działalność, będą miały czas do końca czerwca 2021 r. na dokonanie rejestracji.

Przy czym właściwy dyrektor izby administracji skarbowej, bez zbędnej zwłoki, będzie publikował na PUESC aktualne listy zarejestrowanych w Centralnym Rejestrze Podmiotów Akcyzowych pośredniczących podmiotów węglowych oraz pośredniczących podmiotów gazowych.

Zastąpienie powiadomienia o rozpoczęciu działalności jako podmiot pośredniczący, obowiązkiem złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie z art. 16 ustawy akcyzowej przez PUESC spowodowało zmiany przepisów, które odwoływały się do powiadomień. W związku z tym w pkt 23a i 23d art. 2 dokonano zmian redakcyjnych, zastępując zwrot „pisemnie powiadomił właściwego naczelnika urzędu skarbowego o tej działalności” wyrazami „dokonał zgłoszenia rejestracyjnego, zgodnie z art. 16”.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter pozytywny. Aktualna lista PPG i PPW publikowana będzie na PUESC, co umożliwi bieżącą możliwość sprawdzenia statusu nabywcy.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 23a i 23d, art. 9a ust. 5, art. 9c ust. 5, art. 16 ust. 1 pkt 4, art. 16 ust. 2b–3c ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 5. Zmiany dla reprezentującego podmiot zagraniczny związane z utworzeniem CRPA

PRZED ZMIANĄ > Podatnikiem, w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego:

- 1) energii elektrycznej przez nabywcę końcowego,
- 2) wyrobów gazowych przez finalnego nabywcę gazowego

– od podmiotu zagranicznego niemającego siedziby, miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, jest podmiot reprezentujący, wyznaczony przez podmiot zagraniczny.

Przy czym podmiotem reprezentującym może być jedynie podmiot posiadający siedzibę na terytorium kraju, spełniający warunki, o których mowa w art. 48 ust. 1 pkt 2–4 ustawy akcyzowej, który złożył zgłoszenie rejestracyjne zgodnie z art. 16. Podmiot reprezentujący w zgłoszeniu rejestracyjnym powinien wskazać ponadto reprezentowany przez niego podmiot zagraniczny. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia przyjęcia zgłoszenia rejestracyjnego podmiotu reprezentującego, który nie spełnia warunków wskazanych w art. 48 ust. 1 pkt 2–4.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lutego 2021 r. zostanie stworzony Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych (dalej: CRPA). Podmiot reprezentujący będzie składał zgłoszenie tylko elektronicznie przez PUESC, w którym to będzie wskazywał reprezentowany przez niego podmiot zagraniczny. Wprowadzono obowiązek wydania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego decyzji administracyjnej o wykreśleniu podmiotu reprezentującego z CRPA, która będzie natychmiast wykonalna, jeżeli podmiot ten naruszył którykolwiek z warunków określonych w art. 48 ust. 1 pkt 2–4 ustawy akcyzowej.

Informację o wydaniu decyzji o wykreśleniu właściwy naczelnik urzędu skarbowego niezwłocznie przekazuje właściwemu dyrektorowi izby administracji skarbowej w celu wykreślenia podmiotu reprezentującego z CRPA. Podmioty zarejestrowane przed 1 lutego 2021 r. zostaną wpisane do CRPA, gdy do 30 czerwca 2021 r. uzupełnią zgłoszenie o dane właściwego organu podatkowego (art. 7 ustawy zmieniającej).

Podmiotowi reprezentującemu, jako stronie postępowania, będą przysługiwały określone w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa uprawnienia, w tym najważniejsze dotyczące możliwości złożenia odwołania do właściwego dyrektora izby administracji skarbowej od wydanej przez organ I instancji decyzji.

KOMENTARZ ➤ Nowelizacja ma charakter dostosowujący brzmienie dotychczasowych regulacji do zmian związanych z utworzeniem CRPA.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 13 ust. 6 pkt 2 i ust. 6a pkt 2, art. 16 ust. 2 pkt 8, art. 17 ust. 1–2 i ust. 4–5, art. 20c ust. 1–3 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 6. Zmiany w zakresie rejestracji dla podmiotów olejowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Podmiot zamierzający używać do celów opałowych wyroby akcyzowe jako zużywający podmiot olejowy lub prowadzić działalność gospodarczą jako pośredniczący podmiot olejowy składa właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, przed dniem wykonania pierwszej czynności z wykorzystaniem tych wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy, ze względu na ich przeznaczenie, zgłoszenie rejestracyjne uproszczone (art. 16b ust. 1 ustawy akcyzowej). W przypadku gdy podmiot olejowy prowadził działalność gospodarczą i podlegał już obowiązkowi rejestracyjnemu,

jako np. podmiot wykonujący czynności podlegające opodatkowaniu akcyzą, wówczas składał zgłoszenie rejestracyjne do tego naczelnika, u którego był już zarejestrowany jako podatnik akcyzy.

Organami podatkowymi właściwymi w sprawach rejestracji zużywających podmiotów olejowych oraz pośredniczących podmiotów olejowych byli dla:

- 1) osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego właściwy do wykonywania zadań w zakresie akcyzy ze względu na adres ich zamieszkania albo adres miejsca pobytu i właściwy dla tego naczelnika w zakresie akcyzy dyrektor izby administracji skarbowej;
- 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego właściwy do wykonywania zadań w zakresie akcyzy ze względu na adres ich siedziby i właściwy dla tego naczelnika w zakresie akcyzy dyrektor izby administracji skarbowej.

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r. w zakresie rejestracji podmiotów olejowych zastosowanie będzie miał do nich tylko szczególny sposób ustalania właściwości określony w art. 14 ust. 3b ustawy akcyzowej. Zatem organami podatkowymi właściwymi w sprawach rejestracji zużywających podmiotów olejowych oraz pośredniczących podmiotów olejowych będą:

- dla osób fizycznych – naczelnik urzędu skarbowego do zadań z zakresu akcyzy właściwy ze względu na adres ich zamieszkania albo adres miejsca pobytu,
- dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – naczelnik urzędu skarbowego do zadań z zakresu akcyzy właściwy ze względu na adres ich siedziby.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter techniczny. Nie zmienił się bowiem zakres obowiązków rejestracyjnych dla podmiotów olejowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 14 ust. 3b ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw



7. Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych (CRPA)

PRZED ZMIANĄ > Podmioty, które zamierzają prowadzić działalność gospodarczą w zakresie akcyzy, rejestrują się przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą. Obowiązek ten wypełniają, składając zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

Dotychczas rejestr podmiotów zarejestrowanych na potrzeby m.in. akcyzy był zasilany w sposób pośredni z papierowych zgłoszeń rejestracyjnych przekazywanych do Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu przez poszczególnych naczelników urzędów skarbowych. Poza bazą były jeszcze kolejne rejestry pośredniczących podmiotów gazowych oraz pośredniczących podmiotów węglowych.

PO ZMIANIE > 1 lutego 2021 r. zostanie stworzony jeden Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych (CRPA), który będzie miał za zadanie gromadzenie informacji o wykorzystaniu wyrobów akcyzowych przez podmioty z całego kraju. Zgłoszenie rejestracyjne będzie

można składać tylko w formie elektronicznej przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).

Z przepisu przejściowego art. 9 ustawy nowelizującej wynika, że stare rejestry będą utrzymywane przez właściwych naczelników urzędów skarbowych do 30 czerwca 2021 r. Jednak dane zawarte w tych rejestrach nie będą aktualizowane po wejściu w życie zmian. Podmioty zarejestrowane do akcyzy do 31 stycznia 2021 r., aby znaleźć się w CRPA, muszą do 30 czerwca 2021 r. uzupełnić zgłoszenie o informację o właściwości organu podatkowego.

KOMENTARZ > Zmiana jest korzystna głównie dla organów podatkowych. Zgromadzenie danych wszystkich podatników w jednej bazie umożliwi większą kontrolę ze strony fiskusa oraz zapewni lepszy przepływ informacji pomiędzy organami, ale także podatnikami.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 ust. 1 pkt 5a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 7 i art. 9 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 8. Nowe podmioty objęte obowiązkiem rejestracyjnym w akcyzie

PRZED ZMIANĄ > Dotychczas obowiązek rejestracyjny spoczywał tylko na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą przed dniem wykonania:

- pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub
- pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie.

Obowiązek ten nie ciążył na podmiotach nieprowadzących działalności, prowadzących działalność jak organizacje pożytku publicznego czy jednostki samorządu terytorialnego oraz takich, które zamierzają zużywać wyroby akcyzowe zwolnione z akcyzy ze względu na przeznaczenie.

Ponadto podmioty zamierzające prowadzić działalność jako pośredniczący podmiot węglowy, pośredniczący podmiot gazowy były obowiązane do złożenia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia prowadzenia działalności jako takie podmioty.

PO ZMIANIE > W wyniku nowelizacji ustawy akcyzowej rejestracji w zakresie akcyzy będą zobowiązane dokonać podmioty:

- 1) nieprowadzące działalności gospodarczej, inne niż osoby fizyczne (np. jednostki pożytku publicznego, jednostki samorządu terytorialnego, jednostki organizacyjne wojska, Straży Granicznej i Policji) zamierzające zużywać wyroby akcyzowe zwolnione od akcyzy ze względu na przeznaczenie (paliwo lotnicze i żeglugowe, gaz LPG);
- 2) które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej prowadzą miejsce niszczania wyrobów akcyzowych spełniające warunki niszczania wyrobów na podsta-

wie przepisów odrębnych, do którego są wysyłane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie;

- 3) które zostały wyznaczone jako podmioty reprezentujące przedsiębiorcę zagranicznego, o którym mowa w art. 13 ust. 5 i ust. 5a ustawy akcyzowej (przed zmianą obowiązek ten wynikał pośrednio z art.17 ustawy akcyzowej);
- 4) zamierzające prowadzić działalność jako pośredniczący podmiot węglowy, pośredniczący podmiot gazowy.

Podmioty z ostatniej 4 grupy, które dotychczas były zobowiązane do złożenia powiadomienia o zamiarze rozpoczęcia prowadzenia działalności jako pośredniczący podmiot węglowy lub gazowy, po zmianie będą musiały zgłosić zgłoszenie rejestracyjne celem zarejestrowania ich w jednej centralnej bazie.

Na zasadzie dobrowolności przewidziano także możliwość dokonania zgłoszenia rejestracyjnego do CRPA poprzez platformę PUESC dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, zużywających gaz LPG do celów grzewczych. Osoby te będą mogły, jeśli wykażą taką chęć, dokonać zgłoszenia rejestracyjnego w formie elektronicznej przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC).

Jednocześnie określono wymóg podpisania zgłoszenia rejestracyjnego kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym, podpisem osobistym lub zaawansowanym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą certyfikatu celnego lub zapewnienia w inny sposób możliwości potwierdzenia pochodzenia oraz integralności danych podawanych w postaci elektronicznej.

Rejestracja w CRPA będzie następowała po dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego spełniającego warunki ustawowe. Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym ulegną zmianie, podmiot, który dokonał zgłoszenia, będzie obowiązany zgłosić zmianę w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana.

Jakie dane powinno zawierać zgłoszenie rejestrujące, regulują przepisy art. 16 ust. 2–2a ustawy akcyzowej.

Stosowanie przepisów przejściowych

Ustawodawca w związku wprowadzeniem CRPA przewidział przepisy przejściowe, które przewidują różne regulacje w zależności od tego, czy podmiot prowadził już działalność czy dopiero się stara o rejestrację.

1. Podmioty prowadzące działalność, które nie były do tej pory zobowiązane do rejestracji akcyzowej

Podmioty niepodlegające dotychczas obowiązkowi rejestracji, które od 1 lutego 2021 r. obejmie ten obowiązek, będą musiały do 30 czerwca 2021 r. zgłosić zgłoszenie rejestracyjne (art. 8 ustawy nowelizującej). Do tego czasu pośredniczące podmioty węglowe i gazowe nie stracą swojego statusu.

2. Podmioty zarejestrowane jako podatnicy akcyzowi przed 1 lutego 2021 r.

Podmiot zarejestrowany do akcyzy przed 1 lutego 2021 r. zostanie wpisany do CRPA z chwilą uzupełnienia zgłoszenia rejestracyjnego (art. 7 ustawy nowelizującej). Trzeba będzie podać urząd skarbowy właściwy dla podatnika do rozliczeń akcyzy, czyli informację dotychczas niewyaganą. Zgłoszenie rejestracyjne trzeba będzie uzupełnić w sposób elektroniczny, czyli za pośrednictwem portalu PUESC. Zaktualizowane zgłoszenie trzeba będzie złożyć do 30 czerwca 2021 r. W przypadku niedopełnienia tego obowiązku podatnik nie będzie wpisany do CRPA i będzie musiał dokonać pełnej rejestracji zgodnie z nowymi zasadami.

3. Podmioty, które złożą zgłoszenie rejestracyjne i do 1 lutego 2021 r. nie otrzymają potwierdzenia jego przyjęcia

Podmioty, które złożą zgłoszenie rejestracyjne przed zmianą przepisów i do 1 lutego 2021 r. nie uzyskają potwierdzenia jego przyjęcia, otrzymają je na dotychczasowych zasadach. W tym przypadku właściwy naczelnik urzędu skarbowego, mimo obowiązywania przepisów o centralnej rejestracji, będzie miał obowiązek wydać takie potwierdzenie również po 1 lutego 2021 r. Aby jednak zostać wpisanym do CRPA, podatnicy ci będą musieli uzupełnić zgłoszenie do 30 czerwca 2021 r. o dodatkowe informacje (zob. pkt 2).

KOMENTARZ ➤ Objęcie podmiotów obowiązkiem rejestracyjnym celem zarejestrowania ich w jednej centralnej bazie danych należy ocenić pozytywnie, mimo że na początku będzie wymagało dokonania rejestracji lub jej uzupełnienia. Tym bardziej, że towarzyszy temu ograniczenie obowiązków formalnych po stronie podatników i organów. Natomiast zarejestrowanie się w centralnej bazie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej zużywających gaz LPG do celów grzewczych pozwoli na usprawnienie dostarczania im zwolnionego od akcyzy gazu LPG.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 16 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 6–8 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 9. Zwolnienie z obowiązku rejestracji w akcyzie podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 stycznia 2021 r. obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego nie dotyczył podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, która nie jest dostarczana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą, służących do przesyłania tej energii, lecz jest zużywana przez ten podmiot. Ponadto akcyza od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii elektrycznej musiała być zapłacona w należnej wysokości.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lutego 2021 r. obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego nie dotyczy podmiotów produkujących energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy

nieprzekraczającej 1 MW, które zużywają tę energię niezależnie od tego, czy część wyprodukowanej energii odprowadzana jest do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą czy też nie. Pozostał jednak warunek, aby od wyrobów energetycznych wykorzystywanych do produkcji tej energii została odprowadzona akcyza.

KOMENTARZ > Zmiana jest korzystna dla podatników, gdyż bardzo często energia, którą wyprodukują na własne potrzeby, była odprowadzana do instalacji połączonych i współpracujących ze sobą. W związku z tym, pomimo tego że produkowali energię elektryczną z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW, musieli się rejestrować w akcyzie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 16 ust. 7a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 10. Wydawanie zaświadczeń o rejestracji

PRZED ZMIANĄ > Dotychczas na wniosek zainteresowanego podmiotu właściwy naczelnik urzędu skarbowego wydawał zaświadczenia stwierdzające, czy dany podmiot jest zarejestrowany.

Przy czym w przypadku zużywającego podmiotu olejowego lub pośredniczącego podmiotu olejowego zaświadczenie zawierało następujące dane dotyczące tych podmiotów:

- imię i nazwisko lub nazwę podmiotu,
- adres jego zamieszkania, miejsca pobytu lub siedziby,
- numer identyfikacji podatkowej (NIP) albo numer PESEL, a jeżeli nie został nadany, nazwę i numer dokumentu stwierdzającego tożsamość osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej.

Natomiast w przypadku zużywającego podmiotu olejowego zaświadczenie zawierało również wskazanie miejsca, w tym adres i dane geolokalizacyjne, gdzie znajdują się urzędnictwa grzewcze, z wyłączeniem urzędzeń grzewczych niestacjonarnych, oraz numer identyfikacyjny miejsca (adresu), gdzie znajduje się urządzenie grzewcze stacjonarne, a w przypadku urzędzeń grzewczych niestacjonarnych – numer identyfikacyjny urzędnictwa.

PO ZMIANIE > Z uwagi na nieobejmowanie centralną rejestracją (CRPA) zużywającego podmiotu olejowego oraz pośredniczącego podmiotu olejowego organem właściwym do prowadzenia rejestru tych podmiotów jest nadal właściwy naczelnik urzędu skarbowego. To on na wniosek wydaje zaświadczenia o zarejestrowaniu tych podmiotów w prowadzonym przez ten organ rejestrze. Przy czym w zaświadczeniu o zarejestrowaniu pośredniczącego podmiotu olejowego lub zużywającego podmiotu olejowego zrezygnowano z podawania numeru PESEL.

W zakresie pozostałych podmiotów podlegających centralnej rejestracji zaświadczenie takie wydawane będzie teraz przez dyrektora izby administracji skarbowej właściwego w sprawach Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych. W zaświadczeniu dodano takie elementy jak adres miejsca pobytu, NIP albo inny numer identyfikacyjny używany w państwie zamieszkania lub siedziby, a w przypadku podmiotów zużywających niepro-

wadzących działalności gospodarczej – rodzaj wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, które podmiot zużywa.

KOMENTARZ > Zmiany w art. 18 ustawy akcyzowej wiążą się z wprowadzeniem centralnej rejestracji oraz utworzeniem Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych i polegają na uregulowaniu zasad prowadzenia rejestru oraz wydawania na wniosek zaświadczeń o rejestracji.

Przy czym wiążą się z koniecznością rozgraniczenia właściwości organów podatkowych w zakresie rejestracji wynikającej z art. 16 i art. 16b ustawy akcyzowej.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 18 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 11. Zgłaszanie zaprzestania działalności akcyzowej

PRZED ZMIANĄ > Zaprzestanie wykonywania działalności akcyzowej, do której wcześniej podmiot zarejestrował się na podstawie art. 16 ust. 1 i art. 16b ust. 1 (podmioty olejowe), jest obowiązany zgłosić w terminie 7 dni od zaprzestania. Zgłoszenia stanowią podstawę do wykreślenia podmiotu z właściwego rejestru przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

PO ZMIANIE > Jeżeli podmiot zaprzestał wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1, jest obowiązany w terminie 7 dni złożyć zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania tych czynności właściwemu w sprawach CRPA dyrektorowi izby administracji skarbowej. Natomiast w przypadku podmiotów olejowych zgłoszenie należy przedłożyć w tym samym terminie nadal właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania określonej działalności lub czynności należy złożyć za pośrednictwem portalu PUESC. Szczegółowe zasady reguluje art. 19 ustawy akcyzowej.

KOMENTARZ > Zmiany w art. 19 ustawy akcyzowej wiążą się z wprowadzeniem centralnej rejestracji oraz utworzeniem Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych. Polegają na uregulowaniu zasad dokonania zgłoszenia o zaprzestaniu prowadzenia działalności akcyzowej w formie elektronicznej.

Podatnicy będą ustalali właściwość organów do złożenia zawiadomienia ze względu na to, czy byli objęci centralną rejestracją czy nie. Podmioty olejowe dokonują zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, a pozostałe podmioty właściwemu w sprawach CRPA dyrektorowi izby administracji skarbowej.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 16 i art. 16b, art. 19 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 12. Likwidacja wzoru formularza AKC-R i AKC-Z

PRZED ZMIANĄ > Dotychczas zarówno rejestracji, jak i zaprzestania działalności akcyzowej, dokonywało się z wykorzystaniem odpowiedniego wzoru formularza AKC-R i AKC-Z.

PO ZMIANIE > Wprowadzanej od 1 lutego 2021 r. centralnej rejestracji towarzyszy rezygnacja z wzorów zgłoszeń na rzecz określenia zakresu danych, które powinny być w nich zawarte. Zgłoszenie ma być skadane elektronicznie przez PUESC, a więc nie ma potrzeby określania jego wzoru. Nowe brzmienie art. 20 ustawy akcyzowej zawiera jednak delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia szczegółowego zakresu danych, które powinny być zawarte w:

- zgłoszeniu rejestracyjnym,
- zgłoszeniu o zaprzestaniu wykonywania działalności lub czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1,
- zgłoszeniu o zaprzestaniu prowadzenia działalności, jeżeli nie zostanie ustanowiony zarząd sukcesyjny, o którym mowa w ustawie z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter dostosowujący do wprowadzanych zmian związanych z centralną rejestracją. Nie likwiduje obowiązków podatników w zakresie dokonywania rejestracji i zgłaszania zaprzestania działalności. Zmianie ulega tylko forma.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 20 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 13. Przemieszczanie wyrobów energetycznych rurociągiem

PRZED ZMIANĄ > W przypadku gdy importowane wyroby energetyczne, bezpośrednio po dopuszczeniu do obrotu z zastosowaniem zgłoszenia uproszczonego, są przemieszczane z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy przy użyciu rurociągu, z miejsca importu bezpośrednio do składu podatkowego na terytorium kraju:

- 1) w zgłoszeniu uproszczonym nie zamieszcza się informacji o kwocie akcyzy, która byłaby należna, gdyby wyroby akcyzowe nie zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy;
- 2) zgłoszenie uzupełniające, zawierające informację o kwocie akcyzy, która byłaby należna, gdyby wyroby akcyzowe nie zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy, przesyła się nie później niż w momencie przestania do systemu projektu e-AD.

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r., importowane wyroby energetyczne, bezpośrednio po dopuszczeniu do obrotu z zastosowaniem zgłoszenia uproszczonego na podstawie uzyskanego przez podmiot pozwolenia w rozumieniu przepisów prawa celnego, mogą być przemieszczane rurociągiem z użyciem systemu, z zastosowaniem procedury zawie-

szenia poboru akcyzy lub poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu bezpośrednio do składu podatkowego na terytorium kraju, podmiotu pośredniczącego lub podmiotu zużywającego. W takim przypadku:

- 1) w zgłoszeniu uproszczonym nie zamieszcza się informacji o kwocie akcyzy, która byłaby należna, gdyby wyroby akcyzowe nie zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub zwolnieniem od akcyzy;
- 2) zgłoszenie uzupełniające zawierające informację o kwocie akcyzy, która byłaby należna, gdyby wyroby akcyzowe nie zostały objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub zwolnieniem od akcyzy, przesyła się nie później niż w momencie przestania do systemu projektu e-AD lub projektu e-DD.

KOMENTARZ > Zmiana jest korzystna dla podatników. Monitorowaniem z użyciem systemu EMCS PL2 objęte zostaną przemieszczania zwolnionych wyrobów energetycznych rurociągiem na podstawie projektu e-DD. Podmiot wysyłający będzie przysyłał do systemu projekt e-DD niezwłocznie po zakończeniu tłoczenia (art. 46na ust.5). Będzie się to odbywać na podobnych zasadach, jakie przewidziane są w przypadku przemieszczania rurociągiem tych wyrobów na podstawie elektronicznego administracyjnego dokumentu (e-AD), z użyciem systemu EMCS PL2.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 27 ust. 3a, art. 46na ust. 5 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 14. Warunki zwolnienia z akcyzy sprzedaży wyrobów węglowych przez podmioty pośredniczące

PRZED ZMIANĄ > Warunki korzystania ze zwolnienia przez sprzedawców wyrobów węglowych

Dotychczas w ustawie akcyzowej warunki korzystania ze zwolnienia przez pośredniczące podmioty węglowe nie były uzależnione od ilości sprzedanych wyrobów. Warunek odpowiedniego udokumentowania sprzedaży był dla wszystkich podmiotów pośredniczących taki sam.

Zwrot nabytych towarów przez nabywcę

Zwrot przez finalnego nabywcę węglowego wyrobów węglowych nabytych w ramach zwolnienia z akcyzy do pośredniczącego podmiotu węglowego, który sprzedał te wyroby, odbywał się na podstawie faktury korygującej.

Oświadczenie

Ponadto z przepisów wynikało, iż oświadczenie potwierdzające, że wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia z akcyzy, może być zastąpione oświadczeniem złożonym w okresowej umowie zawartej między pośredniczącym podmiotem węglowym będącym sprzedawcą a finalnym nabywcą węglowym. Oświadczenie wywiera skutek jedynie w stosunku do nabywanych wyrobów węglowych w ilości wynikającej z tych umów, pod warunkiem potwierdzenia każdej sprzedaży tych wyrobów fakturą.

PO ZMIANIE > **Warunki korzystania ze zwolnienia dla sprzedawców wyrobów węglowych**

W wyniku nowelizacji różnicowano warunki zwolnienia wyrobów węglowych w zależności od tego, czy będą one dostarczane przez pośredniczący podmiot węglowy, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał:

- 1) do 30 mln kg wyrobów węglowych,
- 2) powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych.

W konsekwencji wskazano, jakie warunki muszą spełnić te podmioty, aby móc zastosować zwolnienie.

Ad 1. Przy sprzedaży do 30 mln kg wyrobów węglowych warunkiem zastosowania zwolnienia będzie:

- uzyskanie od finalnego nabywcy węglowego oświadczenia, że odebrane przez niego wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia od akcyzy,
- wystawienie faktury dokumentującej tę sprzedaż albo sporządzenie listy finalnych nabywców węglowych uprawnionych do odbioru deputatu węglowego.

W przypadku sprzedaży dokonywanej w oparciu o umowę ramową lub okresową warunki zastosowania zwolnienia pozostają takie same jak przy „zwykłej” sprzedaży. Przy czym w przypadku gdy oświadczenie nie zostało złożone w umowie lub na wystawionej fakturze potwierdzającej sprzedaż, uzyskanie od finalnego nabywcy węglowego oświadczenia, że odebrane przez niego wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia od akcyzy, będzie możliwe dopiero po zakończeniu umowy (tj. po dostarczeniu wyrobów do finalnego nabywcy węglowego i potwierdzeniu odbioru tych wyrobów przez ten podmiot).

Ad 2. Przy sprzedaży powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych warunkiem zwolnienia będzie:

- sporządzenie przez ten podmiot projektu e-DD po dostarczeniu finalnemu nabywcy węglowemu wyrobów węglowych na podstawie odebranej przez niego faktury dokumentującej tę sprzedaż,
- przesłanie tego projektu e-DD do systemu w terminie do 16 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wyroby te zostały sprzedane,
- uzyskanie z systemu dokumentu e-DD z nadanym numerem referencyjnym, sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości zawartych w nim danych,
- dokonanie czynności wymaganych do zakończenia monitorowania sprzedaży wyrobów węglowych z użyciem systemu w terminie 47 dni od dnia dokonania ich sprzedaży,
- złożenie przez finalnego nabywcę węglowego oświadczenia, że odebrane przez niego wyroby węglowe zostaną zużyte do celów uprawniających do zwolnienia w ilości wskazanej na fakturze wystawionej przez pośredniczący podmiot węglowy.

Nowe przepisy wchodzi w życie 1 lutego 2021 r. Jednak ustawodawca przewidział okres przejściowy. Dzięki temu przepisy dotychczasowe będą mogły być stosowane do monitorowania sprzedaży wyrobów węglowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie od pośredniczącego podmiotu węglowego, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych do finalnych nabywców węglowych:

- rozpoczętego i niezakończonego do 31 stycznia 2021 r.,

- w okresie od 1 lutego 2021 r. do 31 stycznia 2022 r.

Zwrot nabytych towarów przez nabywcę

Zwrot przez finalnego nabywcę węglowego wyrobów węglowych nabytych w ramach zwolnienia z akcyzy do pośredniczącego podmiotu węglowego, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał do 30 mln kg wyrobów węglowych, nadal będzie się odbywał na podstawie faktury korygującej. Natomiast gdy zwrot dokonywany jest przez finalnego nabywcę węglowego do pośredniczącego podmiotu węglowego, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych, konieczne będzie udokumentowanie tego zwrotu w systemie poprzez sporządzenie projektu e-DD po przemieszczeniu tych wyrobów. Projekt e-DD sporządza pośredniczący podmiot węglowy, do którego wyroby są zwracane (art. 31a ust. 5).

Oświadczenie

Po nowelizacji z przepisu art. 31a ust. 3e wprost będzie wynikało, iż oświadczenie potwierdzające, że wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia z akcyzy, może być zastąpione oświadczeniem złożonym także w ramowej umowie zawartej między pośredniczącym podmiotem węglowym będącym sprzedawcą a finalnym nabywcą węglowym. Oświadczenie wywiera skutek jedynie w stosunku do nabywanych wyrobów węglowych w ilości wynikającej z tych umów, pod warunkiem potwierdzenia każdej sprzedaży tych wyrobów fakturą.

Na potrzeby niniejszej regulacji do ustawy akcyzowej wprowadzono również definicję umowy ramowej, przez którą należy rozumieć umowę o gotowości zlecenia usług i ich wykonania, określającą harmonogram dostaw, która nie zawiera postanowień dotyczących okresu, na jaki została zawarta.

KOMENTARZ ➤ Zmiany dotyczące oświadczenia o wykorzystaniu wyrobów węglowych do celów zwolnionych z akcyzy należy ocenić pozytywnie. Doprecyzowanie, że oświadczenie złożone w formie umowy ramowej potwierdza, że wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia z akcyzy rozwiało wiele wątpliwości. W praktyce bowiem konstrukcja umów ramowych rodziła wątpliwości interpretacyjne, czy w takim zakresie mieszczą się one w pojęciu „umowy okresowej” i czy oświadczenie, o którym mowa w art. 31a ust. 3 pkt 1 lit. a oraz w pkt 2 lit. b tiret drugie, może być zastąpione oświadczeniem złożonym w takiej umowie.

Objęcie monitorowaniem w systemie EMCS PL2 sprzedaży zwolnionych od akcyzy wyrobów węglowych realizowanej przez pośredniczący podmiot węglowy, który w poprzednim roku kalendarzowym sprzedał powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych, będzie niestety wymagało od sprzedawców poniesienia określonych nakładów finansowych. Będą musieli dostosować swoje systemy komputerowe do zmodernizowanych funkcjonalności. Podatnicy zyskali dodatkowy czas na przygotowanie się do zmian.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 pkt 38, art. 31a ust. 3 i ust. 3i, art. 31a ust. 3e, art. 46na pkt 1–2, art. 46ba ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 12 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 15. Możliwość podziału w innym państwie członkowskim przesyłki wyrobów energetycznych przewożonych koleją

PRZED ZMIANĄ > Do 31 stycznia 2021 r. w przypadku przemieszczania wyrobów energetycznych transportem kolejowym z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z użyciem systemu podmiot wysyłający mógł dokonać tylko na terytorium Polski podziału rozpoczętego przemieszczenia na co najmniej dwa przemieszczenia, pod warunkiem że całkowita ilość przemieszczanych wyrobów nie uległa zmianie.

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r. przy przesyłce wyrobów energetycznych koleją z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy, tj. z użyciem systemu EMCS PL2 (czyli z dokumentem e-AD), można dokonać ich podziału na co najmniej 2 przesyłki nie tylko na terytorium Polski, ale także na terenie innego kraju UE, którego przepisy pozwalają na dokonywanie takich podziałów. W celu skorzystania z tej nowej możliwości trzeba wysłać komunikat do systemu EMCS PL2, powiadamiając o tym podziale właściwe władze państwa członkowskiego, na terytorium którego nastąpi podział. Oczywiście, identycznie jak w przypadku podziałów przesyłek dokonywanych na terytorium kraju, należy pamiętać o tym, aby całkowita ilość przemieszczanych wyrobów nie uległa zmianie. Oznacza to, że suma ilości w podzielonych przesyłkach musi równać się ilości wykazanej w pierwotnym e-AD.

KOMENTARZ > Nowelizacja przepisów jest pozytywna, ponieważ pozwoli podatnikowi – jeśli będzie tego chciał – dzielić wyroby energetyczne na dwie przesyłki także za granicą. Powinien jednak wcześniej sprawdzić, czy przepisy akcyzowe kraju UE, na terytorium którego chce dokonywać podziału, pozwalają na to.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 41i ust. 1–2a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 16. Rozszerzenie przypadków zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy

PRZED ZMIANĄ > Z obowiązującego do 31 stycznia 2021 r. brzmienia art. 42 ust. 1 pkt 5 ustawy akcyzowej wynika, że zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy następuje z dniem naruszenia innych warunków niż związane z otrzymaniem komunikatu lub dokumentu potwierdzającego zakończenie przemieszczenia w określonym terminie. Natomiast gdy nie można ustalić dnia tego naruszenia, zakończenie procedury zawieszenia następuje z dniem stwierdzenia takiego naruszenia przez uprawniony organ. Jednakże w przepisach akcyzowych nie ma definicji pojęcia „naruszenia procedury zawieszenia poboru akcyzy”.

PO ZMIANIE > W związku ze stwierdzanymi nieprawidłowościami polegającymi na poświadczaniu nieprawdy co do tożsamości otrzymanego wyrobu lub jego ilości rozszerzona została liczba przypadków, gdy będzie dochodzić do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy. Będzie miało to miejsce, gdy w raporcie odbioru lub dokumencie zastępującym raport odbioru podmiot odbierający celowo poświadczy nieprawdę co

do tożsamości otrzymanego wyrobu lub jego ilości. W takiej sytuacji będzie się uznawać, co do zasady, że do zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy doszło z dniem poświadczenia nieprawdy. Gdy nie będzie można ustalić tego dnia, procedura będzie kończona z dniem stwierdzenia przez uprawniony organ poświadczenia nieprawdy.

KOMENTARZ > Zmiany należy ocenić na plus, ponieważ zlikwidują wszelkie wątpliwości interpretacyjne ze strony podatników, czy w takim przypadku dochodzi do istotnego naruszenia warunków stosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy, a tym samym jej zakończenia.

Z drugiej jednak strony niosą zagrożenie dla podatnika. Będzie na nim bowiem spoczywała odpowiedzialność za odpowiednie przeszkolenie osób odpowiedzialnych w jego firmie, aby w raporcie odbioru lub dokumencie zastępującym raport odbioru nie pojawiły się nieprawdziwe informacje. Zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy jest równoznaczne z powstaniem obowiązku zapłaty akcyzy.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 42 ust. 1 pkt 4a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 17. Zwolnienie z akcyzy towarów niezdatnych do dalszego przerobu czy użycia

PRZED ZMIANĄ > Do 31 stycznia 2021 r. zasady stosowania zwolnień od podatku akcyzowego dotyczące wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, które stały się nieprzydatne do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia, były uregulowane z § 17 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia MF z 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego.

Natomiast zwolnienie dotyczące alkoholu etylowego pozostającego jako odpad w procesie produkcyjnym, w którym produkt końcowy nie zawiera alkoholu etylowego, w przypadku gdy alkohol etylowy zostanie przemieszczony do składu podatkowego z przeznaczeniem do dalszego przerobu w tym składzie, wynikało z § 12 zacytowanego rozporządzenia MF w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego.

Warunkiem stosowania zwolnień w obydwu przypadkach było dokonanie przemieszczenia na podstawie papierowego dokumentu dostawy.

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r. przemieszczenie:

- alkoholu stanowiącego odpad od podmiotu posiadającego ten alkohol do składu podatkowego,
- wyrobów akcyzowych, które stały się nieprzydatne do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia
- ze składu podatkowego do podmiotu prowadzącego miejsce niszczenia, spełniającego warunki niszczenia wyrobów na podstawie przepisów odrębnych, odbywać się będzie z użyciem systemu, a więc z zastosowaniem elektronicznego dokumentu dostawy (e-DD). Stąd konieczność przeniesienia opisanych przypadków zwolnień z rozporządzenia i objęcia ich regulacją ustawową, która określa, jakie podmioty są obowiązane do stosowania systemu i w jakim zakresie.

Ponadto warunkiem zwolnienia alkoholu etylowego pozostającego jako odpad w procesie produkcyjnym będzie osiągnięcie przychodu ze sprzedaży tego alkoholu stanowiącego nie więcej niż 0,1% całości przychodu w rozumieniu ustawy o CIT lub PIT uzyskanego z prowadzonej działalności gospodarczej za poprzedni rok obrotowy lub deklarowanego w przypadku rozpoczęcia działalności gospodarczej (art. 32 ust. 6d).

Przepisy przejściowe

Do przemieszczeń poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie (alkohol stanowiący odpad i wyroby akcyzowe niezdatne do dalszego użycia), o których mowa w art. 32 ust. 4 pkt 1a lub 5 ustawy akcyzowej:

- rozpoczętych i niezakończonych do 31 stycznia 2021 r., stosuje się stare przepisy,
- dokonanych od 1 lutego 2021 r. do 31 stycznia 2022 r. mogą być stosowane przepisy w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ ➤ **Konieczność wykorzystania systemu, a więc i zastosowania elektronicznego dokumentu dostawy (e-DD) do przemieszczeń: alkoholu stanowiącego odpad czy wyrobów akcyzowych, które stały się nieprzydatne do zużycia, należy ocenić na plus. Gwarantuje bowiem przesłanie sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości danych dokumentu, zweryfikowanego przez system. Aby korzystać z tej możliwości, konieczne jest jednak dostosowanie systemów IT. Dlatego przedsiębiorcy, którzy nie zechcą bądź nie będą mogli ponieść takich kosztów w 2021 r., będą mieli możliwość stosowania dotychczasowych przepisów do 31 stycznia 2022 r.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 32 ust. 4 pkt 1a i 5 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. Dz.U. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 13 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 18. Rozszerzenie katalogu przypadków przemieszczania wyrobów akcyzowych z użyciem systemu EMCS PL2 (e-DD)

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 stycznia 2021 r. przemieszczanie wyrobów akcyzowych na terytorium Polski poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy odbywa się z użyciem systemu na podstawie e-DD albo dokumentu zastępującego e-DD, jeżeli:

- 1) wyroby akcyzowe objęte zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie są przemieszczane:
 - a) ze składu podatkowego do podmiotu pośredniczącego,
 - b) od podmiotu pośredniczącego do składu podatkowego, w celu zwrotu,
 - c) ze składu podatkowego do podmiotu zużywającego,
 - d) od podmiotu zużywającego do składu podatkowego, w celu zwrotu,
 - e) od podmiotu pośredniczącego do podmiotu zużywającego,
 - f) od podmiotu zużywającego do podmiotu pośredniczącego, w celu zwrotu,

- g) od zarejestrowanego odbiorcy, o którym mowa w art. 32 ust. 3 pkt 5 ustawy akcyzowej, do podmiotu zużywającego;
- 2) wyroby akcyzowe wymienione w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, są przemieszczane na terytorium kraju:
- ze składu podatkowego do zużywającego podmiotu gospodarczego,
 - od zużywającego podmiotu gospodarczego do składu podatkowego,
 - od zarejestrowanego odbiorcy – w przypadku, o którym mowa w art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy akcyzowej – do zużywającego podmiotu gospodarczego.

PO ZMIANIE > Dotychczasowy katalog przypadków gdy przemieszczenie jest objęte systemem EMCS rozszerzono o przemieszczanie:

- od zarejestrowanego odbiorcy, o którym mowa w art. 32 ust. 3 pkt 5a, do podmiotu pośredniczącego – w przypadku wyrobów energetycznych, o których mowa w art. 32 ust. 1 pkt 2 (tj. używanych do celów żeglugi),
- ze składu podatkowego do podmiotu prowadzącego miejsce niszczenia wyrobów akcyzowych, spełniającego warunki niszczenia wyrobów na podstawie przepisów odrębnych – w przypadku, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 1a, (tj. wyrobów akcyzowych objętych procedurą zawieszenia poboru akcyzy, które stały się nieprzydatne do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia),
- od podmiotu posiadającego alkohol etylowy stanowiący odpad do składu podatkowego – w przypadku, o którym mowa w art. 32 ust. 4 pkt 5 (tj. alkohol etylowy stanowiący odpad w procesie produkcyjnym),
- z miejsca importu do podmiotu pośredniczącego lub podmiotu zużywającego prowadzącego działalność gospodarczą.

W przypadku przemieszczania wyrobów akcyzowych od zarejestrowanego odbiorcy do podmiotu pośredniczącego ograniczono katalog wyrobów akcyzowych jedynie do paliwa żeglugowego z uwagi na charakterystykę branży oraz w celu uniknięcia możliwych nadużyć, jakie mogłyby mieć miejsce w przypadku przemieszczania pozostałych wyrobów akcyzowych z katalogu określonego w art. 32 ust. 1 ustawy akcyzowej.

Wyroby akcyzowe, wymienione w załączniku nr 2 do ustawy akcyzowej, opodatkowane zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, będą objęte systemem EMCS również w przypadku przemieszczenia:

- z miejsca importu do zużywającego podmiotu gospodarczego oraz
- od zużywającego podmiotu gospodarczego poza obszar celny Unii Europejskiej, w celu zwrotu, jeżeli wyrowadzenie wyrobów do sprzedawcy następuje przez krajowy urząd celno-skarbowy.

Przepis przejściowy

Od 1 lutego 2021 r. nastąpią znaczące zmiany w poszczególnych funkcjonalnościach systemu EMCS PL2 stosowanych do przemieszczeń wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy. Po 31 stycznia 2021 r. nie będzie możliwe zastosowanie poprzednich funkcjonalności systemu EMCS PL2. W związku z tym nie będą mogły być zastosowane przepisy dotychczasowe w odniesieniu do przemieszczeń poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką rozpoczętych i niezakończonych do 31 stycz-

nia 2021 r. Dlatego na podstawie przepisu przejściowego art. 10 ust. 1 ustawy nowelizującej przemieszczenia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy:

- wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie
- wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie

rozpoczęte i niezakończone w systemie do 31 stycznia 2021 r. będą zakańczane w systemie w sposób manualny. Dotyczy to podmiotów, które stosują elektroniczny e-DD. Zakończenie przemieszczenia w sposób manualny będzie należało do zadań właściwego naczelnika urzędu skarbowego, który uczyni to na wniosek podmiotu obowiązującego do sporządzenia raportu odbioru, na podstawie dostarczonych przez ten podmiot dokumentów potwierdzających odbiór wyrobów akcyzowych.

KOMENTARZ ➤ **Rozszerzenie katalogu przypadków przemieszczania wyrobów akcyzowych z użyciem systemu EMCS PL2 (e-DD) należy ocenić na plus. Gwarantuje bowiem przesłanie sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości danych dokumentu, zweryfikowanego przez system.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46a ust. 1 pkt lit. h–k i pkt 2 lit. b, d, e, art. 46b, art. 46n ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 10 ust. 1 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 19. Objęcie monitorowaniem EMCS PL2 przemieszczeń importowanych wyrobów akcyzowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 stycznia 2021 r. przemieszczenia importowanych wyrobów akcyzowych zwolnionych i opodatkowanych stawką zerową ze względu na przeznaczenie nie były objęte monitorowaniem przy użyciu systemu EMCS PL2.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lutego 2021 r. objęte monitorowaniem z użyciem systemu EMCS PL2 zostaną przemieszczenia importowanych wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie z miejsca importu do podmiotu, który importował te wyroby. To oznacza, że zamiast papierowych dokumentów, dostawy będą potwierdzane w drodze elektronicznego dokumentu (e-DD).

W związku z takimi zmianami szczegółowo określono moment rozpoczęcia przemieszczenia wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy w przypadku importu. W przypadkach przemieszczenia:

- z miejsca importu do podmiotu pośredniczącego lub podmiotu zużywającego prowadzącego działalność gospodarczą,
- z miejsca importu do zużywającego podmiotu gospodarczego

przemieszczenie rozpocznie się z chwilą dopuszczenia wyrobów akcyzowych do obrotu. Konieczne jednak jest, aby dane dotyczące wyrobów akcyzowych zawarte w zgłoszeniu celnym zgadzały się z danymi zawartymi w e-DD, sprawdzonym pod względem kompletności i prawidłowości danych i któremu został nadany numer referencyjny. Porównania

danych dotyczących wyrobów akcyzowych zawartych w zgłoszeniu celnym z danymi zawartymi w e-DD będzie dokonywał naczelnik urzędu celno-skarbowego, który dopuścił wyroby akcyzowe do obrotu (art. 46b ust. 1 pkt 2 i ust. 1a ustawy akcyzowej).

Przepisy przejściowe

W przypadku importu i dopuszczenia do obrotu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie oraz wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie przed 1 lutego 2021 r., i nieprzesłania przez podatnika e-DD do 31 stycznia 2021 r. – import w systemie odnotuje naczelnik urzędu celno-skarbowego, który dopuścił do obrotu wyroby. Dotyczy to podmiotów, które stosują elektroniczny e-DD. Naczelnik odbiór w systemie odnotuje w sposób manualny, na wniosek podmiotu obowiązującego do przesłania e-DD. W takim przypadku warunkiem zastosowania zwolnienia od akcyzy lub zerowej stawki akcyzy jest złożenie naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przez podmiot obowiązujący do przesłania e-DD tego wniosku w terminie 15 dni od dnia dopuszczenia do obrotu wyrobów akcyzowych (art. 10 ust. 2 ustawy nowelizującej).

KOMENTARZ ➤ **Konieczność wykorzystania systemu, a więc i zastosowania elektronicznego dokumentu dostawy (e-DD) do przemieszczeń, zagwarantuje przesłanie sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości danych dokumentu, zweryfikowanego przez system.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46a pkt 1 lit. k oraz pkt 2 lit. d, art. 46b ust. 1 pkt 2 i ust. 1a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 10 ust. 2 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 20. Objęcie monitorowaniem z użyciem systemu EMCS PL2 przemieszczeń wyrobów eksportowanych i wyprowadzanych poza UE

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 stycznia 2021 r. przemieszczenia eksportowanych wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie nie były objęte monitorowaniem przy użyciu systemu EMCS PL2.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lutego 2021 r. przemieszczenia eksportowanych wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie są objęte monitorowaniem przy użyciu systemu EMCS PL2. W związku z tym określono wymóg zakończenia przemieszczenia wyrobów akcyzowych odnoszący się do eksportu wyrobów akcyzowych. Zaproponowany zapis jest analogiczny jak obowiązujący w przypadku eksportu wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 41a ust. 2 pkt 2 ustawy akcyzowej). Zakończenie przemieszczania wyrobów akcyzowych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy następuje w momencie wyprowadzenia wyrobów akcyzowych poza terytorium Unii Europejskiej.

Przepis przejściowy

Dotychczasowe przepisy należy stosować w odniesieniu do przemieszczeń eksportowych i wyprawdzanych poza obszar celny UE przez krajowy urząd celno-skarbowy wyrobów akcyzowych opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, rozpoczętych i niezakończonych do 31 stycznia 2021 r.

Ustawodawca umożliwił także stosowanie dotychczasowych przepisów, według wyboru podatnika od 1 lutego 2021 r. do 31 stycznia 2022 r. (art. 11 ustawy nowelizującej).

KOMENTARZ ➤ Wykorzystanie systemu, a więc i zastosowania elektronicznego dokumentu dostawy (e-DD) do przemieszczeń, zagwarantuje przesłanie sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości danych dokumentu, zweryfikowanego przez system.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46a ust. 1 pkt 2 lit. e, art. 46b ust. 2 pkt 2 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw
- art. 11 ustawy z 10 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 21. Dostawy wyrobów na podstawie zbiorczego e-DD

PRZED ZMIANĄ ➤ Do 31 stycznia 2021 r. zbiorczy dokument e-DD dotyczył dostaw zwolnionego gazu LPG i paliwa lotniczego.

W przypadku przemieszczania jedną cysterną objętych zwolnieniem od akcyzy gazu LPG do więcej niż jednego podmiotu zużywającego – mógł być sporządzony jeden projekt e-DD albo dokument zastępujący e-DD dla wszystkich podmiotów zużywających. Nie było regulacji dotyczącej przemieszczenia wyrobów energetycznych więcej niż jednym środkiem transportu do jednego podmiotu zużywającego.

Także w przypadku przemieszczania jedną cysterną objętych zwolnieniem od akcyzy paliw lotniczych (z wyjątkiem olejów smarowych do silników lotniczych) do więcej niż jednego podmiotu zużywającego – mógł być sporządzony jeden projekt e-DD albo dokument zastępujący e-DD dla wszystkich podmiotów zużywających. W tym przypadku dokument ten nie musiał zawierać danych tych podmiotów.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 lutego 2021 r. zbiorczy dokument e-DD będzie dotyczył nie tylko dostaw zwolnionego gazu LPG i paliwa lotniczego, ale także paliw żeglugowych. Dla wszystkich tych wyrobów energetycznych, przemieszczanych więcej niż jednym środkiem transportu, do jednego podmiotu zużywającego – będzie mógł być sporządzony jeden projekt e-DD albo dokument zastępujący e-DD.

Dodatkowo doprecyzowano, że w przypadku przemieszczania jedną cysterną objętych zwolnieniem od akcyzy paliw lotniczych (z wyjątkiem olejów smarowych do silników lotniczych) do więcej niż jednego podmiotu zużywającego, jeden projekt e-DD albo dokument zastępujący e-DD może zostać sporządzony dla wszystkich podmiotów zużywających. Jednakże dotyczy to tylko przemieszczeń zwolnionych od akcyzy paliw lotniczych na terenie lotniska.

Podmiot wysyłający paliwa żeglugowe lub gaz LPG na „zbiórczym” e-DD sporządzi w systemie jeden projekt raportu odbioru lub jeden dokument zastępujący raport odbioru. Będzie mógł to uczynić na podstawie potwierdzeń odbioru tych wyrobów dokonanych przez podmioty odbierające nie tylko jak było dotychczas w przypadku, gdy podmiot odbierający nie jest użytkownikiem systemu (uchylany art. 46l ustawy akcyzowej), ale w każdym przypadku. Rozwiązanie to umożliwi podmiotom wysyłającym dokonywanie przekierowania dostaw wyrobów akcyzowych przemieszczanych na podstawie e-DD lub dokumentu zastępującego e-DD do innych odbiorców w przypadku rezygnacji przez niektórych z odbiorców z całości lub części zamówienia.

KOMENTARZ > Zmiana w omówionym zakresie jest odpowiedzią na sygnały zainteresowanych podmiotów. Jest korzystna w szczególności dla tych, którzy dokonują tego rodzaju przemieszczeń. Zmniejszy się bowiem liczba obowiązków dokumentacyjnych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46d ust. 2–3, art. 46j ust. 5a i 6, art. 46l ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+/- 22. Zmiana środka transportu wyrobów przemieszczanych na podstawie e-DD

PRZED ZMIANĄ > Do 31 stycznia 2021 r. w ustawie akcyzowej nie było regulacji, która przewidywałaby możliwość dokonywania zmiany środka transportu wyrobów akcyzowych dostarczanych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy z użyciem systemu.

PO ZMIANIE > Od 1 lutego 2021 r. możliwość taka będzie uregulowana w dodawanym art. 46ga. Podmiot wysyłający, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 31 lit. b–f ustawy akcyzowej, może dokonać zmiany środka transportu wyrobów akcyzowych dostarczanych poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy z użyciem systemu. Szczegółowe warunki dokonywania zmiany środka transportu będą uregulowane w drodze rozporządzenia wykonawczego.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić na plus, ponieważ stwarza nowe możliwości dla podmiotów wysyłających, które transportują wyroby akcyzowe dostarczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z użyciem systemu.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46ga ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

+ 23. Przypadki tzw. dorejestrowań z wykorzystaniem systemu EMCS PL2

PRZED ZMIANĄ > Do 31 stycznia 2021 r. przypadki tzw. dorejestrowań w zakresie wyrobów energetycznych z wykorzystaniem system nie były szczegółowo uregulowane w ustawie akcyzowej.

PO ZMIANIE > Przypadki tzw. dorejestrowań uregulowano od 1 lutego 2021 r. w art. 46na ustawy akcyzowej. Dorejestrowanie ma miejsce, gdy stosowanie systemu EMCS PL2 do wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie polega na przesłaniu przez podmiot wysyłający do systemu projektu e-DD po zakończeniu dostawy tych wyrobów do podmiotu odbierającego. Nowe przepisy dotyczą dorejestrowań:

- 1) dla dostaw paliw lotniczych, które są wydawane ze zbiornika zamontowanego na stałe na płycie lotniska bezpośrednio podmiotowi zużywającemu do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym lub przemieszczane na terenie lotniska cysterną do podmiotu zużywającego i wydawane temu podmiotowi bezpośrednio do zbiornika na stałe zamontowanego na statku powietrznym;
- 2) dla dostaw paliw żeglugowych, które są wydawane ze zbiornika zamontowanego na stałe w porcie bezpośrednio podmiotowi zużywającemu do zbiornika na stałe zamontowanego na statku;
- 3) dla dostaw wyrobów węglowych, które sprzedawane są finalnym nabywcom węglowym przez pośredniczące podmioty węglowe, które w poprzednim roku kalendarzowym sprzedały powyżej 30 mln kg tych wyrobów;
- 4) dla dostaw wyrobów energetycznych, przy użyciu rurociągu.

Zasady automatycznego odnotowania zwolnienia, obciążenia zabezpieczenia generalnego, automatycznego odnotowania użycia lub zakończenia użycia zabezpieczenia ryczałtowego (zwolnienia ze złożenia zabezpieczenia) w przypadkach określonych w art. 46na ust. 1–2, 5 i 7 zostały określone w art. 46o ust. 2–2a ustawy akcyzowej.

Przyjęto, że nastąpi to w momencie zarejestrowania w systemie projektu e-DD.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić na plus. Stosowanie systemu EMCS PL2 wynika ze specyfiki niektórych dostaw wyrobów akcyzowych zwolnionych od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie realizowanych do podmiotów zużywających te wyroby. Tak szczegółowe uregulowanie zasad rozwieje wszelkie wątpliwości podmiotów wysyłających.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 46na, art. 46o ust. 2 i 2a ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

+ 24. Zmiany w akcyzie w związku z ustawą o elektronicznych doręczeniach

PRZED ZMIANĄ > Do 30 czerwca 2021 r. przepisy akcyzowe, nakładając na podatników obowiązek złożenia oświadczenia lub zawiadomienia, mówią, że należy to zrobić „pisemnie” lub „w formie „pisemnej”. To wskazuje, że podatnicy powinni sporządzać takie oświadczenia lub zawiadomienia w formie papierowej i opatrywać własnoręcznym podpisem.

PO ZMIANIE ➤ 1 lipca 2021 r. wejdzie w życie ustawa o doręczeniach elektronicznych. Celem tej ustawy jest zapewnienie dominującego udziału elektronicznego obiegu dokumentów w administracji i obrocie gospodarczym.

Od 1 lipca 2021 r. z ustawy o akcyzie również będzie wynikało, że zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe, zyskają możliwość składania i wydawania wymaganych oświadczeń, zawiadomień i potwierdzeń nie tylko w postaci papierowej opatrywanej podpisem własnoręcznym, ale również jako pisma utrwalonego w postaci elektronicznej.

Używane dotychczas w przepisach ustawy akcyzowej słowa zostaną odpowiednio zastąpione, tj. wyrazy:

- „w formie” zastępuje się wyrazami „w postaci”,
- „pisemnego oświadczenia” zastępuje się wyrazami „oświadczenia na piśmie”,
- „pisemny” zastępuje się wyrazami „sporządzony na piśmie”,
- „pisemna informacja” zastępuje się użytymi w odpowiednim przypadku wyrazami „informacja na piśmie”,
- „pisemne żądanie” zastępuje się wyrazami „żądanie na piśmie”,
- „w formie pisemnej” zastępuje się wyrazami „na piśmie”,
- „pisemnego powiadomienia” zastępuje się wyrazami „powiadomienia na piśmie”,
- „pisemny wniosek” zastępuje się wyrazami „sporządzony na piśmie wniosek”.

Zmiana ta ma na celu zrównoważenie postaci papierowej z postacią elektroniczną. Dotyczy sporządzenia m.in.:

- wniosku kierowanego do naczelnika urzędu skarbowego w sprawach znaków akcyzy o wskazanie sposobu nanoszenia tych znaków na nietypowe opakowania jednostkowe przez podmiot obowiązany do oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy lub właściciela wyrobów akcyzowych oznaczonych znakami akcyzy – art. 121 ust.1 i art. 123 ust. 2 ustawy akcyzowej,
- powiadomienia o rodzaju prowadzonej działalności i rodzaju uzyskiwanych jako produkt uboczny wyrobów energetyczny – art. 87 ust. 3 pkt 1 ustawy akcyzowej,
- zgody podmiotu prowadzącego skład podatkowy na magazynowanie w tym składzie wyrobów akcyzowych podmiotu występującego z wnioskiem na wyprowadzanie wyrobów akcyzowych z cudzego składu podatkowego poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy – art. 54 ust. 3 ustawy akcyzowej,
- zgody następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy, udzielane w trakcie trwania zarządu sukcesyjnego, na wniosek zarządcy sukcesyjnego, dotyczące decyzji lub zezwoleń akcyzowych – art. 84e ust. 1 ustawy akcyzowej.

KOMENTARZ ➤ Zmiany wprowadzone ustawą o doręczeniach elektronicznych są korzystne zarówno dla organów podatkowych, jak i dla podatników. Możliwość składania pism utrwalonych w postaci elektronicznej będzie dotyczyła relacji podmiot–urząd skarbowy. Tego rodzaju rozwiązania ułatwią i usprawnią kontakt między podmiotami publicznymi a podmiotami niepublicznymi.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 18 ust. 7, art. 31b ust. 5a, art. 42 ust. 4 i 9, art. 49 ust. 1, art. 54 ust. 3 i ust. 15, art. 57 ust. 1, art. 62a ust. 1, art. 64 ust. 1 pkt 5 i ust. 3, art. 65 ust. 1a, art. 69 ust. 3 pkt 2, art. 84d ust. 1 pkt 1 lit. c, art. 84e ust. 1, art. 87 ust. 3 pkt 1–2, art. 118 ust. 5, art. 121 ust. 1, art. 123 ust. 2 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 722; ost.zm. – na dzień oddania przewodnika do druku ustawa czekała na publikację w Dzienniku Ustaw

Podatek dochodowy od osób prawnych

Tabela. Zmiany w ustawie o CIT od 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Nadanie statusu podatnika CIT wybranym spółkom jawnym	Jeżeli spółka jawna (spółka niemająca osobowości prawnej), której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, nie ujawni organom podatkowym tożsamości wszystkich wspólników/podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio prawa do jej zysków (w wartości odpowiadającej 100% udziału w zysku), to będzie stawać się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.
2.	Ograniczenia w rozliczeniu strat podatkowych	Podatnicy CIT, którzy przejęli majątek innych podmiotów stanowiący przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część w wyniku połączenia, aportu lub zakupu sfinansowanego wkładem pieniężnym, nie będą mogli odliczyć strat podatkowych.
3.	Wprowadzenie klauzuli o unikaniu opodatkowania w uldze dla podatników korzystających z kapitału własnego	Przedsiębiorcy stracą prawo do ulgi w postaci hipotecznych odsetek od kapitału własnego, jeśli korzystając z kapitału własnego, kierują się głównie chęcią uzyskania korzyści podatkowej, a nie uzasadnionymi przyczynami ekonomicznymi.
4.	Wprowadzenie pojęcia struktury hybrydowej i ograniczeń w odliczeniach i kosztach podatkowych	Podatnikom nie będzie m.in. przysługiwać prawo do uwzględniania w kosztach podatkowych płatności za granicę skutkującej: <ul style="list-style-type: none"> ■ podwójnym odliczeniem – polegającym przede wszystkim na wielokrotnym rozpoznaniu kosztu z tego samego tytułu w różnych krajach, bez analogicznego wykazania dochodu w tych krajach; ■ odliczeniem bez opodatkowania – polegającym m.in. na zaliczeniu świadczenia do kosztów podatkowych bez odpowiadającego mu ujęcia tego świadczenia w dochodach w państwie odbiorcy.
5.	Wprowadzenie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estońskiego CIT)	Podatnicy CIT mogą wybrać ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT). Tacy podatnicy nie płacą podatku w miesięcznych lub kwartalnych zaliczkach ani nie dokonują rocznych rozliczeń. Płacą podatek dochodowy zasadniczo dopiero w momencie wypłaty zysku do udziałowców.
6.	Utworzenie specjalnego funduszu inwestycyjnego	W ramach specjalnego funduszu inwestycyjnego umożliwione zostało podatnikom szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych bez

1	2	3
		ingerencji w dotychczasowe rozliczenia podatkowe. Przesłanki stosowania tego rozwiązania są takie same, jak w przypadku estońskiego CIT.
7.	Przychód z przeniesienia przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników	U likwidowanej spółki (spółdzielni) powstają przychody w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej.
8.	Publikacja indywidualnych danych spółek nieruchomościowych	Minister Finansów będzie publikować dane spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej. Dane te obejmują m.in. osiągnięty dochód, koszty uzyskania przychodów, podstawę opodatkowania i kwoty należnego podatku.
9.	Obowiązek publikacji strategii podatkowych	Wprowadzono obowiązek sporządzenia i podania do wiadomości publicznej informacji z realizacji strategii podatkowej. Obowiązek dotyczy: <ul style="list-style-type: none"> ■ podatników CIT, których przychody przekroczyły 50 mln euro w roku podatkowym zakończonym przed 30 września danego roku, ■ podatkowych grup kapitałowych i poszczególnych spółek wchodzących w ich skład (bez względu na wysokość osiągniętych przychodów).
10.	Szerszy zakres stosowania stawki 9%	Limit przychodów uprawniających do stosowania przez podatników CIT 9% stawki podatku podwyższono z 1,2 mln euro do 2 mln euro.
od 1 marca 2021 r.		
11.	Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku objęcia akcji w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału*	Zmieniono moment powstania przychodu w przypadku objęcia akcji w zamian za wkład niepieniężny, w związku z warunkową emisją akcji albo z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego. Przychód powstaje nie w dniu wydania dokumentów akcji, ale w dniu wpisu do rejestru akcjonariuszy.

* Termin został przesunięty z 28 lutego 2021 r. na 1 marca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa została przekazana do Senatu).

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

1. Nadanie statusu podatnika CIT wybranym spółkom jawnym

PRZED ZMIANĄ > Spółki jawne do końca 2020 r. były spółkami osobowymi i nie płaciły podatku dochodowego. Podatek dochodowy płacili wspólnicy takich spółek. Doty-

czyli to zarówno spółek, w których współnikami były osoby fizyczne, jak i tych, w których współnikami były osoby prawne.

PO ZMIANIE ➤ Spółki jawne mają obowiązek przekazać do naczelnika urzędu skarbowego, właściwego ze względu na ich siedzibę oraz właściwego dla współnika, informację o podatnikach uzyskujących dochody z udziału w jej zyskach oraz o wielkości posiadanych przez każdego z nich prawach do takiego udziału. Informację należy złożyć na formularzach CIT/15J i CIT/SN. Pierwszą informację spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, której współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, składa w terminie do 31 stycznia 2021 r. według stanu na dzień:

- 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed 1 stycznia 2021 r.,
- rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 31 stycznia 2021 r.

Niezłożenie informacji w tym terminie oznacza uzyskanie statusu podatnika CIT od 1 stycznia 2021 r.

Jeżeli spółka jawna (spółka niemająca osobowości prawnej) nie ujawni organom podatkowym tożsamości wszystkich współników/podatników posiadających bezpośrednio lub pośrednio prawa do jej zysków (w wartości odpowiadającej 100% udziału w zysku), to staje się podatnikiem pdop. Taka spółka zobowiązana jest:

- określać uzyskany przez nią dochód i należny od niego podatek dochodowy,
- płacić podatek dochodowy.

Nowe regulacje nie obejmują spółek jawnych, których jedynymi współnikami są osoby fizyczne, których tożsamość wynika z innych dokumentów składanych przez spółkę. W przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest niekorzystna dla wszystkich spółek posiadających współników niebędących osobami fizycznymi. Stanie się podatnikami CIT oznacza dla tych spółek dodatkowe obowiązki i opodatkowanie, zarówno na poziomie spółki, jak i współników. Warto zauważyć, że spółka jawna, która nabędzie status podatnika CIT, będzie go miała do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 1 ust. 3 pkt 1a, ust. 4, 5 i 6 i art. 8 ust. 2b, art. 9 ust. 2e ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 21 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 2. Ograniczenia w rozliczeniu strat podatkowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Obowiązujące przepisy updop przewidywały, iż przy określaniu dochodu nie podlegały uwzględnieniu straty przedsiębiorców przekształcanych, łączonych, przejmowanych lub dzielonych – w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Jedynym wyjątkiem od tej zasady był przypadek prze-

kształcenia spółki będącej podatnikiem w inną spółkę również będącą takim podatnikiem (np. przekształcenia spółki z o.o. w spółkę akcyjną).

PO ZMIANIE > Podatnicy CIT, którzy przejęli majątek innych podmiotów stanowiący przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część w wyniku połączenia, aportu lub zakupu sfinansowanego wkładem pieniężnym, nie mogą odliczyć strat podatkowych. Przepis ma zastosowanie w przypadku gdy:

- przedmiot faktycznie prowadzonej podstawowej działalności gospodarczej po takim przejęciu lub nabyciu, w całości lub w części, był inny niż przedmiot faktycznie prowadzonej przez podatnika podstawowej działalności przed takim przejęciem lub nabyciem lub
- co najmniej 25% praw do udziału w zysku podatnika – w wyniku opisanych operacji restrukturyzacyjnych – uzyskał podmiot lub podmioty, które wcześniej praw takich nie posiadały.

Podatnicy pdop, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego stosują w tym zakresie przepisy updop w dotychczasowym brzmieniu.

KOMENTARZ > W 2021 r. nie jest już korzystne przenoszenie rentownej działalności do spółek ze stratą podatkową. Należy pamiętać, że nawet jeżeli w wyniku restrukturyzacji (np. połączenia) przedmiot działalności zmienia się tylko częściowo, np. działalność podatnika zostanie rozszerzona o dodatkową działalność spółki przejmowanej, to i tak podatek utraci prawo do rozliczania strat w całości. Brakuje tu przepisów przejściowych, wskazujących, że ograniczenia w rozliczaniu strat podatkowych mają zastosowanie wyłącznie do podatników, którzy wskazanym w nich czynności dokonali już po wejściu w życie nowelizacji oraz wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Tym samym nie ma pewności, czy w 2021 r. podatnicy będą uprawnieni do rozliczania historycznych strat podatkowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 7 ust. 3 pkt 7 i ust. 4b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 3. Hipotetyczne odsetki od kapitału własnego – klauzula o unikaniu opodatkowania

PRZED ZMIANĄ > Podatnicy CIT do kosztów podatkowych mogą zaliczyć tzw. hipotetyczne odsetki, czyli takie, które trzeba byłoby zapłacić, pożyczając pieniądze np. w banku, w przypadku finansowania działalności z:

- dopłat wnoszonych przez wspólników lub
- zysków zatrzymanych.

Ustawodawca nie odnosił się przy tym do intencji, jaką kierował się przedsiębiorca korzystający z tej ulgi.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. ograniczone zostało korzystanie z ulgi podatkowej w postaci tzw. hipotetycznych odsetek od kapitału własnego. Przedsiębiorcy tracą prawo

do ulgi, jeśli korzystając z kapitału własnego, kierują się głównie chęcią uzyskania korzyści podatkowej, a nie uzasadnionymi przyczynami ekonomicznymi. Jest to kolejna wprowadzona przez ustawodawców klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

Obecnie ulga ta nie ma zastosowania, gdy podatnik lub podmiot z nim powiązany (w rozumieniu przepisów o cenach transferowych) korzysta z niej głównie w celu uznania kwoty hipotetycznych odsetek za koszt podatkowy.

KOMENTARZ > Korzystanie z opisanej ulgi pozwala rozpoznać koszty podatkowe bez poniesienia wydatku (bez zapłaty odsetek). Podatnicy muszą być przygotowani, że fiskus od 2021 r. ma prawo korzystać z wprowadzonej klauzuli podatkowej. Tym samym zmiana jest niekorzystna dla podatników i daje podstawę fiskusowi do negowania skutków podatkowych zastosowania ulgi.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 15cb ust. 10 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

4. Struktury hybrydowe – ograniczenia w odliczeniach i kosztach

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy updop nie regulowały instytucji struktur i transakcji hybrydowych, ponieważ pojęcia te zostały wprowadzone do updop od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. do updop wprowadzono nowy rozdział 3a za-tytułowany „Struktury hybrydowe”. Nowe przepisy mają przeciwdziałać rozbieżnościom w kwalifikacji określonego dochodu lub podmiotu przez dwa lub więcej państw, co w efekcie może prowadzić do uzyskania korzyści podatkowej w porównaniu do sytuacji, gdyby nie było takiej rozbieżności.

Przepisy określają m.in. przypadki, w których, co do zasady, podatnikom nie będzie przysługiwać prawo do uwzględniania w kosztach podatkowych płatności za granicę skutkującej:

- podwójnym odliczeniem – polegającym przede wszystkim na wielokrotnym rozpoznaniu kosztu z tego samego tytułu w różnych krajach, bez analogicznego wykazania dochodu w tych krajach,
- odliczeniem bez opodatkowania – polegającym m.in. na zaliczeniu świadczenia do kosztów podatkowych bez odpowiadającego mu ujęcia tego świadczenia w dochodach w państwie odbiorcy.

KOMENTARZ > Nowe regulacje dotyczą spółek kapitałowych:

- które posiadają udziały za granicą lub zagraniczne zakłady podatkowe,
- w których udziały posiadają zagraniczni podatnicy i
- które będąc częścią grupy kapitałowej, korzystają z wewnątrzgrupowego finansowania w postaci różnego rodzaju instrumentów finansowych.

Omawiane przepisy są skomplikowane i trudne do stosowania. Dopiero praktyka wyjaśni, jak szeroko będą one stosowane.

PODSTAWA PRAWNA

- rozdział 3a (art. 16n–16t) ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 9, art. 22 i 23 ustawy z 28 maja 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1106

+ 5. Wprowadzenie ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT)

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy updop nie regulowały ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, ponieważ ta forma opodatkowania została wprowadzona do updop od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. spełniający określone warunki podatnicy CIT mogą wybrać ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT). Tacy podatnicy nie płacą podatku w miesięcznych lub kwartalnych zaliczkach ani nie dokonują rocznych rozliczeń. Płacą podatek dochodowy zasadniczo dopiero w momencie wypłaty zysku do udziałowców. Wybór opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych może zostać dokonany od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2020 r.

W czasie korzystania z ryczałtu podatnik traci prawo do odliczania poniesionej wcześniej straty podatkowej. Może ją rozliczyć po zakończeniu korzystania z tej formy opodatkowania, o ile strata nie ulegnie już przedawnieniu.

Przedmiotem opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych jest dochód z tytułu:

- podzielonego zysku,
- zysku przeznaczonego na pokrycie strat, jeżeli powstały w okresie poprzedzającym opodatkowanie ryczałtem,
- wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- zmiany wartości składników majątku,
- ukrytych zysków rozumianych jako świadczenia, których beneficjentem jest podmiot powiązany, dotyczących w szczególności pożyczek, darowizn i prezentów czy wydatków na reprezentację oraz zysku przeznaczonego na kapitał zakładowy.

Stawki ryczałtu wynoszą:

- 15% lub 10%* podstawy opodatkowania – w przypadku małych podatników oraz podatników, których wartość średnich przychodów nie przekracza wartości maksymalnych przychodów określonych dla małego podatnika,
- 25% lub 20%* podstawy opodatkowania – w przypadku pozostałych podatników.

Podatnik może być opodatkowany w formie podatku zryczałtowanego, jeżeli:

- jest spółką kapitałową (z o.o. lub akcyjną), której łączne przychody z działalności z poprzedniego roku podatkowego lub wartość średnich przychodów z dzia-

* Podstawowa stawka podatku może zostać obniżona do odpowiednio 10% i 20% pod warunkiem poniesienia odpowiednich nakładów inwestycyjnych.

łałości nie przekraczają kwoty 100 mln zł liczonych z uwzględnieniem kwoty podatku VAT,

- ewentualne przychody z działalności pasywnej spółki (np. z odsetek, wierzytelności, poręczeń, gwarancji, ze zbycia i realizacji praw z instrumentów finansowych czy z transakcji z pomiotami powiązanymi, w ramach których nie jest wytworzona wartość dodana pod względem ekonomicznym), wynoszą mniej niż połowa przychodów ogółem,
 - udziałowcami spółki są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym,
 - spółka nie posiada udziałów w kapitale zakładowym innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych, innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu,
 - spółka zatrudnia co najmniej 3 pracowników, którzy jednocześnie nie są jej udziałowcami/akcjonariuszami,
 - spółka dokonuje odpowiednich nakładów inwestycyjnych. Podatnik opodatkowany ryczałtem jest obowiązany ponosić bezpośrednie nakłady na cele inwestycyjne w wysokości większej o:
 - 15%, jednak nie mniejszej niż 20 000 zł – w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych opodatkowania ryczałtem albo
 - 33%, jednak nie mniejszej niż 50 000 zł – w okresie 4 lat podatkowych
- w stosunku do ustalonej na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego odpowiednio dwuletni albo czteroletni okres opodatkowania ryczałtem wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym udziałowców albo akcjonariuszy lub członków ich rodzin.

KOMENTARZ ➤ **Podstawowa korzyść wybrania opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych to odroczenie zapłaty podatku dochodowego do momentu podziału zysku (do wypłaty udziałowcom lub akcjonariuszom albo na pokrycie strat) lub rezygnacji z tej formy opodatkowania. Wada to brak możliwości korzystania z ulg i preferencji w podatku dochodowym. Wprowadzenie tych przepisów można jednak ocenić jako coś korzystnego, stanowiącego impuls do dalszych inwestycji.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2, art. 7 ust. 7 i 8, art. 7aa, art. 12 ust. 1 pkt 12, ust. 3aa pkt 3, ust. 4 pkt 28, art. 15 ust. 1ab pkt 3, ust. 1ze, art. 16 ust. 1 pkt 48c, art. 16g ust. 22, art. 16h ust. 3e, art. 18aa, art. 28c–28t ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 6, 7 i 8 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2122

+ 6. Utworzenie specjalnego funduszu inwestycyjnego

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy updop nie regulowały specjalnego funduszu inwestycyjnego, ponieważ fundusz został wprowadzony do updop od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ W ramach specjalnego funduszu inwestycyjnego umożliwiające zostało podatnikom szybsze rozliczenie amortyzacji środków trwałych w kosztach podatkowych bez ingerencji w dotychczasowe rozliczenia podatkowe. Przesłanki stosowania tego rozwiązania są takie same, jak w przypadku estońskiego CIT. Przesłanki te opisujemy w poprzednim punkcie opracowania.

Aby odpisy te mogły zostać rozliczone w kosztach podatkowych, muszą odpowiadać wartości zysku spółki (lub jego części) osiągniętego za rok poprzedzający rok podatkowy. Tym samym, np. w 2021 r. podatnicy mogą przekazać na fundusz nie więcej niż wysokość zysku z 2020 r., pod warunkiem że zysk ten nie został podzielony pomiędzy wspólników. Równowartość środków pieniężnych odpowiadającą wartości odpisu na ten fundusz należy faktycznie wpłacić, nie później niż w dniu dokonania tego odpisu, na wyodrębniony wyłącznie w tym celu rachunek rozliczeniowy. Wpłacone pieniądze nie mogą pochodzić z pożyczki (kredytu), dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego.

Odpisy są kosztem podatkowym od razu, z chwilą dokonania. Przy tym podatnik ma obowiązek wydatkowania ich na cele inwestycyjne nie później niż w kolejnym roku podatkowym. Przy tym termin ten można wydłużyć do 3 lat, składając do właściwego naczelnika urzędu skarbowego informację o planowanych inwestycjach i wskazując rok, w którym środki z funduszu zostaną przeznaczone na cele inwestycyjne.

Kwota odpisu na fundusz stanowi pomoc de minimis, z wszystkimi wynikającymi stąd ograniczeniami.

KOMENTARZ ➤ Specjalny fundusz inwestycyjny pozwala podatnikom CIT wcześniej rozliczyć wydatki na cele inwestycyjne. Podatnik CIT, który wybierze tę metodę rozliczenia wydatków, nie straci prawa do ulg i preferencji podatkowych. Tym samym, o ile spełnia warunki, może nadal korzystać z 9% stawki CIT oraz z ulg na badania i rozwój (B+R) i IP Box. Fundusz to ciekawa i prostsza alternatywa dla estońskiego CIT.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 12 ust. 1 pkt 6b–6d, ust. 1aa i 1ab; art. 15 ust. 1hb, ust. 1hc, ust. 1hd i ust. 1he, art. 16 ust. 1 pkt 48a–48b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 6, 7 i 8 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2122

7. Przychody z przeniesienia przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepis regulujący przychody w przypadku uregulowania w całości lub w części zobowiązania przez wykonanie świadczenia niepieniężnego (art. 14a updop) wymieniał jako przykłady takich zobowiązań zobowiązania z tytułu:

- zaciągniętej pożyczki (kredytu),
- dywidendy,
- umorzenia albo
- zbycia w celu umorzenia udziałów (akcji).

Linia orzecznicza sądów administracyjnych wskazywała na to, że w przypadku spółki regulującej w formie rzeczowej zobowiązania wobec wspólnika z tytułu likwidacji spółki nie powstaje przychód.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. w art. 14a updop wskazano wprost, iż obejmuje on również przeniesienie przez likwidowaną spółkę (spółdzielnię) majątku rzeczowego na rzecz jej wspólników (akcjonariuszy, członków spółdzielni) tytułem podziału majątku likwidowanej osoby prawnej. Tym samym u spółki takiej powstaną przychody w związku z regulowaniem w formie rzeczowej zobowiązań wobec wspólnika.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego w tym zakresie przepisy updop w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ > Niestety dla podatników w 2021 r. wypłata zobowiązań wobec wspólników poprzez wypłatę w formie niepieniężnej (rzeczy ruchomych bądź nieruchomości) oznacza, że likwidowana spółka uzyska dochód z odpłatnego zbycia rzeczy. Dotychczas było to przedmiotem sporu, który podatnicy zazwyczaj wygrywali w sądach administracyjnych. W przypadku zatem gdy spółka zakończy likwidację w 2021 r. i rozliczy się ze wspólnikami, wydając im majątek w formie rzeczowej, to ona musi złożyć deklarację i odprowadzić należny podatek. Tym samym zmiana jest niekorzystna dla podatników.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 14a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

8. Publikacja indywidualnych danych spółek nieruchomościowych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy updop nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE > Minister Finansów publikuje dane spółek nieruchomościowych, w tym spółek nieruchomościowych wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej. Dane te obejmują m.in. osiągnięty dochód, koszty uzyskania przychodów, podstawę opodatkowania i kwoty należnego podatku.

KOMENTARZ > Dane spółek nieruchomościowych będą ujawniane w Biuletynie Informacji Publicznej do 30 września. Dotychczas obowiązek ten dotyczył jedynie podatkowych grup kapitałowych i największych podatników. Oczywiście publikacja danych jest niekorzystna dla takich spółek i pokazuje, że z punktu widzenia fiskusa ich działalność jest podejrzana.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 27b ust. 2 pkt 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

– 9. Obowiązek publikacji strategii podatkowych

PRZED ZMIANĄ > Brak regulacji.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. wprowadzono obowiązek sporządzenia i podania do wiadomości publicznej informacji z realizacji strategii podatkowej. Obowiązek dotyczy:

- podatników CIT, których przychody przekroczyły 50 mln euro w roku podatkowym zakończonym przed 30 września danego roku,
- podatkowych grup kapitałowych i poszczególne spółki wchodzące w ich skład (bez względu na wysokość osiągniętych przychodów).

W sprawozdaniu podatnicy muszą przygotować i ujawnić informacje dotyczące m.in.:

- stosowania procesów oraz procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów podatkowych i zapewniających ich prawidłowe wykonanie,
- dobrowolnych form współpracy z organami KAS (np. w ramach umowy o współdziałanie z Szefem KAS),
- złożonych wniosków o wydanie interpretacji podatkowej, wiążącej informacji stawkowej (WIS) i wiążącej informacji akcyzowej (WIA),
- liczby przekazanych informacji o schematach podatkowych (MDR) z podziałem na podatki,
- transakcji z podmiotami powiązanymi, których wartość przekracza 5% sumy bilansowej aktywów,
- dokonywania rozliczeń w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową,
- planowanych lub podejmowanych przez podatnika działań restrukturyzacyjnych.

Podatnicy nie muszą publikować informacji objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego.

Na opublikowanie sprawozdania z realizacji strategii na stronie internetowej oraz przekazanie odpowiedniej informacji do urzędu skarbowego podatnicy mają 9 miesięcy po upływie terminu złożenia rocznego zeznania CIT. W związku z niedopełnieniem tego obowiązku może zostać nałożona kara pieniężna w wysokości do 250 000 zł, a organem nakładającym karę pieniężną będzie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.

Podatnicy pdop, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego stosują w tym zakresie przepisy updog w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ > Nowelizacja nie definiuje, czym jest strategia podatkowa oraz jakie procedury powinien posiadać podatnik. Zmiana jest niekorzystna dla podatników. Oznacza dla nich konieczność:

- **wcześniejszego opracowania korporacyjnej strategii podatkowej,**
- **ustrukturyzowania i sformalizowania procesów oraz procedur dotyczących zarządzania i zapewnienia prawidłowości wykonywania obowiązków wynikających z przepisów podatkowych.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 27c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

+ 10. Szerszy zakres stosowania stawki 9%

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. limit przychodów uprawniających do stosowania przez podatników CIT 9% stawki podatku wynosił 1,2 mln euro.

PO ZMIANIE ➤ W 2021 r. 9% preferencyjną stawkę podatku dochodowego od osób prawnych może stosować podatnik, który spełni dwa wymogi:

- jego przychody za 2020 r. nie przekroczą 2 mln euro po kursie z 1 października 2020 r., jest to 9 031 000 zł brutto (tj. wraz z należnym VAT),
- jego bieżące przychody osiągnięte w 2021 r. nie przekroczą 2 mln euro netto, czyli bez należnego VAT (po kursie z 4 stycznia 2021 r.).

Należy pamiętać, że limit dotyczący przychodów bieżących, tak jak dotychczas, będzie liczony bez VAT (netto), a limit przychodów z poprzedniego roku – z należnym VAT (czyli brutto).

Przy tym przepisy przejściowe regulują sytuację podatników CIT, których rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., i których przychody osiągnięte od początku roku podatkowego do 31 grudnia 2020 r. nie przekroczyły kwoty 2 mln euro*. Tacy podatnicy mogą stosować 9% stawkę podatku do końca miesiąca, w którym ich przychody osiągnięte od początku roku podatkowego nie przekroczyły tej kwoty. Począwszy od następnego miesiąca po przekroczeniu kwoty limitu podatnicy są obowiązani do stosowania podstawowej stawki podatku.

* Przeliczenia kwot wyrażonych w euro należy dokonać według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

KOMENTARZ ➤ Podwyższenie limitu przychodów uprawniających do stosowania przez podatników CIT 9% stawki podatku z 1,2 mln euro do 2 mln euro to w oczywisty sposób korzystna dla podatników zmiana. Podatnicy powinni zatem sprawdzić na nowo, czy spełniają warunki do objęcia preferencyjną 9% stawką.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 19 ust. 1 pkt 2, art. 25 ust. 1g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 20 ustawy z 28 listopada 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

Zmiany od 1 marca 2021 r. – omówienie

+/- 11. Moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku objęcia akcji w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału

PRZED ZMIANĄ ➤ W przypadku objęcia akcji w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wydania dokumentów akcji.

PO ZMIANIE > Od 1 marca 2021 r. w przypadku objęcia akcji w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wpisu do rejestru akcjonariuszy. Od 1 lipca 2021 r. przepis ten ulegnie kolejnej zmianie w związku z wejściem w życie prostej spółki akcyjnej.

KOMENTARZ > Nowelizacja jest konsekwencją zmian wprowadzonych w przepisach Kodeksu spółek handlowych. Zmiany określają moment przyznania akcji (zdematerializowanych) w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego. Jest to chwila wpisania do rejestru akcjonariuszy. Zmiana ma charakter dostosowujący.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 12 ust. 1b pkt 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Tabela. Zmiany w ustawie o PIT od 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Spółki komandytowe i spółki jawne	W związku z uzyskaniem przez wszystkie spółki komandytowe oraz część spółek jawnych w 2021 r. statusu podatnika CIT, za dochód z udziału w zyskach osób prawnych uznano także: <ul style="list-style-type: none"> ■ dochód ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w spółce komandytowej lub jawnej będącej podatnikiem CIT, ■ dochód z wystąpienia wspólnika z ww. spółek, ■ kwotę odsetek od udziału kapitałowego wypłacaną na rzecz wspólnika przez ww. spółki, ■ kwotę odsetek od pożyczki udzielonej ww. spółkom, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez te spółki lub od wysokości tego zysku.
2.	Zwolnienie z PIT dla młodych	Rozszerzono katalog przychodów uprawniających do skorzystania z ulgi dla młodych. Zostały nią objęte przychody osiągnane z umów stażowych oraz umów o praktyki absolwenckie.
3.	Zwolnienie z PIT dla marynarzy	Zlikwidowano ograniczenie stosowania zwolnienia tylko do dochodów uzyskiwanych przez marynarzy z pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej (czyli m.in. polską) lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

1	2	3
4.	Zryczałtowany podatek od dywidend ze spółek opodatkowanych estońskim CIT	Określono, w jaki sposób ustalać zryczałtowany podatek od przychodów uzyskiwanych z dywidend, wypłacanych z zysków osiągniętych przez spółki w okresie, w którym będą korzystać z opodatkowania estońskim CIT.
5.	Zagraniczne jednostki kontrolowane	Za zagraniczną jednostką kontrolowaną uznano również zagraniczną jednostkę mającą siedzibę lub zarząd lub zarejestrowaną lub położoną na terytorium lub w kraju wymienionym w obwieszczeniu Ministra Finansów z 7 lipca 2020 r. w sprawie listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, według stanu na dzień 1 lipca 2020 r. oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M.P. z 2020 r. poz. 614).
6.	Ulga abolicyjna	Ograniczono ulgę abolicyjną. Podatnicy mogą odliczyć w jej ramach tylko 1360 zł. Nowe ograniczenie nie dotyczy marynarzy.
7.	Ulga na złe długi	Umożliwiono korzystanie z ulgi na złe długi w trakcie roku podatnikom płacącym zaliczki na PIT kwartalnie.
8.	Nazwy ustaw powoływanych w updof	Dostosowano przepisy updof do zmian w nazewnictwie powoływanych przez nie ustaw.
od 1 marca 2021 r.		
9.	Objęcie akcji w spółce w zamian za wkład niepieniężny w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego*	Zmieniono moment powstania przychodu w przypadku objęcia akcji w spółce w zamian za wkład niepieniężny w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego. Przychód powstaje nie w dniu wydania dokumentów akcji, ale w dniu wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 328 ¹ § 1 Ksh.
od 1 lipca 2021 r.		
10.	Prosta spółka akcyjna*	W związku z wprowadzeniem prostej spółki akcyjnej ustalono moment powstania przychodu z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do takiej spółki. Dotyczy to tylko przypadków, gdy przedmiotem wkładu są rzeczy lub prawa zbywalne. Przychód ten powstaje w dniu: <ul style="list-style-type: none"> ■ emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej albo ■ wpisu do rejestru akcjonariuszy, jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkową emisją akcji.

1	2	3
		Określono również, że dochodem z udziału w zysku osób prawnych jest przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej.

* Terminy zostały przesunięte odpowiednio z 28 lutego 2021 r. na 1 marca 2021 r. oraz z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa została przekazana do Senatu).

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+/- 1. Zmiany związane z uzyskaniem przez spółki komandytowe i spółki jawne statusu podatnika CIT

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przez spółkę na potrzeby updfod rozumiano:

- spółkę posiadającą osobowość prawną,
- spółkę kapitałową w organizacji,
- spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- spółkę niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. definicja spółki na potrzeby updfod została rozszerzona o:

- spółkę komandytową i
- spółkę jawną będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Wprowadzona zmiana jest związana z uzyskaniem przez wszystkie spółki komandytowe oraz część spółek jawnych w 2021 r. statusu podatnika CIT. W konsekwencji tych zmian dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest także:

- dochód ze zmniejszeniem udziału kapitałowego w spółce komandytowej lub jawnej będącej podatnikiem CIT,
- dochód z wystąpienia wspólnika z ww. spółek,
- kwota odsetek od udziału kapitałowego wypłacana na rzecz wspólnika przez ww. spółki,
- kwota odsetek od pożyczki udzielonej ww. spółkom, jeżeli wypłata odsetek od takiej pożyczki lub ich wysokość uzależnione są od osiągnięcia zysku przez te spółki lub od wysokości tego zysku.

W efekcie uznania spółek komandytowych i części spółek jawnych za podatników CIT dodano również, że od 2021 r. za przychody z kapitałów pieniężnych uznaje się także wartość wkładu niepieniężnego wniesionego do tych spółek, ale tylko w przypadku, gdy jego przedmiotem są rzeczy lub prawa.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter dostosowujący. Jest skutkiem uznania w 2021 r. spółek komandytowych oraz części spółek jawnych za podatników CIT. W przypadku spółek komandytowych każda z tego rodzaju spółek stała się w 2021 r. podatnikiem CIT albo już od 1 stycznia 2021 r., albo jeżeli dokonała takiego wyboru – od 1 maja 2021 r. W przypadku spółek jawnych podatnikami CIT od 1 stycznia 2021 r. są tylko takie spółki jawne, w których współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, oraz spółka jawna nie złożyła:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki lub
- b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników.

Powyższą informację albo jej aktualizację należy złożyć do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 5a pkt 28, art. 17 ust. 1d, art. 24 ust. 5 pkt 1a, 1b, 9 i 10 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 2. Zwolnienie z PIT dla młodych także dla stażystów i praktykantów

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. zwolnienie z PIT dla młodych miało zastosowanie tylko do przychodów z pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy oraz przychodów ze zlecenia.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. został rozszerzony katalog przychodów uprawniających do skorzystania z ulgi dla młodych. Zostały nią objęte przychody osiągane z umów stażowych oraz umów o praktyki absolwenckie. Warunkiem skorzystania z ulgi dla młodych nadal jest, że:

- ww. przychody zostaną uzyskane do dnia ukończenia przez podatnika 26 roku życia oraz
- nie zostanie przekroczony limit zwolnienia, czyli 85 528 zł w roku podatkowym.

Płatnicy mają ustawowy obowiązek stosowania nowego zwolnienia. Stażyści i absolwenci nie muszą w tej sprawie składać żadnego oświadczenia. Zwolnienie w szerszym zakresie ma zastosowanie do dochodów osiągniętych od 1 stycznia 2021 r.

Jeżeli stażysta lub absolwent nie chce korzystać z ulgi dla młodych, to może złożyć podmiotowi przyjmującemu go na praktykę absolwencką lub na staż uczniowski wniosek o pobór zaliczek bez stosowania tej ulgi. W takim przypadku płatnik ma obowiązek pobierać zaliczki bez stosowania zwolnienia najpóźniej od miesiąca następującego po mie-

siącu, w którym otrzymał wniosek. Wniosek ten składa się odrębnie dla każdego roku podatkowego.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Dzięki niej większa liczba młodych ludzi będzie mogła skorzystać z ulgi dla młodych. Płatnicy muszą pamiętać, że począwszy od wynagrodzeń wypłacanych w styczniu 2021 r., jeżeli spełnione są wyżej wymienione warunki – nie powinni od nich pobierać zaliczki na PIT. Zrobią to dopiero wtedy, gdy dochód stażysty albo absolwenta przekroczy w trakcie roku kwotę 85 528 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 21 ust. 1 pkt 148, art. 35 ust. 6a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 23 ust. 2 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123



3. Rozszerzenie zwolnienia z PIT dla marynarzy

PRZED ZMIANĄ > Dotychczas zwolnione z PIT były dochody marynarzy, którzy są obywatelami państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, uzyskane z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę tylko państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2020 r. w art. 21 ust. 1 pkt 23c updof wykreślono wyrażenia „podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego”. Dzięki temu po zmianach zwolnienie z PIT nie obejmuje już tylko dochodów uzyskanych przez marynarzy z tytułu pracy na statkach morskich podnoszących banderę państwa członkowskiego Unii Europejskiej (czyli m.in. polską) lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Skutkuje ona zrównaniem sytuacji prawnopodatkowej marynarzy będących polskimi obywatelami, jak również obywatelami innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego, bez względu na banderę statku morskiego, pod którą pływają.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 21 ust. 1 pkt 23c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320



4. Zryczałtowany podatek od dywidend ze spółek opodatkowanych estońskim CIT

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy updof nie regulowały zryczałtowanego podatku od dywidend ze spółek opodatkowanych estońskim CIT, ponieważ podatek ten został wprowadzony do updof od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. do przepisów updop wprowadzono ryczałt od dochodów spółek kapitałowych (tzw. estoński CIT). Polega on na tym, że podatnicy nie będą płacić zaliczek na podatek. Zapłacą go dopiero w momencie wypłaty zysku do udziałowców. W związku z tym określono, w jaki sposób ustalać zryczałtowany podatek od przychodów uzyskiwanych z dywidend, wypłacanych z zysków osiągniętych przez spółki w okresie, w którym będą korzystać z tej formy opodatkowania. Podatek ten wynosi 19% i należy go pomniejszać o kwotę stanowiącą:

- 1) 41% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 updop;
- 2) 37% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 updop;
- 3) 71% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 10%, ustalonej zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 1 i ust. 2 updop;
- 4) 51% kwoty odpowiadającej iloczynowi procentowego udziału udziałowca (akcjonariusza) w zysku spółki liczonego na dzień nabycia przez niego prawa do dywidendy i należnego ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych z zysku podzielonego tej spółki, z którego przychód z dywidendy został uzyskany – w przypadku przychodów z dywidend wypłaconych z zysków spółki opodatkowanych stawką ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych w wysokości 20%, ustalonej zgodnie z art. 28o ust. 1 pkt 2 i ust. 2 updop.

Spółki, które dokonują wypłaty należności z tytułu dywidend wypłacanych z zysków osiągniętych w okresie opodatkowania spółki estońskim CIT, mają obowiązek pobierać zryczałtowany podatek dochodowy z uwzględnieniem ww. zasad.

KOMENTARZ ➤ Zmiana ma charakter dostosowujący. Jest skutkiem wprowadzenia z początkiem 2021 r. do przepisów updop ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych, zwanego potocznie estońskim CIT.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 30 ust. 19 i art. 41 ust. 4ab ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

– 5. Zmiany w zagranicznych jednostkach kontrolowanych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. zagraniczną jednostką kontrolowaną była zagraniczna jednostka mająca siedzibę lub zarząd lub zarejestrowana lub położona na

terytorium lub w kraju wymienionym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 23v ust. 2 updog. Chodzi o rozporządzenie MF z 28 marca 2019 r. w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 599).

PO ZMIANIE > Zmiana polega na uznaniu za zagraniczną jednostkę kontrolowaną również zagranicznej jednostki mającej siedzibę lub zarząd lub zarejestrowanej lub położonej na terytorium lub w kraju wymienionym w obwieszczeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, wydanym na podstawie art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej. Chodzi o obwieszczenie Ministra Finansów z 7 lipca 2020 r. w sprawie listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji, niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, według stanu na dzień 1 lipca 2020 r. oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (M.P. z 2020 r. poz. 614).

W przepisach dotyczących podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej doprecyzowano również, że procentowy udział podatnika (ewentualnie jego małżonka lub krewnego do drugiego stopnia) w podmiocie powiązany może mieć charakter bezpośredni lub pośredni. Do końca 2020 r. była mowa tylko o udziale procentowym, bez wskazywania na jego charakter.

KOMENTARZ > Zmiana jest dla podatników niekorzystna i jest związana z dodaniem od 1 lipca 2020 r. do przepisów Ordynacji podatkowej art. 86a § 10. Na podstawie tego przepisu minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”:

- 1) listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych;
- 2) dzień przyjęcia wykazu, o którym mowa w pkt 1, przez Radę Unii Europejskiej – w terminie 7 dni od dnia przyjęcia tego wykazu.

Na skutek wprowadzonej zmiany podmioty, które do końca 2020 r. nie były uznawane za zagraniczną jednostkę kontrolowaną, od 1 stycznia 2021 r. taką jednostką mogą się stać. To oznacza, że większa liczba podatników może być zobowiązana do zapłaty 19% podatku od uzyskanych dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 30f ust. 2 pkt 4 i ust. 3 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

– 6. Ograniczenia w stosowaniu ulgi abolicyjnej

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy dotyczące ulgi abolicyjnej nie przewidywały żadnych limitów kwotowych w jej stosowaniu.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. ulga abolicyjna została ograniczona. Podatnicy mogą odliczyć w jej ramach tylko 1360 zł. Limit ten nie ma zastosowania do dochodów osiąganych poza terytorium Polski ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13 pkt 8 lit. a i pkt 9 updof, z tytułu pracy lub usług wykonywanych poza terytorium lądowym państw. Podatnicy rozliczający się z tych dochodów w Polsce są zatem uprawnieni do odliczania ulgi abolicyjnej w pełnej wysokości.

KOMENTARZ > Wprowadzona zmiana jest niekorzystna dla podatników. Do końca 2020 r. osoby pracujące za granicą i korzystające z ulgi abolicyjnej nie musiały się martwić żadnymi dopłatami w Polsce. Po zmianach ulga abolicyjna przysługuje wyłącznie osobom osiągającym dochody zagraniczne nieprzekraczające 8000 zł. Oznacza to, że osoby, które uzyskają za granicą dochód powyżej 8000 zł do 85 528 zł, będą podlegały opodatkowaniu stawką 17%. Po przekroczeniu 85 528 zł będą musiały zapłacić podatek w wysokości 32%. Na wprowadzonych zmianach stracą Polacy pracujący m.in. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Austrii i Australii.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 27g ust. 2 i 5 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 7. Ulga na złe długi także dla podatników płacących zaliczki kwartalnie

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. podatnicy płacący zaliczki na PIT kwartalnie nie mogli korzystać z ulgi na złe długi w trakcie roku.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. wierzyciele opłacający zaliczki na PIT kwartalnie zyskali możliwość korzystania z ulgi na złe długi. Ulga ta umożliwia pomniejszenie dochodu stanowiącego podstawę wyliczenia zaliczki o kwotę wierzytelności, która nie zostanie uregulowana lub zbyta w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub fakturze (rachunku). Z kolei dłużnicy opłacający zaliczki kwartalnie mają obowiązek doliczenia do dochodu kwoty nieuregulowanego zobowiązania. Warunki korzystania z ulgi na złe długi nie uległy zmianie.

UWAGA! W 2021 r. wierzyciele, którzy poniosą negatywne konsekwencje ekonomiczne spowodowane epidemią COVID-19, mają prawo do stosowania krótszego, 30-dniowego terminu rozliczenia ulgi na złe długi. Z kolei dłużnicy, którzy zostaną dotknięci takimi konsekwencjami, są zwolnieni z obowiązku zwiększenia dochodu stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki o nieuregulowane zobowiązania.

KOMENTARZ ➤ Zmiana zrównuje w prawach i obowiązkach podatników opłacających zaliczki na PIT miesięcznie i kwartalnie. Wprowadzona zmiana z całą pewnością jest korzystna dla wierzycieli, którzy posiadają nieuregulowane wierzytelności. Mogą o nie pomniejszyć dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki już w trakcie roku. Nie muszą czekać do złożenia zeznania rocznego. Z drugiej strony na dłużników został nałożony obowiązek szybszego zwiększania tego dochodu o nieuregulowane zobowiązania, chyba że będą mogli skorzystać ze zwolnienia z obowiązku zwiększenia dochodu przewidzianego dla dłużników, którzy ponieśli negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 44 ust. 17, art. 52q, art. 52w ust. 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 8. Dostosowanie przepisów updof do zmian w nazewnictwie powoływanych przez nie ustaw

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. w przepisach updof odwoływano się do ustawy z 21 listopada 2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów (Dz.U. z 2018 r. poz. 966).

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. w updof zostały wprowadzone zmiany, które polegają na dostosowaniu jej przepisów do zmiany tytułu ustawy o wspieraniu termomodernizacji i remontów. Od 1 stycznia 2021 r. ustawa ta funkcjonuje bowiem w obrocie prawnym jako ustawa o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 20 ze zm.).

KOMENTARZ ➤ Zmiana ma charakter porządkujący.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 5a pkt 18a i 18c, art. 21 ust. 1 pkt 133 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Zmiany od 1 marca 2021 r. – omówienie

+/- 9. Objęcie akcji w zamian za wkład niepieniężny w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego spółki

PRZED ZMIANĄ ➤ Podatnicy wnoszący wkład niepieniężny do spółki osiągają z tego tytułu przychód z kapitałów pieniężnych. Jeżeli objęcie akcji w spółce w zamian za wnoszony wkład niepieniężny jest związane z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego, to przychód z kapitałów pieniężnych powstaje w dniu wydania dokumentów akcji.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 marca 2021 r. ww. przychód nie będzie już powstawał w dniu wydania dokumentów akcji. Będzie powstawał w dniu wpisu podatnika obejmującego akcje

za wnoszony wkład niepieniężny do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 328¹ § 1 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526, ze zm.).

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter dostosowujący. W wyniku zmian wprowadzonych w Kodeksie spółek handlowych akcje przestaną mieć formę dokumentu. Akcje spółek niebędących spółkami publicznymi będzie trzeba rejestrować w rejestrze akcjonariuszy. Zasady działania tego rejestru regulują nowo dodane art. 328¹ do 328¹⁵ Ksh. To oznacza, że przychód z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki nie będzie mógł już powstawać, tak jak dotychczas, w dniu wydania dokumentów akcji.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 17 ust. 1a pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

+/- 10. Zmiany związane z wprowadzeniem prostej spółki akcyjnej

PRZED ZMIANĄ > Do końca czerwca 2021 r. przepisy updof nie regulują skutków wnoszenia wkładów niepieniężnych do prostej spółki akcyjnej, ponieważ tego rodzaju spółka nie funkcjonuje w obrocie prawnym.

PO ZMIANIE > Od 1 lipca 2021 r. do polskiego systemu prawnego zostanie wprowadzona prosta spółka akcyjna. W związku z tym koniecznym stało się określenie momentu powstania przychodu z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do takiej spółki. Ze znowelizowanego z dniem 1 lipca 2021 r. brzmienia art. 17 ust. 1a pkt 2 i 3 updof będzie wynikało, że przychód z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do takiej spółki będzie powstawał w dniu:

- emisji nowych akcji w prostej spółce akcyjnej (zob. art. 17 ust. 1a pkt 2 updof),
- wpisu do rejestru akcjonariuszy, o którym mowa w art. 300³⁰ § 1 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.), jeżeli objęcie akcji jest związane z warunkową emisją akcji w prostej spółce akcyjnej (zob. art. 17 ust. 1a pkt 3 updof).

Jednocześnie dodano, że w przypadku prostych spółek akcyjnych przychód z kapitałów pieniężnych będzie powstawał po stronie akcjonariusza tylko w przypadku wniesienia przez niego wkładu niepieniężnego stanowiącego rzecz lub prawa zbywalne.

Określono również, że dochodem z udziału w zysku osób prawnych będzie przychód ze zmniejszenia kapitału akcyjnego w prostej spółce akcyjnej.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter dostosowujący. Jest związana z wprowadzeniem od 1 lipca 2021 r. do Kodeksu spółek handlowych prostej spółki akcyjnej. W związku z tym należało określić moment powstania przychodu z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego do takiej spółki. Akcje prostej spółki akcyjnej będą pod-

legały zarejestrowaniu w rejestrze akcjonariuszy. W przypadku objęcia akcji prostej spółki akcyjnej wpis do rejestru akcjonariuszy będzie następował po wpisie spółki do rejestru albo wpisie do rejestru nowej emisji akcji (zob. art. 300³⁰ Ksh dodany od 1 lipca 2021 r.).

PODSTAWA PRAWNA

- art. 17 ust. 1a pkt 2 i 3, ust. 1b, art. 24 ust. 5 pkt 1c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

PIT/CIT – przepisy wspólne

Tabela. Wspólne zmiany w PIT i CIT od 2021 r.
– zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	PKWiU powoływana w treści updog i updog	Zastąpiono PKWiU z 2008 r. przez PKWiU z 2015 r.
2.	Definicje używanych środków trwałych	Zmieniono definicje używanych środków trwałych. Mogą nimi być tylko środki trwałe, które przed nabyciem przez podatnika były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik.
3.	Obniżanie i podwyższanie stawek amortyzacyjnych	Wprowadzono zakaz stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych przez podatników w działalności, z której przychody podlegają: 1) zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym, 2) opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, podatkiem tonażowym lub zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.
4.	Nadanie spółce komandytowej statusu podatnika CIT	Od 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe stały się podatnikami CIT. Oznacza to, że zyski osiągnięte przez komandytariuszy, będą, co do zasady, podlegały podwójnemu opodatkowaniu – raz w momencie ich osiągnięcia przez spółkę i drugi raz w momencie wypłaty wspólnikom.
5.	Zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w spółce komandytowej	Wprowadzono zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zwolnieniu podlega 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej

1	2	3
		jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie, odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.
6.	Wprowadzenie definicji spółek nieruchomościowych	Wprowadzona definicja spółek nieruchomościowych uznaje za nie spółki, w których wartość aktywów wynikała w co najmniej 50% z wartości rynkowej nieruchomości położonych w Polsce oraz wartość nieruchomości była wyższa niż 10 mln zł.
7.	Źródła dochodów osiągniętych przez nierezydentów i spółki nieruchomościowe	Rozszerzony został zakres opodatkowania w Polsce dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski przez nierezydentów. W szczególności zmiana dotyczy tzw. spółek nieruchomościowych.
8.	Spółka nieruchomościowa płatnikiem	Wprowadzono obowiązek rozliczenia podatku od zysków kapitałowych ze zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej, w przypadku gdy zbywca nie jest polskim rezydentem podatkowym.
9.	Obowiązek ustanowienia przedstawiciela przez spółkę nieruchomościową	Wprowadzono obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową niebędącą polskim rezydentem podatkowym.
10.	Obowiązek informowania przez spółki nieruchomościowe o udziałowcach	Spółki nieruchomościowe, a także podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio w niej przynajmniej 5% udziałów (lub praw o podobnym charakterze), zostali zobowiązani do przekazania organom podatkowym informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio udziały w tej spółce.
11.	Rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji z rajami podatkowymi	Wprowadzono możliwość szacowania wartości transakcji innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych.
12.	Rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych z zakresu cen transferowych	Obowiązki podatników w zakresie sporządzania dokumentacji podatkowej rozszerzone zostały na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel, w rozumieniu przepisów updop i updog, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych.
13.	Rozszerzenie zakresu dokumentacji podatkowej	Rozszerzony został zakres elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dotyczących transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze.
14.	Wyłączono z kosztów podatkowych dodatkowe opłaty z tytułu podatku cukrowego	Uznano, że dodatkowe opłaty za niewywiązywanie się z obowiązków nie stanowią kosztów w pdof i w pdop.

1	2	3
od 1 lipca 2021 r.		
15.	Uregulowanie zasad opodatkowania prostej spółki akcyjnej*	Uznano, że u wspólników, których wkładem do prostej spółki akcyjnej będzie świadczenie pracy lub usług, nie powstanie z tytułu wniesienia takiego wkładu przychód w pdop i pdof.
16.	Oświadczenia i zawiadomienia składane przez podatników PIT i CIT	Umożliwiono składanie oświadczeń i zawiadomień, do których zobowiązują przepisy updof i updop, nie tylko w formie papierowej, ale również w postaci elektronicznej.

* Termin został przesunięty z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa została przekazana do Senatu).

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+/- 1. Nowa PKWiU

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy updof i updop odwoływały się do PKWiU z 2008 r. wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293 ze zm.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. w przepisach updof i updop powoływana jest PKWiU z 2015 r., wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm. Z tego powodu symbole nowej PKWiU zastąpiły dotychczasowe powoływane symbole PKWiU z 2008 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana ma charakter dostosowujący. Jest związana z zastąpieniem PKWiU z 2008 r. przez PKWiU z 2015 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 5a pkt 24, art. 22a ust. 2 pkt 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 16a ust. 2 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

- 2. Nowe definicje używanych środków trwałych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. za używane środki trwałe na potrzeby stosowania indywidualnych stawek amortyzacji uznawano się środki trwałe, które przed ich nabyciem przez podatnika były używane przez okres 6 albo 60 miesięcy przez samego podatnika albo przez inny podmiot niż podatnik. Długość okresu używania była zależna od rodzaju

środka trwałego. Przykładowo, dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT okres, który umożliwiał uznanie ich za używane środki trwałe, wynosił 6 miesięcy.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. została zawężona definicja używanych środków trwałych. Po zmianach za takie środki trwałe są uznawane te z nich, które przed nabyciem przez podatnika były używane przez okres 6 albo 60 miesięcy wyłącznie przez inny podmiot niż podatnik. Nowe definicje dotyczą wyłącznie środków trwałych wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po 31 grudnia 2020 r. Nie mają zastosowania do środków trwałych wprowadzonych do ewidencji do końca 2020 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest dla podatników niekorzystna. Uniemożliwia stosowanie indywidualnych stawek amortyzacji do środków trwałych, które przed ich nabyciem przez podatników były przez tych podatników używane. Chodzi m.in. o środki trwałe wykupowane przez podatników z leasingu i wprowadzane do ewidencji środków trwałych. Od 1 stycznia 2021 r. podatnicy nie mogą ich amortyzować jako używanych środków trwałych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 22j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 16j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 14 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 3. Ograniczenia w obniżaniu i podwyższaniu stawek amortyzacyjnych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy updog i updog nie przewidywały ograniczeń w możliwości podwyższania i obniżania stawek amortyzacyjnych, np. w okresie korzystania ze zwolnienia z podatku.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. podatnicy PIT i CIT utracili możliwość stosowania obniżonych lub podwyższonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do środków trwałych wykorzystywanych przez nich w działalności, z której przychody podlegają:

- 1) zwolnieniu z opodatkowania podatkiem dochodowym; wyłączenie obejmuje okres, w którym podatnik korzysta ze zwolnienia;
- 2) opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, podatkiem tonażowym lub zryczałtowanym podatkiem od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w ustawie z 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych; wyłączenie obejmuje okres, w którym podatnik korzysta z tych form opodatkowania.

Nowe ograniczenia dotyczą wyłącznie środków trwałych wprowadzonych przez podatników do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych po 31 grudnia 2020 r. Nie mają zastosowania do środków trwałych wprowadzonych przez podatników do ewidencji do końca 2020 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest dla podatników niekorzystna. Podatnicy nie mogą już optymalizować swoich obciążeń podatkowych, działając w ten sposób, że w okresie korzystania ze zwolnienia z PIT lub CIT maksymalnie obniżą stawki amortyzacyjne dla wykorzystywanych środków trwałych, po to, aby po zakończeniu okresu korzystania ze zwolnienia z PIT lub CIT stawki te podwyższyć i obciążyć nimi maksymalnie dochody, które zaczną uzyskiwać po okresie zwolnienia.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 22i ust. 8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 16i ust. 8 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 14 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 4. Nadanie spółce komandytowej statusu podatnika CIT

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. spółki komandytowe były transparentne podatkowo. Oznacza to, że podatek od dochodów spółki płacili wspólnicy.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. spółki komandytowe stały się podatnikami CIT. Oznacza to, że zyski osiągnane przez komandytariuszy, co do zasady, podlegają podwójnemu opodatkowaniu – raz w momencie ich osiągnięcia przez spółkę i drugi raz w momencie wypłaty wspólnikom.

Przepisy te należy stosować od 1 stycznia 2021 r. Wyjątkiem jest sytuacja, w której spółka komandytowa postanowi, że stosuje się je do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od 1 maja 2021 r. W takim przypadku spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r. Przesunięcie w czasie momentu uzyskania statusu podatnika CIT skutkuje przedłużeniem roku obrotowego takiej spółki do 30 kwietnia 2021 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest niekorzystna dla przedsiębiorców prowadzących działalność w formie spółek komandytowych. Wspólnicy takich spółek powinni rozważyć, czy nadal ta forma prowadzenia działalności jest dla nich korzystna. Szczególnie dotyczy to często wybieranej formy spółki komandytowej z udziałem spółki z o.o. w roli komplementariusza. W tej sytuacji przekształcenie spółki komandytowej w spółkę jawną to możliwość uniknięcia podwójnego opodatkowania.

PODSTAWA PRAWNA

- art.1 ust. 3; art. 4a pkt 21 lit. c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 5a pkt 28 lit. c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 12 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

+ 5. Zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w spółce komandytowej

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. spółki komandytowe były transparentne podatkowo. Oznacza to, że podatek od dochodów spółki płacili wspólnicy na zasadach ogólnych.

PO ZMIANIE > W związku z nadaniem spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski statusu podatnika CIT ustawodawca traktuje uzyskiwane z udziału w zyskach takiej spółki przychody wspólników takiej spółki jak przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych.

Jednocześnie do updog i updof wprowadzono zwolnienie z opodatkowania części przychodów komandytariusza uzyskanych z udziału w spółce komandytowej. Zwolnieniu takiemu podlega 50% uzyskanych przez komandytariusza przychodów z tego tytułu, nie więcej jednak niż wartość 60 000 zł takiego przychodu rocznie, odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem.

Zwolnienie nie dotyczy komandytariusza, który:

- 1) posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 2) jest członkiem zarządu:
 - spółki posiadającej osobowość prawną lub spółki kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej lub
 - spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej, lub
- 3) jest podmiotem powiązany z członkiem zarządu lub wspólnikiem spółki posiadającej bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 5% udziałów (akcji) w spółce posiadającej osobowość prawną lub spółce kapitałowej w organizacji będących komplementariuszem w tej spółce komandytowej.

Podatnicy pdop, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego w tym zakresie przepisy updog w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ > Warto zauważyć, że aby skorzystać ze zwolnienia, nie może być powiązań pomiędzy komandytariuszem a komplementariuszem spółki komandytowej. Nawet jeśli zastosowanie zwolnienia będzie możliwe, to podwójne opodatkowanie wystąpi u komandytariusza w odniesieniu do 50% jego zysku.

Zmiana jest bardzo niekorzystna dla podatników. W szczególności dotyczy to sytuacji, w której spółka kapitałowa (np. sp. z o.o.) jest wspólnikiem w spółce koman-

dytowej. W przypadku takich spółek rekomendować można właściwie jedynie ich przekształcenie, np. w spółkę jawną.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 22 ust. 4e i 4f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 21 ust. 1 pkt 51a i ust. 40 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 6. Wprowadzenie definicji spółek nieruchomościowych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy podatków dochodowych nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. do updog i updog wprowadzono definicję „spółki nieruchomościowej”.

Spółkę nieruchomościową stanowi podmiot inny niż osoba fizyczna, obowiązany do sporządzania bilansu na podstawie przepisów o rachunkowości, w którym:

- na pierwszy dzień roku podatkowego, w przypadku podmiotów rozpoczynających działalność, wartość aktywów wynikała w co najmniej 50% z wartości rynkowej nieruchomości położonych w Polsce oraz wartość nieruchomości była wyższa niż 10 mln zł,
- na ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy, w przypadku podmiotów kontynuujących działalność, wartość bilansowa aktywów wynikała w co najmniej 50% z nieruchomości położonych w Polsce oraz wartość nieruchomości była wyższa niż 10 mln zł i przychody podatkowe z najmu, podnajmu, dzierżawy, leasingu lub podobnych umów odpowiadały co najmniej 60% ogółu przychodów podatkowych albo przychodów ujętych w wyniku netto.

Podatnicy CIT, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego w tym zakresie przepisy updog w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ > O ile samo wprowadzenie definicji spółki nieruchomościowej można uznać za neutralne podatkowo, to już konsekwencje uznania za taką spółkę oznaczają dodatkowe obowiązki dla jej wspólników i podmiotów obsługujących ją księgowo czy prawnie. Na temat tych obowiązków piszemy w dalszych częściach przewodnika.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 5a pkt 49 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 4a pkt 35 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 7. Źródła dochodów osiągniętych przez nierezydentów i spółki nieruchomościowe

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy podatków dochodowych nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE ➤ W 2021 r. rozszerzony został zakres opodatkowania w Polsce dochodów (przychodów) osiągniętych na terytorium Polski przez nierezydentów. I tak, rozszerzono pojęcie dochodu z udziałów/akcji o dochód z innych o podobnym charakterze praw udziałowych w jednostce. Odpowiednio zmieniono przepisy definiujące dochód uzyskany na terytorium Polski z tytułu zbycia udziałów spółki nieruchomościowej. Za dochód taki uważane będą dochody z tytułu przeniesienia własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2021 r., a zakończy się po 31 grudnia 2020 r., stosują do końca przyjętego przez siebie roku podatkowego w tym zakresie przepisy updop w brzmieniu dotychczasowym.

KOMENTARZ ➤ **Udziałowcy spółek nieruchomościowych będący nierezydentami powinni uwzględnić to, że dochód ze zbycia udziałów w tych spółkach muszą opodatkować w Polsce.**

PODSTAWA PRAWNA

- art. 3 ust. 3 pkt 4 i 4a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 3 ust. 2b pkt 6 i 6a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 8. Spółka nieruchomościowa płatnikiem

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r., co do zasady, obowiązek rozliczenia podatku od zysków kapitałowych spoczywał na sprzedawcy udziałów (akcji) w spółce. Sprzedawcy (najczęściej wspólnicy) takich spółek po sprzedaży ich udziałów pełnili obowiązki płatnika podatku dochodowego z tytułu tej transakcji. Przy tym przepisy ustaw o podatku dochodowym nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE ➤ Spółka nieruchomościowa ma obowiązek rozliczenia podatku od zysków kapitałowych ze zbycia udziałów w spółce nieruchomościowej, w przypadku gdy zbywca nie jest polskim rezydentem podatkowym. W takim wypadku spółka nieruchomościowa, jako płatnik, jest zobowiązana do:

- obliczenia podatku w wysokości 19% i pobrania go od zbywcy,
- wpłaty podatku na rachunek urzędu skarbowego do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano transakcji).

Obowiązek pobrania podatku wystąpi, jeżeli:

- stroną dokonującą zbycia jest podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Polski lub osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania na terytorium Polski oraz
- przedmiotem transakcji zbycia są udziały (akcje) dające co najmniej 5% praw głosu w spółce albo ogół praw i obowiązków dający co najmniej 5% prawa do udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną albo co najmniej 5% ogólnej liczby tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej.

Obowiązek pobrania podatku ma także zastosowanie w przypadku dokonania przez jeden podmiot więcej niż jednej transakcji zbycia udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze w spółce nieruchomościowej w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy liczonych począwszy od ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiło pierwsze ich zbycie, jeżeli są spełnione wcześniej wypunktowane warunki.

W takim przypadku spółka nieruchomościowa jest obowiązana wpłacić zaliczkę na podatek w terminie do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym suma praw głosu w spółce, której udziały (akcje) zostały zbyte, albo ogółu praw i obowiązków dających prawa do udziału w zyskach w spółce niebędącej osobą prawną, albo tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze, wyniosła co najmniej 5%.

Funkcje płatnika pełnią następujące rodzaje spółek nieruchomościowych:

- posiadające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski albo
- posiadające na terytorium Polski zagraniczny zakład.

Podatnik (sprzedający) jest zobowiązany zapłacić spółce nieruchomościowej kwotę odpowiadającą zaliczce należnej z tytułu transakcji przed rozliczeniem podatku.

Podatnik jest obowiązany przed terminem zapłaty zaliczki przez płatnika przekazać płatnikowi kwotę zaliczki na podatek. W terminie wpłaty na rachunek właściwego urzędu skarbowego zaliczki na podatek płatnik jest obowiązany przestać podatnikowi informację o wpłaconej zaliczce na podatek sporządzoną według ustalonego wzoru.

Informacja o wpłaconej przez płatnika zaliczce na CIT od dochodu ze zbycia praw do spółki nieruchomościowej składana jest na druku CIT/ISN. Na moment oddania do druku odpowiedni projekt z zakresu PIT nie został jeszcze opublikowany.

UWAGA! W przypadku problemów z uzyskaniem środków finansowych od zbywcy na pokrycie podatku z tytułu przeprowadzonej transakcji spółka nieruchomościowa jest zobowiązana do pokrycia takiego kosztu ze środków własnych.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest bardzo niekorzystna dla objętych nią spółek. Nakłada na taką spółkę liczne obowiązki związane z rozliczeniem podatku. W celu wypełnienia powyższych obowiązków spółka nieruchomościowa powinna posiadać dokładną wiedzę o transakcji (w tym przychodach i kosztach po stronie zbywcy). W razie braku takiej informacji spółka nieruchomościowa będzie zobowiązana do rozliczenia podatku w oparciu o wartości rynkowe udziałów. Konieczne jest także przesyłanie podatnikowi informacji o pobranej zaliczce.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 41 ust. 4f–4j ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 26aa; art. 27 ust. 1e–1g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 17 ustawy z 28 listopada 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 9. Obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez spółkę nieruchomościową

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy podatków dochodowych nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE ➤ Spółka nieruchomościowa niebędąca polskim rezydentem podatkowym ma obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego. Warto tu od razu zauważyć, że przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie ze spółką nieruchomościową za zobowiązanie podatkowe, które przedstawiciel podatkowy rozlicza w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej. Obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego nie dotyczy jednak spółek podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w państwie członkowskim UE lub w innym państwie EOG. Niedopełnienie tego obowiązku skutkuje nałożeniem na spółkę nieruchomościową kary do 1 000 000 zł. Organem nakładającym karę pieniężną jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika. Kara jest nakładana w drodze decyzji.

Wybrany przedstawiciel powinien spełniać określone w updop i updof warunki. Jednym z warunków jest to, by przedstawicielem była osoba uprawniona do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego zgodnie z przepisami o doradztwie podatkowym lub do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami o rachunkowości.

Przedstawiciela podatkowego ustanawia się w drodze sporządzonej na piśmie umowy zawierającej stwierdzenie, że przedstawiciel podatkowy wykonuje w imieniu i na rzecz spółki nieruchomościowej, dla której został ustanowiony, obowiązki płatnika.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest niekorzystna dla spółek nieruchomościowych. Nałożono na nie obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego. Najczęściej będą to zapewne osoby, które prawnie lub podatkowo obsługują takie podmioty. Przy tym, w związku z deregulacją usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, warunki do bycia takim przedstawicielem spełnia większość osób fizycznych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 41c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 26c ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

– 10. Obowiązek informowania przez spółki nieruchomościowe o udziałowcach

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy podatków dochodowych nie regulowały odrębnie spółek nieruchomościowych.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. spółki nieruchomościowe, a także podatnicy posiadający bezpośrednio lub pośrednio w niej przynajmniej 5% udziałów (lub praw o podobnym charakterze), są zobowiązane do przekazania do organów podatkowych informacji o podmiotach posiadających bezpośrednio lub pośrednio w tej spółce udziały. Informacje należy przekazywać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w terminie do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku podatkowego, a w przypadku braku roku podatkowego – do końca trzeciego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. W przypadku podatkowych grup kapitałowych obowiązek dotyczyć będzie spółek wchodzących w skład takiej grupy.

Spółki nieruchomościowe zobowiązane są do informowania o:

- podmiotach posiadających, bezpośrednio lub pośrednio, w tej spółce nieruchomościowe udziały (akcje), tytuły uczestnictwa lub prawa o podobnym charakterze i
- liczbie posiadanych przez każdego z udziałowców takich praw.

Wspólnicy spółek nieruchomościowych są zobowiązani do informowania o liczbie posiadanych, bezpośrednio lub pośrednio, udziałów (akcji), tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze. Informacja składana jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

KOMENTARZ > Opisany obowiązek informacyjny może być trudny do wypełnienia. W szczególności dotyczy to sytuacji, w której właścicielem danej nieruchomości są zwłaszcza:

- fundusze inwestycyjne z uwagi na ich powiązania kapitałowe,
- spółki akcyjne z dużą liczbą akcjonariuszy.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 45 ust. 3f i 3g ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 27 ust. 1e–1g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

– 11. Rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji z rajami podatkowymi

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy o szacowaniu cen transakcyjnych należało stosować dla transakcji realizowanej pomiędzy osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową. Możliwość szacowania istniała, jeżeli warunki takiej transakcji odbiegałyby od warunków, jakie ustaliłyby między sobą

podmioty niepowiązane, z których żaden nie ma miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. możliwość szacowania wartości transakcji występuje w przypadkach:

- 1) innych niż transakcje kontrolowane z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym,
- 2) innych niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel (beneficial owner) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. raju podatkowym.

Nowość stanowi tu przede wszystkim pkt 2 omawianej regulacji.

UWAGA! Omawiane przepisy stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest niekorzystna dla podatników i ma na celu uszczelnienie systemu podatkowego oraz zapobieganie przerzucaniu dochodów do tzw. rajów podatkowych poprzez rozszerzenie zakresu szacowania wartości transakcji. Nowelizacja pozwala fiskusowi na stosowanie przepisów o cenach transferowych, w przypadkach gdy powiązany pośrednio z całą transakcją rzeczywisty właściciel kontrahenta polskiej spółki korzysta z preferencyjnego opodatkowania w tzw. raju podatkowym.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 23u ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 11i ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 22 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 12. Rozszerzenie obowiązków dokumentacyjnych z zakresu cen transferowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r., w przypadku transakcji z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej pojawia się w trzech przypadkach:

- dokonania, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz takiego podmiotu;
- zawarcia z takim podmiotem umowy spółki niebędącej osobą prawną;
- zawarcia z takim podmiotem umowy wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze.

Próg (wartość transakcji), po przekroczeniu którego powstawał obowiązek dokumentacyjny, w każdym z tych przypadków wynosił 100 000 zł lub ich równowartość.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. rozszerzył się zakres obowiązków dokumentacyjnych w przypadku transakcji z podmiotami z krajów lub terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową, tzw. rajami podatkowymi. Obowiązki dokumentacyjne rozszerzone zostały na transakcje kontrolowane lub transakcje inne niż transakcje kontrolowane, jeżeli rzeczywisty właściciel, w rozumieniu przepisów updog i updof, ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych (transakcja taka jest określana jako pośrednia).

Do sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych zostali zobowiązani podatnicy i spółki niebędące osobami prawnymi, dokonujące transakcji innej niż transakcja kontrolowana z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w rajach podatkowych, jeżeli wartość tej transakcji za rok podatkowy (obrotowy) przekracza:

- 500 000 zł w przypadku transakcji „pośrednich” i
- 100 000 zł w przypadku transakcji „bezpośrednich”.

Obowiązek dokumentacyjny pojawił się także w odniesieniu do tzw. transakcji rajowych dokonywanych przez spółki niebędące osobami prawnymi. Wprowadzono także domniemanie, że rzeczywisty właściciel ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych, w sytuacji gdy kontrahent podatnika lub spółki niebędącej osobą prawną dokonuje w roku podatkowym rozliczeń z podmiotem mającym siedzibę lub zarząd w tzw. rajach podatkowych. Ustalenia tych okoliczności podatnik lub spółka niebędąca osobą prawną powinni dokonać z zachowaniem zasad należytej staranności.

UWAGA! Omawiane przepisy stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 r.

KOMENTARZ ➤ Zmiana jest niekorzystna dla podatników. Oznacza, że sporządzający w spółkach dokumentacje podatkowe na nowo powinni zbadać, jakie transakcje spółka prowadzi z rajami podatkowymi. Dla takich transakcji będzie trzeba sporządzać dokumentacje podatkowe.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 23w ust. 2a i 4 i art. 23za ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 11k ust. 2a i 4 i art. 11o ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 22 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 13. Rozszerzenie zakresu dokumentacji podatkowej

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy ustaw o podatku dochodowym nie nakazywały podatnikom sporządzania części zawierających uzasadnienie gospodarcze transakcji z podmiotami z rajów podatkowych.

PO ZMIANIE ➤ W 2021 r. rozszerzony został zakres elementów wymaganych w lokalnej dokumentacji cen transferowych dotyczących transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych o uzasadnienie gospodarcze. Nowe informacje w dokumentacji podatkowej mają pozwolić fiskusowi ocenić, czy tzw. podmiot rajowy prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą.

Nowym elementem uzasadnienia jest tzw. test korzyści (benefit test), tj. opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

UWAGA! Omawiane przepisy stosuje się do transakcji kontrolowanych i transakcji innych niż transakcje kontrolowane, rozpoczętych i niezakończonych przed 1 stycznia 2021 r., w zakresie tej części tych transakcji, które są realizowane w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2020 r.

KOMENTARZ ➤ Ustawodawca nie ufa podatnikom prowadzącym transakcje z podmiotami z rajów podatkowych. Zdaniem ustawodawcy, większość z takich transakcji służy jedynie optymalizacji podatkowej rozliczeń. Dlatego w nowo wprowadzanych dokumentacjach transakcji z podmiotami rajowymi należy wprowadzić część zawierająca uzasadnienie gospodarcze. Wszystkie prowadzone w spóźnie dokumentacje transakcji „rajowych” nadal realizowanych w 2021 r. powinny zostać zakwalifikowane o uzasadnienie gospodarcze tej transakcji. Uzasadnienie to powinno zawierać opis spodziewanych korzyści ekonomicznych, w tym podatkowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 23zc ust. 1a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 11q ust. 1a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 22 ustawy z 28 listopada 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 osiągniętych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

– 14. Wyłączenie dodatkowych opłat z tytułu podatku cukrowego z kosztów podatkowych

PRZED ZMIANĄ ➤ Do końca 2020 r. przepisy updof i updop nie regulowały kosztów z tytułu dodatkowych opłat z tytułu podatku cukrowego, ponieważ podatek ten został wprowadzony od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE ➤ Od 1 stycznia 2021 r. podatnicy, którzy nie wywiązują się z obowiązków w zakresie wprowadzonego tzw. podatku cukrowego, ponoszą dodatkowe koszty w postaci opłat za niewywiązywanie się z obowiązków.

Dodatkowe opłaty dotyczą:

- niepłacących opłaty (podatku cukrowego) od objętych nią napojów alkoholowych (wysokoprocentowe alkohole w małych opakowaniach),
- niewniesienia w terminie opłaty od napojów słodzonych.

Dodatkowe opłaty za niewywiązywanie się z obowiązków nie stanowią kosztów w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku dochodowym od osób prawnych. Podstawowe opłaty od napojów słodzonych i objętych nimi napojów alkoholowych stanowią koszty podatkowe.

KOMENTARZ > Każde wyłączenie z kosztów podatkowych to oczywiście niedobra wiadomość dla podatników. Wyłączenie z kosztów podatkowych jest jednak regułą w przypadku opłat o charakterze sankcyjnym. Skarb Państwa nie chce bowiem, by przenoszone były na niego koszty niewłaściwego zachowania podatników.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 23 w ust. 1 pkt 16f i 16g ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 16 ust. 1 pkt 19f i 19g ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

+ 15. Wprowadzenie prostej spółki akcyjnej

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. i na początku 2021 r. przepisy updof i updop nie regulowały rozliczeń podatkowych prostej spółki akcyjnej, ponieważ ten rodzaj spółki ma zostać wprowadzony w trakcie 2021 r.

PO ZMIANIE > Od 1 marca 2020 r. w polskim systemie prawnym miał pojawić się nowy typ spółki prawa handlowego – prosta spółka akcyjna (dalej: PSA). Termin został przesunięty z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa została przekazana do Senatu).

Opodatkowanie PSA zasadniczo nie będzie odbiegać od zasad opodatkowania pozostałych spółek kapitałowych. Do przychodów (dochodów) PSA zastosować będzie zatem można jedną z dwóch stawek podatku:

- 19% podstawy opodatkowania,
- preferencyjne 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników spełniających kryteria określone przepisami.

PSA, tak jak pozostałe spółki kapitałowe, będzie podwójnie opodatkowana. To oznacza, że opodatkowany zostanie najpierw dochód spółki (na zasadach wskazanych wyżej), a dalej zysk wspólników przy jego wypłacie. Wypłacane wspólnikom zyski będą opodatkowane zasadniczo na tych samych zasadach, co zyski wspólników innych spółek kapitałowych (sp. z o.o. czy SA). Podatek dochodowy od uzyskanych dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobiera się wedle ryczałtowej stawki 19%. W przypadku wspólników będących osobami prawnymi możliwe jest także, po spełnieniu dodatkowych warunków, zwolnienie przychodów z dywidend od podatku dochodowego.

Wniesienie do prostej spółki akcyjnej wkładu niepieniężnego zasadniczo stanowić będzie dla celów ustaw o podatku dochodowym przychód wspólnika, analogicznie jak w przypadku spółki z o.o. czy akcyjnej. Zasada ta znajdzie jednak zastosowanie wyłącznie do wkładu niepieniężnego stanowiącego prawa lub rzeczy zbywalne. Oznacza to, że u wspólników, których wkładem do PSA będzie świadczenie pracy lub usług, nie powstanie z tytułu wniesienia takiego wkładu przychód. Wolne od podatku dochodowego będą także wkłady niepieniężne, jeżeli przedmiotem takiego wkładu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część.

KOMENTARZ > PSA jest atrakcyjna dla młodych przedsiębiorców, którzy nie mają własnego majątku, ale dysponują unikalnym know-how. W ich przypadku wkładami niepieniężnymi mogą być prawa niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług. Mogą zatem zostać akcjonariuszem bez wnoszenia wkładu pieniężnego i bez posiadania majątku.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 1a, art. 4a, art. 7b, art. 12 ust. 1ba ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 5a pkt 30, 31, 31a, art. 17 ust. 1a i 1d, art. 24 ust. 5 pkt 1c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 16. Umożliwienie składania oświadczeń i zawiadomień w postaci elektronicznej

PRZED ZMIANĄ > Do 30 czerwca 2021 r. przepisy updof i updop, nakładając na podatników PIT i CIT obowiązek złożenia jakiegoś oświadczenia lub zawiadomienia, mówią, że należy to zrobić „pisemnie” lub „w formie „pisemnej”. To wskazuje, że podatnicy powinni sporządzać takie oświadczenia lub zawiadomienia w formie papierowej i opatrywać własnoręcznym podpisem.

PO ZMIANIE > Od 1 lipca 2021 r. używane w przepisach updof i updop słowa „pisemnie”, „w formie pisemnej” oraz „pisemne oświadczenie” zostaną zastąpione odpowiednio słowami „sporządzony na piśmie”, „na piśmie” oraz „oświadczenie na piśmie”. Dzięki temu podatnicy zyskają możliwość składania wymaganych przez przepisy updof i updop oświadczeń i zawiadomień nie tylko w postaci papierowej, opatrywanej podpisem własnoręcznym, ale również jako pisma utrwalonego w postaci elektronicznej. Zmiana dotyczy m.in.:

- oświadczeń o opodatkowaniu PIT całości dochodu osiągniętego z najmu prywatnego przez jednego z małżonków,
- zawiadomień o rezygnacji z opodatkowania podatkiem liniowym,
- oświadczeń o zaprzestaniu działalności przez podatnika CIT,
- oświadczeń o korzystaniu przez podatnika CIT z tzw. kredytu podatkowego.

Możliwość składania pism utrwalonych w postaci elektronicznej nie będzie dotyczyła jedynie relacji podatnik–urząd skarbowy. Obejmie również pisma składane przez pracowników pracodawcom. Chodzi m.in. o oświadczenia o niestosowaniu przez zakład pracy 50% kosztów autorskich.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Dzięki niej podatnicy zyskali możliwość składania oświadczeń i zawiadomień również w postaci elektronicznej. Jest to dla nich duże ułatwienie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 8 w ust. 3 i ust. 6, art. 9a ust. 1, 2a, 2b, 7, 8, art. 21 ust. 34, art. 30h ust. 6, art. 32 ust. 1f i 7, art. 34 ust. 2a, art. 39 ust. 2 i 4, art. 41 ust. 2a i 11, art. 42 ust. 4, art. 44 ust. 7c, art. 45a pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1426; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320
- art. 18 ust. 1f, art. 25 ust. 5, art. 26ust. 1d, 1f, ust. 1g i 3b, w art. 27a ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Ryczałt ewidencjonowany oraz karta podatkowa

Tabela. Zmiany w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych i karcie podatkowej na 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	PKWiU powoływana w treści uzpd	Zastąpiono PKWiU z 2008 r. przez PKWiU z 2015 r.
2.	Limity ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	Z 200 000 euro do 2 000 000 euro podwyższono limit przychodów uprawniający do korzystania z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Na 2021 r. limit ten wynosi 9 030 600 zł. Z 25 000 euro do 200 000 euro podniesiono limit uprawniający do kwartalnego opłacania ryczałtu. Na 2021 r. limit ten wynosi 903 060 zł.
3.	Wolne zawody uprawnione do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych	Rozszerzono listę wolnych zawodów, których wykonywanie uprawnia do korzystania z opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym o: psychologów, fizjoterapeutów, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych,

1	2	3
		doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych oraz rzeczników patentowych.
4.	Czynności, które nie mogą być opodatkowane ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych	Ograniczono listę czynności, których wykonywanie uniemożliwia opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. W 2021 r. z opodatkowania w tej formie nie mogą korzystać tylko podatnicy osiągający w całości lub w części przychody z: <ul style="list-style-type: none"> ■ prowadzenia aptek, ■ działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych, ■ działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.
5.	Najem nieruchomości	Umożliwiono opodatkowanie ryczałtem ewidencjonowanym przychodów uzyskiwanych z najmu nieruchomości w ramach działalności gospodarczej. Usługi te są opodatkowane takimi samymi stawkami ryczałtu jak przychody osiągnięte z najmu prywatnego nieruchomości, czyli: <ul style="list-style-type: none"> ■ 8,5% do kwoty 100 000 zł, ■ 12,5% od nadwyżki ponad 100 000 zł.
6.	Stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	Obniżono niektóre stawki ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Stawka 20% została obniżona do 17%, a stawka 17% do 15%. Została również wprowadzona nowa stawka dla usług w wysokości 10%. Mogą z niej korzystać tylko podatnicy świadczący usługi w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1).
7.	Ulga na złe długi	Umożliwiono korzystanie z ulgi na złe długi w trakcie roku podatnikom płacącym ryczałt kwartalnie.
8.	Odwołania w przepisach uzpd do przepisów updof	Zlikwidowano odwołania do przepisów updof, które zostały uchylone.
9.	Załącznik nr 2 do uzpd	Uchylono załącznik nr 2 do uzpd, który określał czynności, które nie mogą korzystać z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Od 1 stycznia 2021 r. wymienione w nim czynności mogą korzystać z tej formy opodatkowania.
10.	Karta podatkowa	Umożliwiono opodatkowanie w formie karty podatkowej podatnikom, których małżonek prowadzi działalność gospodarczą w tym samym zakresie, jeżeli opodatkowuje ją kartą podatkową. Wskazano, że przekroczenie stanu zatrudnienia więcej niż o trzech pracowników w latach 2021–2024 nie stanowi przeszkody do opodatkowania kartą podatkową.

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+/- 1. Nowa PKWiU

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. przepisy uzpd odwoływały się do PKWiU z 2008 r. wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2008 r. Nr 207, poz. 1293 ze zm.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. w przepisach uzpd powoływana jest PKWiU z 2015 r. wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm. Z tego powodu symbole nowej PKWiU zastąpiły dotychczasowe powoływane symbole PKWiU z 2008 r.

KOMENTARZ > Zmiana ma charakter dostosowujący. Jest związana z zastąpieniem PKWiU z 2008 r. przez PKWiU z 2015 r.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 4 ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 1 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 2. Wyższe limity w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych mogli korzystać podatnicy, których przychody w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły równowartości 250 000 euro. Na 2020 r. limit ten wynosił 1 093 350 zł. Do kwartalnego wpłacania ryczałtu uprawnieni byli podatnicy, których przychody w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyły równowartości 25 000 euro. Na 2020 r. limit ten wynosił 109 335,00 zł.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. podniesiono limity uprawniające do korzystania z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz kwartalnego opłacania ryczałtu. Do 2 000 000 euro podwyższono limit przychodów uprawniających do korzystania z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Na 2021 r. limit ten wynosi 9 030 600 zł. Do 200 000 euro podniesiono limit uprawniający do kwartalnego opłacania ryczałtu. Na 2021 r. limit ten wynosi 903 060 zł.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Pozwala ona na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych dużo większej liczbie podatników niż dotychczas. Podniesienie limitu przychodów z 250 000 euro do 2 000 000 euro jest niezwykle korzystne dla podatników, którzy w 2020 r. korzystali z opodatkowania ryczałtem, a ich przychody przekroczyły obowiązujący wtedy limit przychodów w kwocie 250 000 euro. Gdyby w 2021 r. nie podniesiono limitu do 2 000 000 euro, to tacy podatnicy automatycznie z dniem 1 stycznia 2021 r. utraciliby prawo do opodatkowania ryczałtem. Jeżeli jednak ich przychody w 2020 r. przekroczyły 250 000 euro, ale nie przekroczyły 2 000 000 euro, to w 2021 r. są oni nadal uprawnieni do korzystania z tej formy opodatkowania. Większa liczba podatników

będzie również mogła wybrać kwartalny sposób opłacania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 6 ust. 4 pkt 1 i ust. 6, art. 21 ust. 1b ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 3. Więcej wolnych zawodów objętych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. z opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym mogli korzystać tylko następujący przedstawiciele tzw. wolnych zawodów: lekarze, dentyści, weterynarze, technicy dentyści, felczerzy, położne, pielęgniarki, tłumacze i nauczyciele w zakresie świadczenia usług edukacyjnych polegających na udzielaniu lekcji na godziny.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. lista wolnych zawodów, których wykonywanie uprawnia do korzystania z opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym, została rozszerzona o: psychologów, fizjoterapeutów, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budowlanych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, agentów oferujących ubezpieczenia uzupełniające, brokerów reasekuracyjnych, brokerów ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, doradców restrukturyzacyjnych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych oraz rzeczników patentowych. Podatnicy ci mogą korzystać z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych tylko w przypadku, gdy wykonują te zawody osobiście, a więc bez zatrudniania osób trzecich, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze. Ponadto wolnym zawodem jest także działalność wykonywana na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej. Do końca 2020 r. działalność na rzecz tych podmiotów wykluczała uznanie wykonywanej działalności jako wolny zawód w rozumieniu uzpd.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Pozwala ona na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych dużo większej liczbie podatników niż dotychczas. Podatnicy wykonujący dotychczas wolne zawody, które nie uprawniały do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, w 2021 r. mogą wybrać tę formę opodatkowania. Muszą jednak pamiętać, że ich przychody w 2020 r. nie mogły przekroczyć 9 030 600 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 1 ust. 1 pkt 11 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 4. Objęcie ryczałtem czynności dotychczas wyłączonych z tej formy opodatkowania

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. podatnicy wykonujący czynności wymienione w załączniku nr 2 do uzpd nie mogli korzystać z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Z tej formy opodatkowania nie mogli również korzystać osoby, które osiągały w całości lub w części przychody z tytułu prowadzenia działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenie lombardów).

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. załącznik nr 2 został uchylony. Wymienione w nim usługi mogą korzystać z opodatkowania ryczałtem. To, jaką stawkę ryczałtu trzeba do nich stosować, wynika wprost ze znowelizowanego art. 12 uzpd (przykłady – zob. tabelę).

Tabela. Stawki ryczałtu dla czynności, które od 1 stycznia 2021 r. mogą korzystać z opodatkowania w tej formie

Rodzaj działalności	Stawka obowiązująca w 2021 r.
Usługi związane ze sportem, rozrywką i rekreacją (PKWiU dział 93)	15%
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe (PKWiU sekcja K), inne niż świadczone w ramach wolnych zawodów	15%
Usługi w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1).	10%
Usługi w zakresie edukacji, inne niż usługi wychowania przedszkolnego (PKWiU dział 85), które nie są świadczone w ramach wolnych zawodów	8,5%

W 2021 r. wyłączenie z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nie ma już zastosowania dla działalności w zakresie udzielania pożyczek pod zastaw (prowadzenie lombardów). To oznacza, że podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie mogą korzystać z tej formy opodatkowania. W wyniku omówionych zmian w 2021 r. z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nie mogą korzystać tylko podatnicy osiągający w całości lub w części przychody z:

- prowadzenia aptek,
- działalności w zakresie kupna i sprzedaży wartości dewizowych,
- działalności w zakresie handlu częściami i akcesoriami do pojazdów mechanicznych.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Pozwoli ona na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych dużo większej liczbie podatników niż dotychczas. Podatnicy, którzy wykonywali dotychczas usługi, które nie uprawniały do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, w 2021 r. mogą wybrać tę formę opodatkowania. Muszą jednak pamiętać, że ich przychody w 2020 r. nie mogły przekroczyć 9 030 600 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 8 ust. 1 pkt 3 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 5. Ujednoczenie zasad opodatkowania najmu nieruchomości

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych mogli korzystać tylko podatnicy, którzy wynajmowali swoje nieruchomości prywatnie. Przedsiębiorcy prowadzący działalność w tym zakresie musieli korzystać z opodatkowania podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych. Nie mieli prawa do ryczałtu.

PO ZMIANIE > Od 2021 r. z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych mogą także skorzystać przedsiębiorcy osiągający przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze składników związanych z działalnością gospodarczą, a więc m.in. nieruchomości. Usługi te są opodatkowane stawką 8,5%. Od nadwyżki ponad 100 000 zł należy stosować stawkę 12,5%.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Dzięki niej powinny zakończyć się spory z fiskusem o granicę między zarządzaniem majątkiem prywatnym a prowadzeniem działalności. Przestaje również mieć znaczenie liczba wynajmowanych nieruchomości, na którą często organy podatkowe powoływały się w wydawanych interpretacjach, decydując o tym, czy podatnik ma prawo do ryczałtu czy nie ma takiego prawa. Niezależnie od tego, czy nieruchomość jest wynajmowana prywatnie czy w ramach prowadzonej działalności, podatnik może opodatkować uzyskiwane z tego tytułu przychody ryczałtem według stawki 8,5%, a od nadwyżki ponad 100 000 zł – 12,5%.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 12 ust. 1 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 6. Zmiany w stawkach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. obowiązywały następujące stawki ryczałtu: 20%, 17%, 8,5%, 5,5% i 2%.

PO ZMIANIE > W 2021 r. niektóre stawki ryczałtu obniżono. Stawka 20% została obniżona do 17%, a stawka 17% do 15%. Została również wprowadzona nowa stawka dla usług w wysokości 10%. Mogą z niej korzystać tylko podatnicy świadczący usługi w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości na własny rachunek (PKWiU 68.10.1). W związku z nowelizacją art. 12 ust. 1 uzpd określającego wysokość stawek ryczałtu od przy-

chodów ewidencjonowanych konieczna była również nowelizacja art. 12 ust. 3 i 13 oraz art. 17 ust. 3 uzpd, w których znajdują się odwołania do art. 12 ust. 1 uzpd.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Każde obniżenie stawek podatkowych to mniejsze obciążenie dla przedsiębiorców. Biorąc pod uwagę problemy, jakie wielu z nich ma w związku z epidemią COVID-19, tym bardziej tego rodzaju zmiana jest na plus. Zmiany w art. 12 ust. 3 i 13 i art. 17 ust. 3 uzpd mają charakter dostosowujący do zmienionego brzmienia w art. 12 ust. 1 uzpd.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 12 ust. 1, 3 i 13 i art. 17 ust. 3 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 7. Ulga na złe długi w trakcie roku także dla podatników płacących ryczałt kwartalnie

PRZED ZMIANĄ > Podatnicy opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych kwartalnie nie mogli w trakcie roku korzystać z ulgi na złe długi.

PO ZMIANIE > Od 2021 r. podatnicy opłacający ryczałt kwartalnie zyskali prawo do korzystania z ulgi na złe długi w trakcie roku. Pozwala na to nowe brzmienie art. 21 ust. 3f uzpd, w którym po wyrazach „za poszczególne miesiące” dodano wyrazy „albo kwartały”. Podatnicy opłacający ryczałt kwartalnie zostali również uprawnieni do dokonywania innych odliczeń przysługujących na podstawie art. 11 i 13 uzpd.

KOMENTARZ > Wprowadzone zmiany z całą pewnością są korzystne dla wierzycieli, którzy posiadają niuregulowane wierzytelności. Mogą o nie pomniejszyć przychód już w trakcie roku. Nie muszą czekać do złożenia zeznania rocznego. Z drugiej strony na dłużników opłacających ryczałt kwartalnie został nałożony obowiązek szybszego zwiększania przychodu o niuregulowane zobowiązania. Wierzyciele i dłużnicy, którzy poniosą negatywne konsekwencje ekonomiczne z powodu COVID-19, powinni również wiedzieć, że mogą rozliczać ulgę na złe długi na specjalnych zasadach, o których mowa w art. 57c i art. 57d uzpd.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 21 ust. 3 i 3f ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+/- 8. Dostosowanie przepisów uzpd do zmian w przepisach updf

PRZED ZMIANĄ

Do końca 2020 r. w art. 17 uzpd dotyczącym możliwości oszacowania przez organ podatkowy niezawidencjonowanego przychodu w przypadku stwierdzenia istnienia powiązań pomiędzy podatnikami, które miałyby wpływ na wysokość tego przychodu, odwoływało się do art. 25 updf. Przepis ten wskazywał, kiedy mamy do czynienia z tego rodzaju powiązaniem.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. w art. 17 uzpd dotychczasowe odwołanie do art. 25 updof zastąpiono odwołaniem do art. 23m ust. 1 pkt 5 updof. Było to konieczne z uwagi na uchylenia art. 25 updof. Obecnie z art. 23 ust. 1 pkt 5 updof wynika, że przez powiązania należy rozumieć relacje występujące pomiędzy podmiotami powiązanymi. Za podmioty powiązane uznaje się:

- a) podmioty, z których jeden podmiot wywiera znaczący wpływ na co najmniej jeden inny podmiot lub
- b) podmioty, na które wywiera znaczący wpływ:
 - ten sam inny podmiot lub
 - małżonek, krewny lub powinowaty do drugiego stopnia osoby fizycznej wywierającej znaczący wpływ na co najmniej jeden podmiot, lub
- c) spółkę niemającą osobowości prawnej i jej wspólników, lub
- d) podatnika i jego zagraniczny zakład.

Jeżeli organ podatkowy stwierdzi istnienie tego rodzaju powiązań, będzie zobowiązany stosować odpowiednio art. 23m–23u updof oraz przepisy wydane na podstawie art. 23v tej ustawy. Tak wynika z ust. 1a dodanego od 1 stycznia 2021 r. do art. 17 uzpd.

KOMENTARZ > Wprowadzona zmiana ma charakter dostosowujący. Była konieczna z powodu uchylenia art. 25 updof. Co ciekawe, art. 25 updof został uchylony od 1 stycznia 2019 r. To oznacza, że przez cały 2020 r. przepisy uzpd w art. 17 odwoływały się do nieistniejącego przepisu. Ten błąd został naprawiony dopiero po roku.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 17 ust. 1 i 1a ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2029 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 9. Uchylenie załącznika nr 2 do uzpd

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. podatnicy wykonujący czynności wymienione w załączniku nr 2 do uzpd nie mogli korzystać z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

PO ZMIANIE > Od 1 stycznia 2021 r. załącznik nr 2 został uchylony. Wymienione w nim usługi mogą korzystać z opodatkowania ryczałtem.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Pozwoli ona na skorzystanie z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych dużo większej liczbie podatników niż dotychczas. Podatnicy wykonujący dotychczas usługi wymienione w załączniku nr 2 do uzpd, które nie uprawniały do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, w 2021 r. mogą wybrać tę formę opodatkowania. Muszą jednak pamiętać, że ich przychody w 2020 r. nie mogły przekroczyć 9 030 600 zł.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 3 pkt 14 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

+ 10. Karta podatkowa dla większej liczby podatników

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. podatnik nie mógł wybrać opodatkowania kartą podatkową, jeżeli jego małżonek prowadził działalność gospodarczą w tym samym zakresie. Bez znaczenia było to, z jakiej formy opodatkowania ten małżonek korzystał, czy była to:

- karta podatkowa,
- ryczałt od przychodów ewidencjonowanych,
- zasady ogólne.

PO ZMIANIE > W 2021 r. z opodatkowania w formie karty podatkowej może skorzystać podatnik, którego małżonek prowadzi działalność gospodarczą w tym samym zakresie, jeżeli opodatkowuje ją kartą podatkową. Nadal z opodatkowania kartą podatkową nie może korzystać podatnik, którego małżonek prowadzi działalność gospodarczą w tym samym zakresie opodatkowaną ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych albo na zasadach ogólnych.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Małżonkowie, którzy prowadzą odrębne działalności gospodarcze, ale w tym samym zakresie, mogą korzystać z opodatkowania kartą podatkową. Dotychczas wybór karty podatkowej przez jednego z nich uniemożliwiał opodatkowanie w ten sposób drugiego z małżonków.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 25 ust. 1 pkt 5 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2029 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 11. Przekroczenie stanu zatrudnienia o trzech pracowników nie stanowi przeszkody do opodatkowania kartą podatkową

PRZED ZMIANĄ > Przekroczenie stanu zatrudnienia określonego w części I, z wyjątkiem tabeli „Usługi inne, gdzie indziej w załączniku niewymienione”, II, III i IV tabeli z miesięcznymi stawkami karty podatkowej stanowi przeszkodę do opodatkowania kartą podatkową. W 2020 r. od tej zasady były dwa wyjątki. Nie stanowiło przeszkody do opodatkowania kartą podatkową przekroczenie ww. stanu zatrudnienia:

- nie więcej niż o sześciu pracowników – jeżeli podatnik prowadził działalność na terenie gmin wymienionych w odrębnych przepisach, określających wykaz gmin zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym oraz zawiadomił o tym naczelnika urzędu skarbowego, albo
- nie więcej niż o pięciu pracowników – jeżeli podatnik prowadzący gospodarstwo rolne wykonywał równocześnie pozarolniczą działalność gospodarczą w miejscowości o liczbie mieszkańców do 5000 oraz zawiadomił o tym naczelnika urzędu skarbowego.

PO ZMIANIE > W wyniku nowelizacji określono trzeci przypadek, kiedy przekroczenie stanu zatrudnienia nie stanowi przeszkody do opodatkowania w formie karty podatkowej.

Jest tak, gdy przekroczono stan zatrudnienia nie więcej niż o trzech pracowników. Warunek ten jest czasowy i obowiązuje tylko w latach 2021–2024. W związku z nowelizacją art. 36 ust. 4 uzpd konieczna była również nowelizacja art. 36 ust. 5 uzpd, w którym znajduje się odwołanie do art. 36 ust. 4 uzpd.

KOMENTARZ > Zmianę należy ocenić pozytywnie. Przekroczenie limitu zatrudnienia o maksymalnie trzech pracowników nie pozbawia podatników prawa do opodatkowania kartą podatkową. Tego rodzaju rozwiązanie już kiedyś obowiązywało. Było to w latach 2003–2005. Zmiana w art. 36 ust. 5 uzpd ma charakter dostosowujący do zmienionego brzmienia art. 36 ust. 4 uzpd.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 36 ust. 4 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne – j.t. Dz.U. z 2029 r. poz. 1905; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

Kodeks karny skarbowy

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

1. Nowe wykroczenie w Kks

PRZED ZMIANĄ > Do końca 2020 r. w Kks nie funkcjonował przepis sankcjonujący wspólników spółek opodatkowanych ryczałtowym CIT, ponieważ regulacje wprowadzające tę formę opodatkowania zostały wprowadzone od 1 stycznia 2021 r.

PO ZMIANIE > Osoby fizyczne, będące udziałowcami lub akcjonariuszami spółek, które wybiorą opodatkowanie ryczałtowym CIT (zgodnie z przepisami dodanymi od 1 stycznia 2021 r.), muszą się liczyć z koniecznością wypełnienia dodatkowych obowiązków informacyjnych. O obowiązku pozyskania tych informacji od wspólników powinny też pamiętać spółki, które zdecydują się na skorzystanie z opodatkowania ryczałtowym CIT.

Mianowicie, zgodnie z art. 28s ustawy o CIT, udziałowcy lub akcjonariusze spółek korzystających z opodatkowania ryczałtowym CIT zostali zobowiązani do złożenia spółce oświadczenia o podmiotach, w których posiadają, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 5%:

- udziałów w kapitale,
 - ogółu praw i obowiązków,
 - tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub instytucji wspólnego inwestowania lub
 - innych praw majątkowych
- związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym.

Oświadczenie to należy złożyć w terminie do końca pierwszego miesiąca każdego roku podatkowego podatnika, w którym stosuje opodatkowanie ryczałtem, a w przypadku zmiany stanu faktycznego – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian.

W przypadku gdy osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem nie wykona opisanego obowiązku, podatnik ma obowiązek poinformować o niewykonaniu tego obowiązku:

- naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika oraz
 - naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tej osoby fizycznej
- w terminie 30 dni od dnia upływu terminu na jego wykonanie.

Osoba fizyczna będąca udziałowcem lub akcjonariuszem podatnika opodatkowanego ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych, która wbrew obowiązkowi:

- nie złoży temu podatnikowi oświadczenia albo złoży je po terminie lub
 - podaje w nim dane niezgodne ze stanem rzeczywistym
- będzie mogła zostać ukarana karą grzywny za przestępstwo skarbowe do 720 stawek dziennych.

W przypadku mniejszej wagi sprawca tego czynu zabronionego będzie podlegał karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Odpowiedzialność karnoskarbową za niewypełnienie obowiązku złożenia oświadczenia określono w nowo dodanym art. 56e Kodeksu karnego skarbowego.

Przedmiot i zakres oświadczenia, jakie udziałowiec (akcjonariusz) spółki opodatkowanej ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych zobowiązany będzie składać spółce, jest niezbędny dla prawidłowej identyfikacji powiązań spółki (powiązania pośrednie), a tym samym do prawidłowej identyfikacji obowiązku podatkowego w spółce powstałego w przypadku dochodów z tytułu ukrytych zysków. Spółka, pomimo ciężącego na niej obowiązku rozpoznania dochodów z tytułu ukrytych zysków, może nie posiadać informacji nt. praw udziałowych posiadanych przez jej współnika. Jedynie zatem właściwe i rzetelne przekazywanie spółce takich informacji gwarantować będzie właściwe realizowanie obowiązku podatkowego tej spółki. Ponieważ informacje wymagane w oświadczeniu posiada wyłącznie udziałowiec (akcjonariusz), odpowiedzialność karna skarbową za nierzetelne wywiązywanie się z obowiązku informacyjnego będzie ciążyć na tym udziałowcu (akcjonariuszu).

KOMENTARZ > Z punktu widzenia współników spółek będących osobami fizycznymi zmianę tę należy ocenić negatywnie. Sankcja za naruszenie terminowego wykonania obowiązku informacyjnego wydaje się nadmierna w stosunku do rodzaju naruszenia. Spółka nie będzie karana za to, że współnik nie złożył oświadczenia w terminie ani za rzetelność tego oświadczenia. Kara ta będzie obciążała współnika.

Należy przy tym wspomnieć, że w przypadku niezłożenia oświadczeń przez zobowiązanych udziałowców/akcjonariuszy spółka powinna wypełnić obowiązek poinformowania o tym właściwych urzędów skarbowych, czyli:

- urzędu skarbowego właściwego dla spółki,
- urzędu skarbowego właściwego dla udziałowca/akcjonariusza.

Obowiązek ten należy wykonać w terminie 30 dni, licząc od upływu terminu na złożenie oświadczenia. Biorąc pod uwagę treść przepisów, należy uznać, że spółka ma obowiązek zawiadomić urzędy skarbowe o niewykonaniu obowiązku terminowego złożenia oświadczenia także w przypadku, gdy osoba zobowiązana (udziało-

wiec/akcjonariusz) złoży je po terminie, ale jeszcze przed upływem terminu 30 dni przewidzianego na wysłanie zawiadomienia do urzędów skarbowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 56e ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy – j.t. Dz. U. z 2020 r. poz. 19; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2122

II. RACHUNKOWOŚĆ

Tabela. Zmiany w ustawie o rachunkowości od 2021 r. – zestawienie

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	2	3
od 1 stycznia 2021 r.		
1.	Sprawozdanie finansowe	Spółki akcyjne i spółki z o.o., które wybrały zryczałtowane opodatkowanie od dochodów spółek kapitałowych, w sprawozdaniu za 2021 r. muszą wykazać informacje o wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków). W załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” w ustępie 1 dodano bowiem pkt 17a, w którym trzeba te informacje ujawniać.
od 1 lipca 2021 r.*		
2.	Kapitał zakładowy	Zmiana dotyczy doprecyzowania terminologii i jej ujednolicenia we wszystkich aktach prawnych w odniesieniu do kapitału zakładowego spółek uregulowanych w Kodeksie spółek handlowych w związku z wprowadzeniem (od 1 lipca 2021 r.) prostej spółki akcyjnej.
3.	Wycena kapitału zakładowego	Od 1 lipca 2021 r. kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej będzie wyceniany nie rzadziej niż na dzień bilansowy w wysokości wpisanej w rejestrze sądowym.
4.	Należne wkłady na poczet kapitału	W kapitałach prostej spółki akcyjnej zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe, będą ujmowane jako należne wkłady na poczet kapitału.
5.	Kapitał spółki w likwidacji	Składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go w prostej spółce akcyjnej o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia, oraz o akcje własne.

1	2	3
6.	Umorzenie akcji własnych	Przy umorzeniu akcji własnych w prostej spółce akcyjnej dodatnią różnicę między ich wartością nominalną a ceną nabycia należy odnieść na kapitał zapasowy. Ujemną różnicę należy ująć jako zmniejszenie kapitału zapasowego, a pozostałą część ujemnej różnicy, przewyższającą kapitał zapasowy, jako stratę z lat ubiegłych i opisać w informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym za rok, w którym nastąpiło obniżenie kapitału zakładowego.
7.	Łączenie udziałów w prostej spółce akcyjnej	W przypadku łączenia udziałów wyłączeniu podlega wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę, lub spółki, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru. Po dokonaniu tego wyłączenia odpowiednie pozycje kapitału własnego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki, koryguje się o różnicę pomiędzy sumą aktywów a pasywów.
8.	Wniesienie powództwa do sądu o rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania	W przypadku prostej spółki akcyjnej prawo wniesienia do sądu powództwa o rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego przysługuje akcjonariuszom, którzy posiadają co najmniej 5% praw głosów lub co najmniej 5% kapitału akcyjnego w badanej jednostce.
9.	Termin udostępniania sprawozdań finansowych akcjonariuszom prostej spółki akcyjnej	Zarząd spółki udostępnia akcjonariuszom sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania – także sprawozdanie z badania – najpóźniej na 15 dni przed walnym zgromadzeniem, oraz sprawozdań rady nadzorczej.
10.	Informacja o wkładach niepieniężnych w prostej spółce akcyjnej	W informacji dodatkowej będzie trzeba podawać liczbę akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej w zamian za wkłady niepieniężne, których przedmiotem jest prawo niezbywalne lub świadczenie pracy lub usług.
11.	Zwolnienie z obowiązku zatwierdzania i badania sprawozdania finansowego	Od 1 lipca 2021 r. jednostka, wobec której otworzono postępowanie restrukturyzacyjne albo której upadłość została ogłoszona, nie ma obowiązku zatwierdzania i badania sprawozdania finansowego.

* Termin został przesunięty z 1 marca 2021 r. na 1 lipca 2021 r. ustawą z 16 grudnia 2020 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (na dzień oddania do druku ustawa została przekazana do Senatu).

Zmiany od 1 stycznia 2021 r. – omówienie

+/- 1. Zyski z nieujawnionych zysków spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i akcyjnej

PRZED ZMIANĄ > Przed 1 stycznia 2021 r. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne nie miały obowiązku pokazywać tzw. nieujawnionych zysków.

PO ZMIANIE > Obowiązek pokazywania zysków opodatkowanych ryczałtem oraz tzw. ukrytych zysków pojawił się od 1 stycznia 2021 r.

Przez ukryte zyski rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec albo akcjonariusz lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem lub akcjonariuszem, w szczególności:

- 1) kwotę pożyczki (kredytu) udzielonej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu z udziałowcem albo akcjonariuszem oraz odsetki, prowizje, wynagrodzenia i opłaty od pożyczki (kredytu) udzielonej przez te podmioty podatnikowi;
- 2) świadczenia wykonane na rzecz:
 - a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu,
 - b) trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;
- 3) nadwyżkę wartości rynkowej transakcji określoną zgodnie z art. 11c ustawy o CIT ponad ustaloną cenę tej transakcji;
- 4) nadwyżkę zwróconej kwoty dopłaty, wniesionej do spółki zgodnie z odrębnymi przepisami ponad kwotę wniesionej dopłaty, przy czym jeżeli dopłata została wniesiona w walucie obcej, przeliczenia tej kwoty na złote dokonuje się według średniego kursu waluty obcej ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na dzień odpowiednio zwrócenia dopłaty i faktycznego jej wniesienia;
- 5) wypłacone z zysku wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziału (akcji) lub ze zmniejszenia wartości udziału (akcji);
- 6) równowartość zysku przeznaczonego na podwyższenie kapitału zakładowego;
- 7) darowizny, w tym prezenty i ofiary wszelkiego rodzaju;
- 8) wydatki na reprezentację.

Jednak ustawodawca przewidział, że nie wszystkie świadczenia na rzecz udziałowców i akcjonariuszy są ukrytymi zyskami. I tak, do ukrytych zysków nie zalicza się:

- 1) wynagrodzeń z tytułów:
 - a) stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy, za które uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finan-

sowania 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,

- b) przychodów otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych,
- c) 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,
 - 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,
 - przedsiębiorstwa w spadku;
- d) przychodów uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodów z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej

oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłaconych osobie fizycznej – w części, w jakiej suma tych wynagrodzeń i zasiłków wypłacona w danym miesiącu tej osobie nie przekracza pięciokrotności średniego miesięcznego wynagrodzenia wypłacanego przez podatnika z tytułów, o których mowa wyżej w pkt a–d, nie więcej jednak niż pięciokrotności przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, przy czym średnie i przeciętne miesięczne wynagrodzenie ustala się za miesiąc poprzedzający miesiąc dokonania wypłat osobie fizycznej;

- 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku:
 - a) w pełnej wysokości – w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,
 - b) w wysokości 50% – w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;
- 3) kwoty pożyczki (kredytu) zwróconej przez podatnika udziałowcowi albo akcjonariuszowi lub podmiotowi powiązanemu, z wyłączeniem odsetek, prowizji, wynagrodzeń i opłat.

KOMENTARZ > Od 1 stycznia 2021 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dodano nowe rozwiązanie polegające na opodatkowaniu m.in. zysków oraz tzw. ukrytych zysków w tych spółkach na zasadzie ryczałtu, czyli tzw. estoński CIT. Jednym z elementów uprawniającym do odpłacania ryczałtu jest wyliczenie

przez spółkę, ile jej udziałowcy (akcjonariusze) otrzymali różnego rodzaju benefitów poprzez działania samej spółki i innych podmiotów powiązanych. Określenie skali nieujawnionych zysków ma wpływ na wielkość przychodu opodatkowanego ryczałtem, nie tylko przez okres stosowania przez spółkę tego rozwiązania, ale także w pierwszym okresie sprawozdawczym po rezygnacji ze stosowania opodatkowania w formie ryczałtu.

Wielkość ukrytych (zakamuflowanych) zysków w konsekwencji musi znaleźć swe odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym. Dlatego też w sprawozdaniu finansowym w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” dodano pkt 17a, w którym spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna, stosujące opodatkowanie ryczałtem, muszą ujawniać informacje o nieujawnionych zyskach.

To rozwiązanie powoduje, że zasada wiernego i rzetelnego obrazu stanu finansowego spółki jest zachowana.

PODSTAWA PRAWNA

- część Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 1 pkt 17a załącznika nr 1 do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 351, ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

Zmiany od 1 lipca 2021 r. – omówienie

+/- 2. Kapitał zakładowy spółek handlowych

PRZED ZMIANĄ > Do 30 czerwca 2021 r. kapitał zakładowy spółek kapitałowych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, fundusz udziałowy spółdzielni wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym.

PO ZMIANIE > Natomiast od 1 lipca 2021 r. do obrotu prawnego wprowadzono nowy podmiot gospodarczy, czyli prostą spółkę akcyjną. W związku z tym zaistniała konieczność ujednoczenia pojęcia „kapitału zakładowego” w różnych funkcjonujących w obrocie prawnym aktach prawnych, w tym także w ustawie o rachunkowości. I tak, od 1 lipca 2021 r. kapitał zakładowy spółek określony w ustawie – Kodeks spółek handlowych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, fundusz udziałowy spółdzielni wykazuje się w wysokości określonej w umowie lub statucie i wpisanej w rejestrze sądowym. Zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału.

Natomiast kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej wykazuje się w wysokości wpisanej w rejestrze sądowym. Zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe ujmuje się jako należne wkłady na poczet kapitału.

W poprzednim stanie prawnym nie istniało pojęcie „prostej spółki akcyjnej”, a tym samym określenie jej kapitału zakładowego.

KOMENTARZ > Pojawienie się od 1 lipca 2021 r. w obrocie gospodarczym nowego rodzaju spółki, tj. prostej spółki akcyjnej, spowodowało konieczność doprecy-

zowania, w jakiej wielkości ta spółka musi wykazywać swój kapitał w sprawozdaniu finansowym.

Zmiana jest neutralna dla wszystkich podmiotów stosujących przepisy ustawy o rachunkowości i nie wymaga żadnych dodatkowych prac w tym zakresie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 36 ust. 2 i art. 36 ust. 2aa ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 351, ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

+/- 3. Prosta spółka akcyjna

PRZED ZMIANĄ > Prosta spółka akcyjna nie funkcjonowała w obrocie prawnym.

PO ZMIANIE > Do Kodeksu spółek handlowych wprowadzono nowy rodzaj spółki prawa handlowego o nazwie prosta spółka akcyjna. Taką spółkę będzie można utworzyć od 1 lipca 2021 r. Będzie ona (jak każda inna spółka kapitałowa) zobowiązana do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych. W związku z tym w ustawie o rachunkowości od 1 lipca 2021 r. nastąpią zmiany dotyczące:

- określenia zasad wyceny aktywów i pasywów w odniesieniu do prostej spółki akcyjnej – kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej będzie wyceniany nie rzadziej niż na dzień bilansowy w wysokości wpisanej w rejestrze sądowym (art. 28 ust. 1 pkt 9b uor),
- określenia zasad wykazywania w księgach rachunkowych wysokości kapitału akcyjnego prostej spółki akcyjnej – wysokość tego kapitału będzie wykazywana w wysokości określonej w rejestrze sądowym; jednocześnie zadeklarowane, lecz niewniesione wkłady kapitałowe będą ujmowane jako należne wkłady na poczet kapitału (w art. 36 uor dodany ust. 2aa),
- rozciągnięcia na prostą spółkę akcyjną regulacji art. 36 ust. 3 pkt 3 uor wskazującej, że składniki kapitału (funduszu) własnego jednostek postawionych w stan likwidacji lub upadłości należy, na dzień rozpoczęcia likwidacji lub postępowania upadłościowego, połączyć w jeden kapitał (fundusz) podstawowy, zmniejszając go w prostej spółce akcyjnej o należne wkłady na poczet kapitału, o ile nie wezwano zainteresowanych do ich wniesienia, oraz o akcje własne,
- rozciągnięcia na prostą spółkę akcyjną regulacji art. 36a uor (dodany ust. 2a) dotyczących umorzenia akcji własnych, tj. wskazanie, że przy umorzeniu akcji własnych w prostej spółce akcyjnej dodatnią różnicę między ich wartością nominalną a ceną nabycia należy odnieść na kapitał zapasowy. Ujemną różnicę należy ująć jako zmniejszenie kapitału zapasowego, a pozostałą część ujemnej różnicy, przewyższającą kapitał zapasowy, jako stratę z lat ubiegłych i opisać w informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym za rok, w którym nastąpiło obniżenie kapitału zakładowego,
- rozciągnięcia na prostą spółkę akcyjną regulacji w art. 44c uor (dodany ust. 2a) dotyczących wyłączeń przy łączeniu udziałów, tj. wyłączeniu podlega wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę, lub spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru. Po dokonaniu tego wyłączenia odpowiednie pozycje kapitału własnego spółki, na którą przechodzi majątek po-

łączonych spółek lub nowo powstałej spółki, koryguje się o różnicę pomiędzy sumą aktywów i pasywów,

- wskazania, że w przypadku prostej spółki akcyjnej prawo wniesienia do sądu powództwa o rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego przysługuje akcjonariuszom, którzy posiadają co najmniej 5% praw głosów lub co najmniej 5% kapitału akcyjnego w badanej jednostce (zmieniony art. 66 ust. 10 pkt 1 uor),
- rozciągnięcia na prostą spółkę akcyjną regulacji w art. 68 uor dotyczącej obowiązku udostępnienia akcjonariuszom sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności jednostki, a jeżeli sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania – także sprawozdania z badania – najpóźniej na 15 dni przed walnym zgromadzeniem oraz sprawozdań rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej albo organu administrującego,
- wskazania w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości (dodanie pkt 19), że w informacji dodatkowej należy podawać liczbę akcji obejmowanych przez akcjonariuszy w prostej spółce akcyjnej w zamian za wkłady niepieniężne, których przedmiotem jest prawo niezbywalne lub świadczenie pracy lub usług.

KOMENTARZ ➤ Do Kodeksu spółek handlowych wprowadzono nowy rodzaj spółki prawa handlowego o nazwie prosta spółka akcyjna. Poszerzono w ten sposób możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przy jednoczesnym ograniczeniu odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki i brak nadmiernych formalności związanych z jej zakładaniem. Będzie ona jednak (jak każda inna spółka kapitałowa) zobowiązana do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, w tym w szczególności do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych.

Jest to zupełnie nowe rozwiązanie, które nie ma swego odpowiednika w przepisach obowiązujących w 2020 r. i w latach poprzednich.

W związku z tym w ustawie o rachunkowości od 1 lipca 2021 r. zostały zapisane wyżej wyszczególnione zmiany pozwalające objąć tę nową spółkę przepisami ustawy o rachunkowości. Co istotne, prosta spółka akcyjna będzie mogła korzystać z uproszczeń dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych w formacie przewidzianym dla mikro- i małych jednostek (oczywiście pod warunkiem podjęcia takiej decyzji przez organ zatwierdzający). Nie będzie mogła jednak skorzystać z uproszczeń, z których wyłączone są obligatoryjnie spółki kapitałowe, tj.:

- dokonywania bilansowych odpisów amortyzacyjnych według zasad podatkowych na podstawie art. 32 ust. 7 uor,
- tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na podstawie art. 39 ust. 6 uor,
- rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów i rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń na podstawie art. 7 ust. 2b uor.

Należy także wskazać, że roczne sprawozdania finansowe prostej spółki akcyjnej będą podlegały obowiązkowi badania przez firmę audytorską po spełnieniu warunków wskazanych w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor. Spółka ta będzie zobowiązana do udostępniania akcjonariuszom na 15 dni przed walnym zgromadzeniem sprawozdań finansowych i sprawozdania z działalności. W przypadku gdy sprawozdanie

finansowe podlega obowiązkowi badania, również sprawozdanie z badania podlega udostępnieniu akcjonariuszom we wskazanym wcześniej terminie.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 28 ust. 1 pkt 9b i pkt 10, art. 36 ust. 2aa, art. 36 ust. 3 pkt 3, art. 36a ust. 2a, art. 44c ust. 2a, art. 66 ust. 10 pkt 1, art. 68, część Dodatkowe informacje i objaśnienia ust. 1 pkt 19 załącznika nr 1 do ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 351, ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123
- art. 300¹–300¹⁴ ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2320

+ 4. Odstąpienie od badania i zatwierdzania sprawozdania finansowego przez niektóre jednostki

PRZED ZMIANĄ > Do tej pory jedynie jednostka, wobec której ogłoszono upadłość, była zwolniona z obowiązku badania i zatwierdzania sprawozdania finansowego.

PO ZMIANIE > Od 1 lipca 2021 r. jednostki, wobec których ogłoszono upadłość oraz jednostki wobec których otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, w którym ustanowiono zarządcę, nie muszą zatwierdzać swojego sprawozdania finansowego ani wcześniej poddać go badaniu przez biegłego rewidenta.

Dotychczas, jeśli w jednostce otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, musiała ona na ten dzień sporządzić sprawozdanie finansowe, zatwierdzić je, a jeszcze wcześniej, jeśli miała obowiązek, poddać badaniu sprawozdanie przez biegłego rewidenta.

KOMENTARZ > Objęcie spółki, wobec której otwarto postępowanie restrukturyzacyjne, zwolnieniem z obowiązku badania i zatwierdzania sprawozdania finansowego jest niewątpliwie korzystnym rozwiązaniem. Pozwalana ona na oszczędności pieniędzy przez jednostkę, która właśnie z powodów finansowych musiała zwrócić się do sądu o otwarcie tego postępowania.

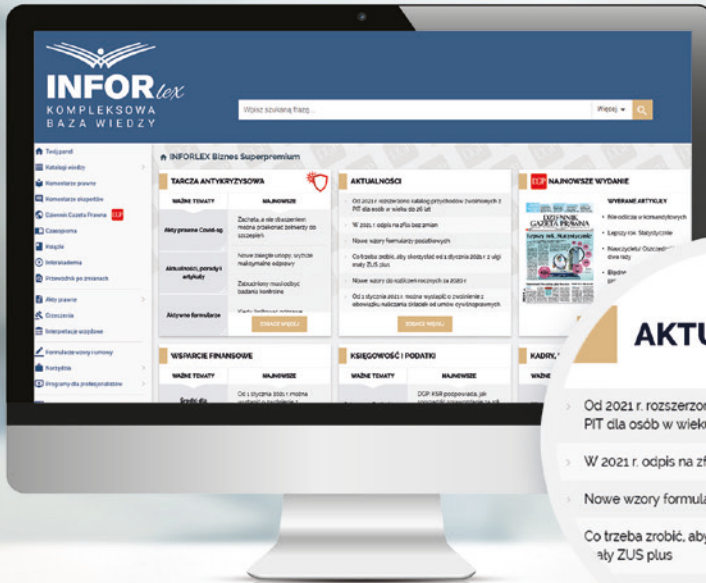
Należy pamiętać, że przedmiotowe zwolnienie dotyczy tylko badania i zatwierdzania, a nie sporządzania samego sprawozdania finansowego.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 53 ust. 1, art. 53 ust. 1a i art. 53 ust. 2a ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 351; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 2123

INFORLEX

Wszystko o zmianach w prawie i podatkach



AKTUALNOŚCI

- Od 2021 r. rozszerzono katalog przychodów zwolnionych z PIT dla osób w wieku do 26 lat
- W 2021 r. odpis na zfs bez zmian
- Nowe wzory formularzy podatkowych
- Co trzeba zrobić, aby skorzystać od 1 stycznia 2021 r. z tły ZUS plus

tryory do rozliczeń rocznych za 2020 r

Główne korzyści INFORLEX:

- Dziennik Gazeta Prawna
- INFORAKADEMIA
- Teleporadnia oraz E-poradnia
- Książki i czasopisma
- Aplikacje
- Programy, druki, wzory
- Webinaria i podcasty

Dołącz do nas!

Wejdź na inforflex.pl
i zapisz się na bezpłatne
testowanie produktu

CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ

W WERSJI CYFROWEJ

Zawsze
na bieżąco
ze zmianami
w 2021 roku



- Szybki dostęp do aktualności
- Najnowsze wydanie wraz z dodatkami
- Użyteczne narzędzia dla specjalistów
- E-dodatki specjalne



Korzystaj z wersji cyfrowej na:
inforlex.pl/ewydania